

A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS  
Uma avaliação do desempenho da arrecadação

Banca Examinadora

Prof. Orientador Dr. Haroldo Clemente Giacometti

Prof. Dr. Clóvis Bueno de Azevedo

Prof. Dr. José Márcio Rebolho Rego

Prof. Dr. Nelson Petri

Prof. Dr. Leonardo Fernando Cruz Basso

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS  
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS DE SÃO PAULO

**JOSÉ AMÉRICO MARTELLI TRISTÃO**

A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS  
Uma avaliação do desempenho da arrecadação

Tese apresentada ao Curso de Pós-Graduação da  
FGV/EAESP.

Área de concentração: Organização, Recursos  
Humanos e Planejamento, como requisito para  
obtenção do título de doutor em administração.

Orientador: Prof. Dr. Haroldo Clemente Giacometti

São Paulo  
2003

TRISTÃO, José Américo Martelli, A Administração Tributária dos Municípios Brasileiros: uma avaliação do desempenho da arrecadação.

São Paulo: EAESP/FGV, 2003. 172 p. (Tese de doutorado apresentada ao Curso de Pós-Graduação da EAESP/FGV. Área de Concentração: Organização, Recursos Humanos e Planejamento).

Resumo: Avalia o desempenho da arrecadação e propõe uma tipologia para o comportamento tributário dos municípios brasileiros com o objetivo de auxiliar na compreensão das dificuldades enfrentadas pelos governos municipais na cobrança dos tributos de sua competência. A pesquisa abrange 4.617 municípios, que foram agrupados segundo a importância de cada tributo no cálculo de sua receita total. Os agrupamentos foram obtidos empregando-se a Análise de Cluster, uma técnica de análise multivariada de dados que permite encontrar e separar grupos similares.

Palavras-chaves:

Administração tributária, tributos municipais, receitas municipais, relações financeiras intergovernamentais.

Agradeço ao Prof. Haroldo Clemente  
Giacometti, meu orientador, pelo apoio  
que sempre recebi e me foi tão  
importante.



## SUMÁRIO

<b>1. Introdução</b>	<b>1</b>
1.1. Formulação do problema	1
1.2. Delimitação do objeto de estudo	2
1.3. Fonte dos dados	2
1.4. Hipóteses	3
1.5. Plano de trabalho	5
<b>2. A formação do Sistema Tributário Brasileiro</b>	<b>6</b>
2.1. A tributação no período colonial	6
2.2. A tributação no Império	12
2.3. A tributação na República	18
<b>3. O Sistema Tributário Brasileiro</b>	<b>37</b>
3.1. Aspectos teóricos da tributação	37
3.1.1. Princípios da tributação	37
3.1.2. Componentes do Sistema Tributário Brasileiro	40
3.1.3. Elementos do Direito Tributário Brasileiro	43
3.1.4. O poder de tributar e suas limitações	46
3.2. A estrutura tributária da Constituição de 1988	47
3.2.1. Tributos previstos na Constituição de 1988	49
<b>4. O município no Federalismo Fiscal Brasileiro</b>	<b>55</b>
4.1. Aspectos teóricos do federalismo fiscal	55
4.1.1. O conceito de Federalismo Fiscal	56
4.1.2. Bases conceituais na atribuição de competências tributárias	57
4.1.3. Fundamentos das transferências intergovernamentais	57
4.2. O federalismo brasileiro na Constituição de 1988	57
4.2.1. O município	58
4.2.2. Repartição de competências na Constituição de 1988	58
4.3. O sistema de transferências	67
<b>5. Os tributos de competência própria dos municípios</b>	<b>73</b>
5.1. O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU	73
5.2. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS	83
5.3. O Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis - ITBI	89
5.4. A Taxa	92
5.5. A Contribuição de Melhoria	96
<b>6. Transferências intergovernamentais para os municípios</b>	<b>100</b>
6.1. Transferências da União para os municípios	100
6.1.1. O Fundo de Participação dos Municípios - FPM	100
6.1.2. A participação no Imposto Territorial Rural - ITR	107
6.1.3. A participação no Imposto sobre Operações Financeiras – IOF-ouro	107
6.1.4. O Fundo de Exportação	108
6.2. Transferências dos Estados para os Municípios	108
6.2.1. A quota-parte do ICMS	108
6.2.2. A participação no Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA	110

6.3. Transferências voluntárias para os municípios	112
6.3.1. Transferências do Sistema Único de Saúde - SUS	112
6.3.2. Transferências do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério – Fundef	116
<b>7. Receitas municipais</b>	<b>121</b>
7.1. Receita pública	121
7.1.1. Receita orçamentária	121
7.1.2. Receita extra-orçamentária	122
7.1.3. O processamento da receita pública	122
7.1.4. Previsão da receita	123
7.1.5. Arrecadação e recolhimento da receita pública	123
7.2. Análise da composição da receita municipal	125
7.3. Análise da evolução da receita municipal	127
<b>8. A administração tributária</b>	<b>129</b>
8.1. Objetivos da administração tributária	129
8.2. O Programa de Modernização da Administração Tributária e da Gestão dos Setores Sociais Básicos – PMAT. Uma avaliação crítica	130
<b>9. Aplicação da Análise de Cluster para classificação dos municípios brasileiros segundo a utilização de seus tributos próprios</b>	<b>147</b>
9.1. Metodologia	147
9.2. Fonte dos dados	147
9.3. Seleção das variáveis	148
9.4. Determinação do número de grupos	148
9.5. Resultado da Análise de Cluster	149
9.6. Descrição dos clusters	150
<b>10. Proposta de uma tipologia do comportamento tributário dos municípios</b>	<b>154</b>
10.1. Tipo 1 – Os bons arrecadadores de IPTU	154
10.2. Tipo 2 – Os bons arrecadadores de ISS	155
10.3. Tipo 3 – Municípios com alta participação da Quota-parte do ICMS	155
10.4. Tipo 4 – Municípios altamente dependentes do FPM	156
<b>11. Conclusão</b>	<b>158</b>
11.1. Resumo	158
11.2. Principais restrições à expansão da arrecadação municipal	161
11.3. Verificação das hipóteses	163
11.4. Considerações finais	164
<b>12. Bibliografia</b>	<b>167</b>

## SIGLAS

<b>ADCT</b>	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
<b>BNDES</b>	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
<b>CF</b>	Constituição Federal
<b>CTN</b>	Código Tributário Nacional
<b>FUNDEF</b>	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério
<b>IBGE</b>	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
<b>IC</b>	Imposto de Consumo
<b>ICM</b>	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias
<b>ICMS</b>	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
<b>IE</b>	Imposto sobre Exportação de Produtos Nacionais ou Nacionalizados
<b>IGP-DI</b>	Índice Geral de Preços – Disponibilidade Interna
<b>II</b>	Imposto sobre Importação Produtos Estrangeiros
<b>IOF</b>	Imposto sobre Operações Financeiras
<b>IPI</b>	Imposto sobre Produtos Industrializados
<b>IPTU</b>	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
<b>IPVA</b>	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
<b>IR</b>	Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
<b>IRP</b>	Imposto sobre Rendas e Proventos
<b>ISS</b>	Imposto sobre Serviços
<b>ITBI</b>	Imposto sobre a Transmissão de bens <i>inter-vivos</i>
<b>ITCMD</b>	Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos
<b>ITR</b>	Imposto Territorial Rural
<b>IVV</b>	Imposto Venda a Varejo de Combustíveis
<b>LRF</b>	Lei de Responsabilidade Fiscal
<b>NOB</b>	Norma Operacional Básica
<b>PIB</b>	Produto Interno Bruto
<b>PMTA</b>	Programa de Modernização da Administração Tributária e da Gestão dos Setores Sociais Básicos
<b>SEBRAE</b>	Serviço Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa
<b>SUS</b>	Sistema Único de Saúde
<b>TCL</b>	Taxa Domiciliar de Coleta de Lixo
<b>TCLLP</b>	Taxa de Coleta de Lixo e Limpeza Pública
<b>TIP</b>	Taxa de Iluminação Pública
<b>TRU</b>	Taxa Rodoviária Única



# **1. INTRODUÇÃO**

O intenso debate sobre a reforma do Sistema Tributário Brasileiro que marcou a primeira metade da década de 90 teve como um dos seus pontos centrais a proposição de um modelo tributário que permitisse aumentar a capacidade de autofinanciamento dos governos sub-nacionais. A motivação para uma reforma mais abrangente perdeu grande parte da sua força inicial, à medida que o governo federal, principal interlocutor, conseguiu aumentar substancialmente suas receitas tributárias, com a criação de contribuições sociais como a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e a Contribuição Provisória Sobre a Movimentação Financeira - CPMF.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000), fruto do programa de ajuste fiscal implementado pelo governo federal no final da década de 90, veio estabelecer um novo parâmetro de gestão pública cuja premissa básica é de que o Estado não pode gastar mais do que arrecada, impondo restrições à expansão da despesa pública e estimulando os governos a utilizarem mais eficientemente suas bases tributárias. A partir deste estatuto legal desenhou-se um novo cenário para a administração tributária municipal, até agora relegada como assunto de menor importância.

Este trabalho tem como objetivo ampliar o conhecimento sobre as peculiaridades da administração tributária municipal podendo oferecer subsídios para uma melhor compreensão das dificuldades enfrentadas pelos governos locais na arrecadação dos tributos de sua competência, bem como propor um quadro de referências, na forma de uma tipologia do comportamento tributário municipal, que possa orientar políticas públicas que visem estimular o esforço fiscal dos municípios.

## **1.1. Formulação do problema**

A análise da evolução da receita dos municípios brasileiros revela um significativo crescimento a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988. Este crescimento pode ser explicado por duas variáveis: a primeira é o crescimento da arrecadação direta, isto é, a receita proveniente dos tributos de competência própria dos municípios; a segunda

e mais importante variável, refere-se ao incremento das transferências intergovernamentais repassadas aos municípios pelas outras esferas governamentais.

Todavia, a avaliação do desempenho da arrecadação dos municípios, quando feita em seu conjunto, faz com que lhes seja atribuído um tratamento simétrico que tende a ignorar a diversidade populacional e econômica, assim como os diferentes níveis de urbanização do território nacional. Uma análise mais consistente não pode deixar de levar em conta que, dentro dos limites traçados pelo sistema de discriminação de competências tributárias, os municípios podem optar por concentrar-se mais em um ou outro imposto, ou mesmo evitar o ônus político da imposição tributária, e limitar-se, em maior ou menor grau, aos recursos repassados pelas outras instâncias governamentais.

Definida a problemática, a investigação procurará responder à seguinte questão: como se comportam os municípios na exploração da sua base tributária?

Não podemos deixar de reconhecer que é bastante complexa a tarefa de efetuar um estudo sobre a administração tributária municipal analisando as características individuais dos municípios devido à sua grande quantidade e variedade. Todavia, espera-se que esta linha de pesquisa contribua para a formação de um referencial que permita avaliar com maior precisão o impacto que a legislação tributária e as políticas fiscais terão sobre os diferentes tipos de municípios.

## **1.2. Delimitação do objeto de estudo**

O objeto de estudo é a administração tributária dos municípios brasileiros, que será abordada em dois aspectos. O primeiro se refere à evolução da arrecadação municipal no período que se estende de 1988 a 2000. A escolha do período se justifica por ser 1988 a data da promulgação da Constituição Federal que definiu os contornos do sistema tributário vigente, e 2000 por ser o ano mais recente sobre o qual dispomos de informações abrangentes.

O segundo aspecto se refere ao comportamento tributário dos municípios, ou seja, a forma como os governos locais utilizam os tributos de competência municipal, tendo como base o ano de 2000.

## **1.3. Fontes dos dados**

A principal fonte de dados utilizada foi o relatório Finanças do Brasil, Receita e Despesa dos Municípios - FINBRA, publicado anualmente pela Secretaria do Tesouro Nacional, que traz informações sobre a execução orçamentária dos municípios brasileiros. No ano de 2000, o relatório FINBRA, abrangeu 4.617 municípios (83,8% do total de municípios existentes naquele ano) e 151,7 milhões de habitantes (90,5% do total da população brasileira), proporcionando uma base de dados que nos permite avaliar o desempenho da arrecadação municipal naquele exercício.

Também foi utilizada a base de dados da Fundação Sistema Estadual de Análise de Dados – SEAD, que oferece informações socioeconômicas sobre os municípios do Estado de São Paulo. As informações demográficas foram obtidas no Censo 2000, realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE.

#### **1.4. Hipóteses**

São estabelecidas as seguintes hipóteses explicativas para o desempenho da arrecadação tributária municipal:

1. As transferências intergovernamentais, ao propiciar uma fonte de receita sem a contrapartida do custo político da cobrança de tributos, desestimulam o esforço fiscal dos governos municipais.
2. O modelo de repartição de competências tributárias adotado pelo país atribui aos municípios tributos cujos fatos geradores ocorrem em áreas urbanas, ignorando a realidade de que muitos municípios são, predominantemente, rurais.
3. A ineficiência da arrecadação tributária municipal é decorrente da falta de uma estrutura legal adequada e da insuficiência de recursos humanos e materiais que permitam aos municípios a utilização adequada da sua base tributária.

#### **Especificação da 1ª hipótese**

As transferências intergovernamentais constituem a viga mestra das finanças públicas municipais. A necessidade de realizar dispêndios sem os recursos financeiros

próprios adequados é a principal justificativa para a existência de transferências. O desequilíbrio entre receitas e despesas nos municípios pode ser decorrente da diferença de desenvolvimento econômico entre regiões, da conformação da geografia natural que beneficia determinadas localidades e prejudica outras ou, ainda em consequência da atribuição de determinados tributos aos governos federal e estadual, que poderão administrá-los de forma mais eficiente, como por exemplo, o Imposto de Renda de competência federal e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, de competência estadual.

Apesar de necessárias, as transferências apresentam aspectos negativos. Um desses aspectos está relacionado ao fato de que a existência de transferências vultuosas desestimula o esforço de arrecadação dos níveis subnacionais, uma vez que seus governantes poderão reduzir o ônus político evitando a cobrança de tributos de seus eleitores.

#### Especificação da 2ª hipótese

O entendimento do processo de urbanização brasileiro é dificultado por uma regra peculiar. De acordo com a legislação vigente, considera-se como cidades e, portanto, zonas urbanas, as sedes municipais, independentemente do número de habitantes que tenham. São vilas e vilarejos que não atendem aos padrões mínimos de urbanização que caracterizam uma cidade. Deste modo, nós temos ao mesmo tempo municípios com grandes centros metropolitanos e municípios rurais, com pequenos vilarejos como sede.

Ignorando esta realidade, o modelo de discriminação de competências tributárias adotado pelo país dedica a todos os municípios um tratamento simétrico no que se refere à atribuição de tributos próprios. Aos municípios é dado tributar o meio urbano e as atividades ali circunscritas. O Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana somente assume expressão em municípios que possuem uma população urbana de algum porte. O Imposto sobre Serviços, que incide sobre atividades do setor terciário, da mesma forma, só encontra expressão em áreas urbanas de algum porte. As taxas representam a terceira fonte de receita própria mais importante para os municípios, e seguem o mesmo caminho.

### Especificação da 3ª hipótese

A administração tributária se sustenta sobre dois pilares, a estrutura legal, na forma de um código tributário adequado, e uma infraestrutura institucional. O aprimoramento da legislação tributária é um fator decisivo na administração tributária. Outro ponto fundamental para o desempenho da arrecadação é a existência de uma infraestrutura institucional, que deve ser composta por um sistema de informações, um sistema de controle operacional que englobe a fiscalização e a arrecadação dos tributos, e um sistema de cobrança dos devedores.

### **1.5. Plano de trabalho**

O estudo desenvolvido da inicia-se com exame da evolução do Sistema Tributário Brasileiro e das formas de financiamento dos governos municipais, desde a sua origem no período colonial, até o modelo tributário instituído pela Constituição Federal de 1988.

A seguir, discute-se o modelo de federalismo fiscal adotado no país, os tributos de competência municipal e o sistema de transferências intergovernamentais. As receitas municipais são analisadas, tanto em relação à sua composição, como quanto à sua evolução.

São examinados, também, os aspectos conceituais da administração tributária e apresentada, de forma crítica, uma avaliação do Programa de Modernização da Administração Tributária e da Gestão dos Setores Sociais Básicos – PMAT, a principal iniciativa do governo federal no sentido de fomentar o aprimoramento das administrações tributárias municipais.

Na seqüência emprega-se a Análise de Cluster, uma técnica de análise multivariada de dados, para classificar os municípios segundo a importância de cada tributo próprio na composição de suas receitas totais e, a partir dos resultados obtidos, propomos uma tipologia que auxilie na compreensão do comportamento tributário dos municípios.

Concluindo, procuramos identificar as deficiências da administração tributária municipal, oferecendo subsídios para o seu aprimoramento, bem como sugestões para alterações nos critérios de repartição de receita adotados nos mecanismos de transferências governamentais.



## **2. A FORMAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

### **2.1. A tributação no período colonial**

O período de tempo compreendido entre 1500 e 1530 é denominado por alguns historiadores como período pré-colonial. Nesta época, Portugal estava muito mais preocupado em garantir a posse das terras descobertas e averiguar as suas potencialidades, do que iniciar propriamente um processo de colonização.

Durante este período, devido à falta de interesse e grande ausência do poder português, não foi possível o desenvolvimento de atividades econômicas mais significativas nas novas terras, resultando disto uma política tributária sem grande significância.

A principal atividade econômica residia na exploração do pau-brasil que era vendido para o exterior, especialmente para a Inglaterra. Essa atividade era uma concessão do governo português, devendo os interessados na sua comercialização pagar a Portugal uma quantia em dinheiro e ainda arcar com outras obrigações. Ou seja, a detentora do monopólio exigia que o interessado erguesse as primeiras fortificações ao longo da costa, iniciasse a colonização da nova terra, e pagasse o quinto (quinta parte do produto da venda da madeira) ao soberano. Esse é considerado o primeiro tributo instituído no Brasil. (MORAES, 1986, p. 35).

### **Período de Colonização**

Em 1530, D. João III, com o intuito de ocupar e povoar definitivamente as terras brasileiras criou as donatarias, que posteriormente foram transformadas em Capitanias Hereditárias. Escolhido dentre os mais fiéis à Coroa e de vida social digna, o donatário e posteriormente o Capitão-mor, como representante do rei de Portugal, possuía poderes soberanos sobre a área que recebia, usufruindo os privilégios feudais cujos benefícios tinham caráter hereditário.

O modelo adotado por D. João III para as donatarias foi regido pelas Ordenações Manuelinas, de 1521, e por outros decretos régios, incluindo os Regimentos da Fazenda, Justiça e das Ordens Religiosas, submetidas, por esta razão, ao dízimo para a Ordem de Cristo, e autorizadas a exportar as suas produções para Portugal, livres de direito (Imposto de Exportação), sujeitas somente à Sisa Ordinária. Internamente uma capitania podia ser

vendida à outra, sem ônus tributário e importar de Portugal tudo que precisasse, livres do imposto de importação, desde que transportado por navios portugueses.

Para a implantação do sistema de Capitânias Hereditárias foi criada uma legislação específica que possibilitou a sua organização e que na prática atribuiu aos donatários o papel de agentes fiscais, incumbidos da prestação de contas da arrecadação da Coroa portuguesa.

Por estarem no Brasil há pouco tempo, os portugueses não dispunham de um sistema organizado de arrecadação de impostos, mas tão somente algumas indicações. Também não havia um sistema tributário sistematizado nem preocupações de cunho orçamentário. AMED e NEGREIROS (2000, p. 46) argumentam que em nenhum momento os colonizadores se preocuparam em saber quando seria feita a arrecadação e nem como este valores seriam gastos.

Deste modo, quem arrecadava e fiscalizava os tributos não eram os donatários das capitanias, mas servidores especiais da Coroa (rendeiros) e seus auxiliares (contadores, feitores e almoxarifes). FERREIRA (1996, p. 25) acredita que esse princípio de modelo arrecadador talvez represente o começo das dificuldades dos colonos em relação às autoridades tributárias. Essas dificuldades eram oriundas da forte autoridade de tais agentes do Erário Real luso.

Segundo AMED e NEGREIROS (2000, p. 47) “esse início de prática tributária trazia consigo vícios e defeitos que se perpetuavam por toda a história do Brasil”. Por causa da distância que separava Portugal do Brasil, muitos modos de burlar o fisco foram sendo criados. Segundo os autores é unanimidade entre os historiadores a idéia de que a sonegação fiscal sempre esteve presente em todo o Brasil colonial e, que era constante a corrupção por parte do funcionário régio que respondia pela arrecadação. Portanto, a forma como foram escolhidos os tributos a serem cobrados e a maneira como isto seria feito, e por quem, resultaram na institucionalização das fraudes fiscais.

Os tributos devidos pelos donatários, como arrolados por MORAES (1973, p. 37) eram os seguintes:

- Monopólio das explorações das moendas d’água e engenhos;
- Direitos de passagem dos rios (barcagem);
- Quinto do pau-brasil, das especiarias ou drogas, originárias da capitania;



- Dízimo do quinto dos metais e pedras preciosas que se encontrarem na capitania;
- Meio dízimo do pescado; e
- Redízima de todas as rendas da Coroa.

## **Governo Geral**

Como as capitanias eram doadas para os capitães em caráter definitivo, Portugal criou o Governo Geral como, forma de centralizar a administração colonial, e ainda, retomar aquelas capitanias que não haviam sido ocupadas por seus donatários nos termos da lei que as regia. AMED e NEGREIROS (2000, p. 49) afirmam que a falta de organização tributária foi um aspecto fundamental na decisão portuguesa de buscar a centralização político-administrativa.

Em 17 de dezembro de 1548, D. João III instituiu um Regimento Régio, denominado Lei Tributária, com o intuito de tornar mais eficiente a arrecadação, nomeando Antônio Cardoso de Barros para o cargo de Provedor-Mor da Real Fazenda. Este fez alterações muito significativas no sistema fazendário, instalando postos de fiscalização e arrecadação nas capitanias do Nordeste e na região Sul, construindo sedes para órgãos da fazenda e armazéns para as alfândegas nas capitanias. Iniciou ainda a descentralização do sistema fazendário ao instalar Provedorias parciais em todas as capitanias e implantar um novo modelo de organização, que passou a exigir escriturações em livros próprios submetidos a fiscalizações periódicas.

Devido aos constantes aumentos dos encargos com a Colônia e com a Casa Real, em Portugal, os Monarcas, a despeito das reclamações dos colonos, foram decretando e multiplicando os impostos. E, com base na chamada lei tributária, os sesmeiros, como coloca por FERREIRA (1986, p. 22), foram submetidos a novas condições e formas de tributos:

- Capitação: fintas e derramas;
- Contratos das entradas e dos dízimos;
- Direitos de portagem nos rios;
- Dízimos das colheitas e do comércio com o exterior
- Donativo e a terça parte dos ofícios;

- Foros, rendas e direitos das alcaidarias-mores;
- Pensão anual de 500 réis devidas pelos tabeliões das vilas e povoações das Capitâneas;
- Quinto sobre pedras preciosas, ouro, prata, cobre, chumbo, estanho, coral, pérola, algofar; e
- Vintena sobre o pau-brasil, especiarias, pescado e produtos medicinais.

Privilegiando os comerciantes da Metrópole portuguesa ou seus prepostos aqui estabelecidos, e prejudicando ainda mais a vida dos colonos, até mesmo a circulação de dinheiro era limitada. Assim, com o objetivo de facilitar a arrecadação sem aumentar o meio circulante, o sistema de pagamento dos impostos foi mantido mediante uma parcela dos produtos, cujos preços eram fixos, assim como o algodão, o tabaco e o açúcar, chegando até mesmo o pau-brasil a valer como ``dinheiro`` em determinado período.

Os Governantes da época estavam mesmo é preocupados em aumentar a arrecadação e, na medida em que consumiram o artifício da tributação e do monopólio oculto do comércio, resolveram deter o monopólio legal e total da economia criando em 1649 a Companhia Geral do Comércio, que detinha o privilégio de todo o comércio da Colônia.

Em 3 de março de 1770 já estando então superado o modelo fazendário implantado por Antônio Cardoso de Barros, Portugal substituiu as provedorias pelas Juntas da Fazenda. A Fazenda Real, através de atos legislativos, os ``Estancos``, começou a exercer o controle sobre as entradas de mercadorias estabelecendo de ``comum acordo`` com os colonos de onde e quais mercadorias poderiam ser importadas, de acordo na realidade, com a conveniência e os lucros da Coroa. Desta forma, a sonegação estava praticamente sob controle.

A Metrópole portuguesa, ao avançar sobre o comércio e a criação oficial do monopólio para a Fazenda Real buscava reaver as rendas diminuídas pelo esgotamento do extrativismo econômico, a enorme queda no preço do açúcar e ainda pela própria desorganização dos engenhos, decorrentes do despovoamento do litoral, provocado pela atração exercida pelo ouro que foi surgindo em diversas regiões da Colônia, vindo a alcançar uma grande produção.

Diante das expectativas de bons resultados para o tesouro da Coroa foi baixado o Bando (Proclamação) de 11 de fevereiro de 1601, que criou o tributo do quinto sobre o ouro extraído na Colônia, sendo que em 15 de agosto de 1603, a Coroa baixou o ``Regimento das terras minerais do Estado do Brasil``.

Foi criada a função de Provedor das Minas que seria responsável por toda a regulamentação sobre a matéria. Em 1644 a Coroa concedeu aos descobridores de novas minas o privilégio das suas explorações mas, é claro, sujeitos a todos os tributos.

FERREIRA (1986, p. 32) comenta, que era tão grande o distanciamento da Metrópole portuguesa da realidade brasileira, ``que bastava atentarmos para a facilidade com que adotavam e modificavam tributos e sistemas de arrecadação e fiscalização, para evidenciarmos a idéia de que, de fato, da Colônia, só queria os rendimentos, os lucros``.

E isto era, de fato, tão real que, apesar dos rendimentos fabulosos propiciados pela mineração (antes ainda da descoberta das grandes e mais significativas minas de ouro de Minas Gerais, Goiás e de Cuiabá), a cobrança pelo sistema do ``quinto`` foi substituída pela cobrança *per capita*, isto é, uma percentagem em especial (ouro em pó) por cada escravo e pessoas livres que trabalhassem na mina. Como, outras medidas inovadoras, este sistema desmontou o esquema de sonegação, diminuiu o trabalho e o risco para os seus fiscais e aumentou em grandes proporções a arrecadação.

O grande problema deste novo sistema de cobrança sobre as minas, na fase do *per capita*, era a fixação das cotas, pois o acordo entre mineradores e provedores era extremamente moroso.

No início do século 18, período de grandes descobertas em Minas Gerais, foi expedido o regimento dos superintendentes, guardas-mores e oficiais deputados para as minas de ouro. Com a Carta Régia de 9 de novembro de 1709, foram criadas as Capitânicas de São Paulo e Minas do Ouro. Com a Carta Régia de 2 de dezembro de 1720, era criada a Capitania das Minas Gerais. Completando o ciclo de influência do ouro na economia e política do Brasil em 1763 a sede do Governo Geral foi levada para o Rio de Janeiro.

### **A vinda da corte portuguesa para o Brasil**

Por causa do expansionismo napoleônico a elite dirigente portuguesa veio refugiar-se no Brasil, sua principal colônia. Assim, criou-se uma situação *sui generis*, pois a sede do

governo português passava a ser uma de suas colônias. Este foi um período de transição do Brasil colônia para um país independente. Essa transição caracterizou-se por uma dubiedade político-econômica marcante, pois se de um lado o Brasil não era mais uma colônia portuguesa, por outro, ainda não era um país independente.

Com a chegada de D. João VI no Brasil, os portos foram abertos ao comércio com as nações amigas, novos portos foram construídos, incrementou-se e protegeu-se a indústria e o comércio interno e externo.

A vinda de D. João VI não representou nenhum alívio para os contribuintes, foram mantidos os impostos existentes e fortalecida a carga fiscal, já com ele vieram 15 mil cortesãos que não sendo produtivos provocaram significativa elevação nos encargos tributários dos colonos brasileiros, que já eram muito grandes. Cada serviço que era instituído no país exigia o aumento ou a criação de um tributo novo, estabelecido sem racionalidade, sem qualquer exame da necessidade de sua implementação, visando somente aumentar a receita para atender às urgentes medidas do momento. (MORAES, 1973, p. 43).

Nos primeiros anos após a chegada de D. João VI o nosso país conheceu os seguintes impostos:

- Carta Régia de 28 de janeiro de 1808: instituição do Imposto de 24% sobre as Importações e sobre as Exportações;
- Alvará de 25 de abril de 1808: instituição dos direitos de guindaste;
- Decreto de 11 de junho de 1808: privilegiando os produtos de origem portuguesa com alíquota de 16% enquanto os dos outros países ficaram sujeitos a 24%;
- Alvará de 27 de junho de 1808: instituição da décima urbana (Imposto Predial);
- Alvará de 28 de abril de 1808: isenção de impostos para importação de matérias primas destinadas à industrialização;
- Alvará de 20 de agosto de 1808: instituição da pensão para a capela imperial;
- Decreto de 13 de maio de 1809: contribuição de polícia; e
- Alvará de 17 de junho de 1809: instituição do imposto do selo sobre papel.

Dentre os impostos criados, KORFF (1977, p.11), destaca a instituição da décima urbana, o futuro imposto predial, como principal elemento da receita pública que devia ser expandida naquele momento e, que posteriormente seria uma das bases da receita

municipal. O tributo seria lançado na base de 10%, incidente sobre o rendimento líquido dos prédios urbanos da cidade-sede da Corte e de todas as localidades ``notáveis'', localizadas a beira-mar. O rendimento líquido era correspondente ao aluguel estabelecido em contrato ou confirmado em recibos e ao valor locativo arbitrado, quando fossem prédios utilizados pelos proprietários. Pelo Alvará de 1809 a incidência foi estendida às localidades situadas à beira-mar.

Lembra ainda o autor, que no período colonial, D. João VI consagrou-se como pioneiro na introdução de incentivos fiscais no Brasil. Em 1810, instituiu isenções fiscais, por 10 anos, e até prêmios e distinções àqueles que tivessem ação destacada na cultura de árvores de especiaria fina, em atividades farmacêuticas e de tinturaria, e em 1811, ao isentar da décima urbana, por 10 anos, os que construíssem em aterros ``enxugados'' e, por 20 anos, aqueles que construíssem em terrenos pantanosos.

No período colonial, devido ao empirismo e primitivismo existentes, ainda não se caracterizava um sistema tributário. Tratava-se, como pontua Carvalho Pinto citado por KORFF (1977, p. 11), de época confusa, ``de vexatórias imposições fiscais, incapazes de constituir um sistema com lineamentos científicos''.

## **2.2 – A tributação no Império**

### **A primeira Constituição do Brasil Independente**

Antes de voltar a Portugal, D. João VI, baixou um decreto passando a Regência para seu filho D. Pedro I. Com seu retorno, a Casa Real Portuguesa, prevendo a separação entre os dois reinos e a Independência do Brasil, optou por ``deixar a terra arrasada''. Assim, em 1822, a Independência do Brasil ocorreria em um período de enormes dificuldades financeiras. Por esta razão, reformas radicais abrangeram todos os setores da administração: abolição das Capitanias Mores, extinção dos privilégios pessoais, descentralização dos poderes, independência do Judiciário e instituição do Tribunal do Júri.

Sob o aspecto tributário o Brasil independente herdou do período colonial uma estrutura precária. De algum modo, como ressaltam AMED e NEGREIROS (2000, p. 192), pode-se afirmar que o momento da independência do Brasil, em 1822, apontava para uma desejada separação inclusive por causa dos excessos fiscais que vinham de Portugal.

Em 6 de agosto de 1822, D. Pedro I, no Manifesto do Príncipe Regente do Reino do Brasil aos governos e nações amigas afirmou que Portugal queria que os brasileiros pagassem até o ar que respiravam e a terra que pisavam. No mesmo ano, D. Pedro I assegurou que os brasileiros teriam um sistema de impostos que respeitaria os suores da agricultura, os trabalhos da indústria, os perigos da navegação e a liberdade do comércio e de fato procedeu a uma série de alterações no sistema tributário então vigente no Brasil. E assim, em 25 de março de 1824, a primeira Constituição do Brasil outorgada por D. Pedro I, dispunha em seu artigo 179: “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”.

A Constituição Federal de 1824 significou, segundo KORFF (1977, p. 12), o início de um sistema constitucional tributário brasileiro, ao dividir a receita pública entre o erário nacional e as Câmaras municipais. A menção aos governos municipais, nos artigos 167 e 169 daquela Constituição é considerada como o início da “fase verdadeiramente brasileira da história municipal”. Todavia, a Constituição de 1824 tem ainda característica de estado unitário; é parcimoniosa em definições tributárias e veda a tributação própria às províncias.

No ano de 1828 uma lei regulamentar subordinou de forma estreita os municípios às províncias, substituindo a curta fase de euforia municipal, trazida pela Constituição de 1824, por um período de tendência centralizadora, reforçada pela edição do Ato Adicional de 1834.

KORFF (1977, p.12) assinala, que tanto a tributação municipal como a tributação estadual, instituída pelo Ato Adicional de 1834, teriam quanto “à fixação das despesas municipais e provinciais e os impostos para ela necessários”, que manter-se dentro dos parâmetros que não prejudicassem “as imposições gerais do Estado”; essa ressalva e a falta de uma discriminação mais adequada permitiu ao governo central, por meio de definição das receitas gerais absorver quase a totalidade dos tributos disponíveis na época, o que foi feito nos termos da Lei nº 99, de 1835, de modo a tornar, segundo o autor, o Ato Adicional em uma falsa peça de discriminação de rendas.

Outras medidas importantes tomadas por D. Pedro I, foram o Decreto de 8 de outubro de 1828 que estabeleceu que: “O Ministro da Fazenda apresentará daqui em diante, na Câmara dos Deputados, até o dia 15 de maio, impressos: o balanço geral da receita e despesa de todas as províncias no ano findo, bem como a importância de todas as

contribuições e rendas pública'' e o Decreto 13, de 15 de dezembro de 1830, que sancionou a primeira lei de meios votada pelo Parlamento brasileiro.

A gestão de D. Pedro I caracterizou-se por dificuldades financeiras e políticas, especialmente no que toca ao seu aspecto fiscal. Situação esta, que começa a mudar com a ida, em 1831, de Antônio Feijó para o Ministério da Justiça e de Bernardo Pereira de Vasconcelos para o Ministério da Fazenda, quando o Governo pôde iniciar uma renovação do setor administrativo fiscal.

Em 7 de abril de 1831, D. Pedro I abdicou do trono e como D. Pedro II tinha apenas cinco anos, até a proclamação de sua maioridade (aos quinze anos) o país foi governado por regentes. AMED e NEGREIROS (2000, p. 198) observam que o período regencial representa para o setor administrativo grande avanço na transformação do regime fiscal, sendo considerado pelos estudiosos como um marco na sistematização dos impostos no Brasil.

Neste mesmo ano a Lei de 4 de outubro extinguiu o Tesouro Nacional, o Conselho da Fazenda, as Juntas Provinciais e organizou o Tribunal Nacional do Tesouro e as Tesourarias da Fazenda nas Províncias. Em 1831 são ainda definidas as atribuições fundamentais das finanças públicas ou estatais. Passaram a ser da competência do Tribunal do Tesouro: a suprema direção e fiscalização da receita e da despesa, distribuição e contabilidade de todas as rendas públicas, a administração dos próprios nacionais e a rigorosa auditoria na arrecadação e distribuição das rendas nacionais. Estas medidas e os regulamentos expedidos em 1832 com o intuito de reformular o sistema tributário e sua arrecadação logo começaram a apresentar resultados positivos.

POMBO (1935, p. 137) relatou que à época os representantes mais ativos das províncias vinham pleiteando maior liberdade de ação administrativa e tributária para as províncias em função do seu desenvolvimento e por serem os recursos tributários carreados para o Tesouro do Governo Central. Eram as primeiras reações a favor da descentralização administrativa. Estava estabelecida então, a idéia de que a despesa e a receita deveriam ser divididas, fato este necessário e urgente para o desenvolvimento do país.

Um passo importante em direção à conclusão da Reforma Tributária foi dado com a promulgação das Leis de 24 de outubro de 1832 e de 8 de outubro de 1833, quando foi instituída pela primeira vez no Brasil, a divisão das receitas e das despesas públicas em

geral e provincial.

O ano de 1835 foi o início de um período marcante da nossa evolução administrativa, seja na área de direito civil ou tributário fiscal. Feijó assume a Regência e adota medidas significativas. Entretanto, dois anos depois abre mão do cargo de regente sendo substituído pelo Marquês de Olinda que propôs alterações tributárias marcantes. (FERREIRA, 1986, p. 55):

Todavia, havia ainda um grande número de rubricas, e as províncias, embora contempladas por receitas tributárias, continuavam no limiar de um desenvolvimento fiscal mais autônomo. Por serem discriminadas como passíveis de receberem tributos específicos e por não estarem satisfeitas com o que obtiveram, algumas das províncias iriam amadurecer idéias no sentido de buscar uma maior autonomia frente ao excessivo poder do governo imperial.

Desde aquela época, o déficit já era previsto em orçamento e o lançamento de novos impostos deveria ser o meio para dar cabo desta situação. A partir da discriminação da receita do Império, o governo partiria para a cobrança de uma série de tributos que dessem conta da cobertura do prejuízo.

Em 1840 foi proclamada a maioridade de D. Pedro II ainda que contasse com apenas quinze anos. Aproveitando-se a euforia popular com a sua investidura, foram feitas de imediato profundas alterações no sistema de tributação que perduraram por todo o período de 1840 a 1850. Todavia, como descreve FERREIRA (1986, p. 59) ``as alíquotas quase que triplicaram em suas incidências, foram criados novos tributos e acentuadas elevações das taxas, já diferenciando-se 2919 artigos para efeito de tributação``.

Dentre as principais alterações destacam-se: a preservação da alfândega como financiadora dos gastos com as despesas ordinárias, o imposto do selo incidindo sobre as letras escritas e notas promissórias, o imposto sobre indústrias e profissões, a duplicação do imposto sobre leilões e a criação do imposto de renda.

Até 1864 perdurou um regime de paz e prosperidade que terminou com um surto de febre amarela, queda da safra de café, (que gerou crise comercial e corrida aos bancos), e a Guerra do Paraguai. A necessidade de se aumentar a arrecadação para custear a Guerra era muito forte. Assim, o Executivo foi autorizado a fazer reformas na legislação tributária no período de 1870 a 1880, que podem ser verificadas no Quadro I.



O período final do Império de D. Pedro II deu-se em clima de relativa tranquilidade, excetuando-se o período próximo a sua saída, causada pela Proclamação da República. Nesta época foram constantes os debates em torno da repartição tributária entre as Províncias e o Poder Central, a libertação dos escravos e em especial a respeito da instauração da República, que aconteceria em 15 de novembro de 1889.

Nos anos de 1882 a 1889, ciclo final do Império, alcançou-se o equilíbrio orçamentário; receitas cobrindo despesas. A área tributária sofreu alterações: isenção de direitos de importação e expediente às máquinas e outros objetos para os serviços das indústrias, da agricultura e da navegação e redução de 2% nos direitos de exportação do café. Foram regulamentados a cobrança do imposto do selo, do estabelecimento de companhias e sociedades anônimas, os serviços das mesas de renda, a cobrança das tarifas alfandegárias, a arrecadação do imposto de indústrias e profissões, e a cobrança de dívidas pelo juízo dos Feitos da Fazenda.

**QUADRO I**  
Reformas na legislação tributária no período de 1870 a 1880

Impostos Abolidos	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Imposto pessoal.</li> <li>- Imposto de ancoragem nas docas.</li> <li>- Imposto de 1% sobre os gêneros navegados por cabotagem.</li> </ul>
Impostos Isentados	<ul style="list-style-type: none"> <li>- O imposto de indústrias e profissões pelo período de cinco anos, as fábricas de lapidação de diamantes e as loterias provinciais a benefício da instrução pública, casos de caridade, asilos de órfãos.</li> <li>- Os impostos dos jornais e das revistas.</li> </ul>
Imposto reduzido	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Imposto sobre loterias.</li> </ul>
Foram alterados	<ul style="list-style-type: none"> <li>- A décima urbana, quanto à sua cobrança.</li> <li>- A tarefa geral das alfândegas.</li> </ul>
Foram Restabelecidos	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Imposto adicional de 50% sobre os direitos de importação dos vinhos secos.</li> <li>- Serviços de capatazia e docas voltam ao Governo.</li> <li>- Imposto de estadia nas docas.</li> <li>- Elevou-se ao dobro o Imposto de farol de navegação.</li> <li>- Redução de 2% nos direitos de exportação do café.</li> </ul>
Regulamentação	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Da cobrança do imposto do selo.</li> <li>- Do estabelecimento de companhias e sociedades anônimas.</li> <li>- Os serviços das mesas de renda.</li> <li>- Da cobrança das tarifas alfandegárias</li> <li>- A arrecadação do imposto de indústrias e profissões.</li> <li>- Da cobrança da dívida pelo Juízo dos Feitos da Fazenda.</li> </ul>

Fonte: FERREIRA1986, p. 62-63.

## **2.3. A tributação na República**

### **A primeira Constituição republicana**

O Decreto nº 1, baixado em 15 de novembro de 1889, que instituiu a República, adotou o regime federativo para o Brasil, transformando as Províncias do Império nos Estados da República, que assim ganharam autonomia. Em 20 de dezembro do mesmo ano foi decretado o primeiro orçamento republicano, no qual prevaleceram dois pontos que seriam importantes obstáculos para qualquer governo no país; a repartição da matéria tributária entre as províncias e o Poder Central e a divisão política em que se encontrava organizada a Nação.

Necessitava, portanto, o Brasil de uma nova divisão territorial, o que era muito difícil. Por esta razão, como comenta FERREIRA (1986, p. 66), ``as províncias, na forma em que se encontravam, simplesmente passaram a ser denominadas ``estados federativos'', subordinados aos ``Estados Unidos do Brasil'', de acordo com o decreto de 1889.

Em 1891, na elaboração da nova Constituição, os constituintes precisaram se esforçar para conciliar o princípio republicano e federativo com a complexa questão da tributação e da repartição de competências entre os Estados membros da União.

A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891, fortemente influenciada pelo sistema norte-americano, vem institucionalizar a Federação prevendo dentre seus diversos princípios: sistema de Estado federativo, Estados com constituição própria (respeitando-se os princípios constitucionais), e municípios organizados pelos Estados.

A nova Constituição estabeleceu ampla autonomia para os Estados, que poderiam inclusive tomar decisões sobre empréstimos no exterior. Determinou a independência dos três poderes, mas, mantendo-se dentro da cultura monárquica, reservou amplos poderes ao presidente da República. Estabelecia também, a igualdade de todos perante a lei, o voto direto e a separação entre Igreja e Estado.

Do ponto de vista tributário a Constituição de 1891, firmou a competência tributária da União e dos Estados por meio de um sistema de discriminação rígida de rendas tributárias. Muitos dos impostos existentes na época do Império foram aproveitados tendo sido redistribuídos de acordo com a estrutura republicana. AMED e NEGREIROS (2000, p.

232) indicam duas falhas que o novo modelo tributário apresentava: a superposição de tributos, sendo que muitas vezes, União e Estado estavam concorrendo do ponto de vista tributário. E o outro ponto era o fato do sistema não contemplar os municípios, ficando os seus tributos a critério do Estado, prática essa, herdada do período regencial.

Como destaca KORFF (1977, p. 12) a Constituição de 1891 não contemplou os municípios de forma satisfatória. Esses não foram objeto de nenhum dispositivo direto ou expresso, além do artigo 68, que dispôs que ``os Estados organizar-se-ão de forma que fique assegurada a autonomia dos municípios em tudo quanto respeita ao seu peculiar interesse''. Assim, a organização dos municípios era de competência dos Estados por meio das suas constituições e leis orgânicas, sendo que as despesas municipais eram cobertas por aqueles impostos que, atribuídos aos Estados, esses pudessem ou quisessem lhes transferir. Assim, observa o autor, ``continuava o município sendo mero apêndice administrativo e financeiro do Estado''.

O Sistema Tributário estabelecido teve a seguinte composição:

#### Receita tributária da União

- Impostos sobre importação de procedência estrangeira;
- Direitos de entrada, saída e estadia de navios; e
- Taxas de selos, correios e telégrafos federais.

#### Receita Tributária dos Estados

- Imposto Sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção;
- Imposto Sobre imóveis rurais e urbanos;
- Imposto Sobre transmissão de propriedade;
- Imposto Sobre indústrias e profissões;
- Taxa de selo; e
- Contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios.

#### **Receita tributária dos municípios**

Como já comentamos o modelo tributário instituído pela Constituição de 1891 não atribuiu competência tributária aos municípios, sendo que os impostos seriam atribuídos

nas respectivas leis de organização municipal. Para ilustrar como era o quadro da receita dos municípios, que na verdade não era muito diferente de Estado para Estado, apresentaremos o modelo de São Paulo, estabelecido pelo artigo 19 da Lei nº 1.038, de 19 de setembro de 1906:

A receita dos municípios será constituída somente das seguintes verbas:

1. da alienação, aforamento e locação de móveis e imóveis do domínio privado das suas municipalidades;
2. do imposto na razão máxima de dois cruzeiros sobre cada milhar de cafeeiros em tratamento e produção;
3. das taxas com especial consignação aos serviços de canalização de água potável, esgotos de prédios e abertura de estradas que facilitem o transporte dos produtos do município;
4. das taxas sobre a localização de negociantes nos mercados, ruas, praças e outros sítios de domínio público municipal, bem como sobre os negociantes ambulantes e sobre veículos;
5. das licenças para inumação e das vendas de terrenos para sepulturas nos cemitérios municipais;
6. das tarifas para matadouros, para alinhamentos e aferições e para os depósitos de inflamáveis;
7. das concessões de licença para jogos, espetáculos e divertimentos públicos, para edificações, para a construção de andaimes, coretos para depósitos de madeira nas ruas e praças, para a extração de areia ou barro;
8. das multas impostas e cobradas no município por infração de regulamentos municipais;
9. das rendas de quaisquer estabelecimentos ou serviços municipais;
10. das taxas de publicidade que recaem sobre afixação de letreiros, emblemas, anúncios e reclamos;
11. das taxas de viação, compreendendo calçadas, terrenos em aberto, cercas, guias e falta de encanamento nos prédios urbanos para águas pluviais; e

12. dos emolumentos sobre alvarás de licença, certidões, nomeações e aposentadorias.

### **As Constituições de 1934 e de 1937**

A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934, mantém o regime federativo, porém com significativas modificações. O Federalismo dualista de 1891 é substituído por um federalismo de cunho cooperativo. Assume a União uma posição e uma influência preponderante no tratamento do interesse geral, retraindo-se o papel dos Estados.

Foram nos aspectos trabalhistas que a Constituição de 1934 trouxe elementos até então inéditos no Brasil. Estabeleceu o salário mínimo, proibiu a diferença salarial para trabalhos idênticos, indicou a necessidade da jornada de oito horas, proibiu o trabalho de menores de 14 anos, instaurou o repouso semanal, criou as indenizações e indicou a necessidade de uma assistência médica e previdenciária ao trabalhador.

Do ponto de vista tributário a nova Carta manteve a discriminação de tributos por competência dos entes federativos. KORFF (1977, p. 12) assinala que a Constituição introduziu rigidez na discriminação tributária, limitando a competência concorrente pelo bloqueio da bi-tributação e estendendo a competência privativa aos municípios. Ficava assim atendido o ``desejo alimentado pelos municípios, desde a Constituição de 1824, portanto, há mais de cem anos, de encontrar sua própria competência tributária e proteção contra o longo predomínio dos Estados``.

KORFF (1977, p. 12), esclarece, que ao estabelecer em seu artigo 13, ``que os municípios serão organizados de forma que lhes fique assegurada a autonomia em tudo quanto respeite ao seu particular interesse``, a Constituição de 1834, veio pela primeira vez, atribuir ao município uma renda definida:

- 50% do imposto de indústrias e profissões, de competência e lançamento estadual, e a participação em 20% dos impostos que eventualmente viessem a ser criados por parte da União e Estados, dentro de sua competência concorrente;
- Taxas sobre serviços municipais; e

- Impostos: de licenças, predial e territorial urbanos, sobre diversões públicas e, cedular sobre a renda de imóveis rurais.

Por sua vez as competências tributárias da União e dos Estados ficaram assim definidas:

#### Competência da União

- Impostos sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira;
- Impostos de consumo de quaisquer mercadoria;
- Impostos de renda e proventos de qualquer natureza;
- Impostos de transferência de fundos para o exterior;
- Impostos sobre atos emanados de seu Governo, negócios da sua economia e instrumentos de contratos ou atos regulados por Lei Federal; e
- Taxas telegráficas, postais e de outros serviços federais e de entrada, saída e estada de navios e aeronaves.

#### Competência dos Estados

- Impostos sobre a propriedade territorial, exceto a urbana;
- Impostos sobre a transmissão de propriedade *causa mortis*;
- Impostos sobre a transmissão de propriedade imobiliária, *inter vivos*;
- Impostos sobre o consumo de combustíveis de motor de explosão;
- Impostos sobre vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores;
- Impostos sobre a exportação das mercadorias de sua produção;
- Impostos indústrias e profissões;
- Impostos sobre atos emanados de seu governo e negócios da sua economia, ou regulados por lei estadual; e
- Taxas de serviços estaduais.

Para MORAES (1969, p. 67) a nova Constituição melhorou a sistemática tributária nos seguintes pontos: ampliou o elenco dos tributos federais (imposto de consumo e imposto de renda), contemplou os Estados com o imposto de vendas e consignações, atribuiu competência tributária para os municípios, apresentou uma maior clareza na

discriminação das rendas tributárias entre as três esferas de governo, consignou-se um conceito de bi-tributação, proibindo-a e, eliminou a tributação cumulativa, prevalecendo o imposto da União.

A Constituição de 1934 foi a mais curta da época republicana, já que Getúlio Vargas não satisfeito em ceder o seu poder para o presidente eleito por voto direto, desferiu um golpe político-militar em 1937, iniciando o período denominado Estado Novo. Naquele mesmo ano é outorgada uma nova Constituição, a terceira do período republicano.

O modelo federativo mantido na nova Constituição, restou meramente formal, porque na realidade, no período de 1937 a 1945, pouca obediência se prestou à Constituição. Os Estados regiam-se pelo Decreto-Lei 1202, de 8 de abril de 1939, verdadeira "lei orgânica" dos entes federados e eram governados por interventores nomeados pelo Presidente da República. As eleições para o Parlamento jamais foram convocadas.

No aspecto tributário, a Constituição de 1937, manteve praticamente o modelo tributário vigente.

### **A Constituição de 1946**

As eleições de 1945 acabaram por levar o General Eurico Gaspar Dutra, que havia sido ministro da Guerra de Getúlio Vargas, à presidência da República. Em 18 de setembro de 1946, promulgou uma nova Constituição que veio resgatar a Federação, praticamente ignorada no período do Estado Novo, estabelecendo um regime com garantias à autonomia dos Estados, embora permitisse a intervenção da União com a finalidade de coibir abusos. O Legislativo tornou-se bicameral, forma perdida em 1934, pela criação de um Conselho Federal que eliminava o Senado. A Câmara e o Senado voltam a ter iguais poderes. O texto consagrou, ainda, o sistema de representação proporcional para a Câmara dos Deputados, para as Assembléias Legislativas e Câmaras Municipais.

Esta Constituição vem disciplinar também, entre outras questões, a organização política da Federação englobando direitos e prerrogativas de auto-organização, de auto-governo e de auto-administração como elementos de autonomia das entidades federadas permeadas pelo regime de garantias individuais, reconhecidas nas relações entre o indivíduo e o Estado, inclusive no que toca à tributação e à partilha da receita.



A Constituição de 1946 manteve a discriminação de competências entre os três entes federativos e também, como na anterior, a sua rigidez. (KORFF, 1977, p. 13). Em seu artigo 29, a nova Constituição atribuiu ao município, competência exclusiva para instituir os impostos: territorial urbano e rural, predial e de transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, de licenças de indústrias e profissões, de diversões públicas e sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência. No âmbito da competência privativa da União, a foi instituído o imposto único sobre combustíveis e lubrificantes, minerais do país e energia elétrica. Por outro lado, do campo de competência exclusiva dos Estados, foi excluído o imposto de indústria e profissões, que foi transferido para o município.

A nova Constituição permitiu ainda à União e aos Estados instituir outros tributos além dos privativos, desde que o imposto federal eliminasse o estadual idêntico, passando a arrecadação aos Estados, com a obrigação de entregarem respectivamente 20% e 40% à União e aos municípios onde fosse realizada a cobrança. No que se refere à competência comum aos três níveis de governo a Constituição atribuiu-lhes poderes para instituir taxas e contribuições de melhoria, de acordo com a origem dos serviços públicos que as suscitassem.

Para KORFF (1977, p. 13) a inovação mais importante trazida pela Constituição de 1946 foi a participação dos entes federativos na arrecadação de competência de outro, com o intuito de reforçar de forma significativa as receitas municipais, em consonância com os objetivos de redistribuição. A Constituição determinou a transferência para Estados, municípios e Distrito Federal, de 60% do imposto sobre produção, comércio, distribuição e consumo, bem como importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos, proporcionalmente a sua superfície, população, consumo e produção. Além da participação nos impostos de competência concorrente, os municípios foram beneficiados com as seguintes participações: 10% do imposto de renda arrecadado pela União e 30% do excesso de arrecadação estadual sobre o municipal, no espaço territorial de cada nível de governo e ainda, com 30% do arrecadado, quando a arrecadação estadual de impostos excedesse a do município (desde que não fosse capital).

Os anos que se seguem à promulgação da Constituição de 1946, são caracterizados por ajustes operados nas formas de cobrança dos tributos, bem como na atribuição de competência tributária entre os diferentes níveis de governo. FERREIRA (1986, p. 93), ao

comentar o período em que vigia a Constituição de 1946, observou que em função da inexistência de estatística ou até mesmo de cadastro dos contribuintes, era quase impossível determinar o ônus do tributo sobre o poder contributivo do cidadão.

Em 1961, frente à baixa receita do Governo Federal e do elevado montante dos gastos, o Conselho Nacional de Economia passou a defender uma reforma do sistema tributário. De acordo com MORAES (1969, p. 76) o Conselho queria que ``a discriminação de rendas tributárias fortalecesse a União, permitindo que os Municípios e Estados tivessem compensação pela posterior redistribuição da receita fiscal através de subvenções``.

No mesmo ano, em 21 de novembro, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 5, com intenção de instituir uma ``nova discriminação de rendas em favor dos municípios brasileiros`` e que ampliou a distribuição de recursos aos municípios, concedendo-lhes:

- 10% sobre a arrecadação do imposto federal sobre o consumo;
- 15% sobre o percentual a eles destinado pelo imposto de renda;
- competência para instituir o imposto sobre a propriedade territorial urbana e rural;
- competência para instituir o imposto sobre a transmissão da propriedade imobiliária *inter-vivos*; e
- competência para instituir o imposto predial.

KORFF (1977, p. 13) observa, ainda, que a partir da edição da Emenda nº 5, a arrecadação dos impostos únicos (também chamados impostos nacionais) sobre: combustíveis e lubrificantes, energia elétrica e minerais do país, teriam a sua arrecadação repartida com os Estados, com o Distrito Federal e com os municípios, de modo proporcional à sua superfície, população, consumo e produção.

Dentro de um quadro político institucional extremamente deteriorado por divisões profundas e radicais, as Forças Armadas intervêm, tomando o poder em 31 de março de 1964. Do ponto de vista legal, o novo regime orientou-se pela utilização de atos institucionais. Instrumentos esses, que concediam uma aparente legalidade às ações do governo, até que fosse elaborada uma nova Constituição.

Em 1964, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 10, o município é beneficiado do ponto de vista tributário; o imposto territorial rural, de competência privativa da União, especialmente, por constituir-se instrumento de política agrária, passou a ter o produto líquido de sua arrecadação transferido para os municípios. E, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário brasileiro sofreu uma grande mudança.

O desenvolvimento nacional e a decorrente complexidade que a economia brasileira ganhara à época demonstravam a forte necessidade de uma reforma da Constituição. Essa reforma, como aponta MARTINS (1982, p. 20), foi fundamentada pela ``percepção do fenômeno federativo, que no Brasil, por outorgar competência impositiva aos municípios criava tríplice ordem de atuação autônoma, experiência inexistente no Direito Constitucional dos demais países com idêntica forma de Estado''. O modelo federativo foi, portanto, o primeiro elemento a exigir a alteração do sistema tributário. Por outro lado, havia uma carência de sistematização das espécies tributárias tais como taxas que invadiam o campo dos impostos, contribuições que se confundiam com impostos e taxas e fatos geradores não definidos de forma clara<sup>1</sup>, que ao exigir um corpo de princípios e normas gerais tornou-se o segundo ponto a ensejar um novo sistema.

BERNARDES (1996, p.104), menciona que a Emenda Constitucional nº 18, não foi apenas uma cópia do sistema tributário anterior, mas sim a primeira reforma tributária da República, já que do ponto de vista fiscal, não havia acontecido nenhuma mudança significativa desde a Constituição de 1891. Para o autor as reformas tributárias instituídas pelas Constituições de 1934, 1937, e 1946 limitavam-se a adotar o sistema estabelecido pela Carta Constitucional de 1891.

Para AMED e NEGREIROS (2000, p. 285) uma análise das mudanças estabelecidas pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965, permite verificar que o seu texto: procurou estabelecer um sistema tributário nacional; discriminou os impostos com referência às suas bases econômicas; suprimiu vários impostos do sistema tributário; alterou a competência fiscal de alguns impostos; manteve e reforçou certas normas voltadas à unidade econômica e política do país; trouxe incentivos à coordenação de atividades entre a União, Estados e municípios; concentrou impostos na competência da União; alterou regras de distribuição

---

<sup>1</sup> Para maior detalhamento ver Martins (1992).

de arrecadação; trouxe maior unidade para certas normas fiscais; e estabeleceu nova discriminação de rendas tributárias.

No que se refere a transferências a Emenda Constitucional nº 18, artigo 20, determinou que fosse repassado para os municípios da localização do imóvel, o produto da arrecadação do imposto sobre a propriedade territorial rural. E, para os estados e municípios o produto da arrecadação, na fonte do imposto sobre a renda e proventos – IRP, incidente sobre a renda das obrigações de sua dívida pública e sobre os proventos dos seus servidores e os de suas autarquias.

A mais importante mudança trazida pela Emenda nº 18, de 1965, foi a criação, por meio do artigo 20, do Fundo de Participação dos Municípios - FPM e do Fundo de Participação dos Estados - FPE, que seriam formados respectivamente pela transferência 10% do IRP e do IPI.

### **A Reforma Tributária de 1966: a base do sistema tributário instituído pela Constituição de 1967**

A Reforma Tributária de 1966, viabilizada politicamente pelo movimento militar de 64, foi decorrente de um contrato estabelecido, em 1962, entre a Fundação Getúlio Vargas e o Ministério da Fazenda que tinha como objetivo a realização de estudos e projetos que viabilizassem a reestruturação das repartições federais de arrecadação. Os trabalhos da Comissão da Reforma terminaram em 1966, podendo ser considerados como seu produto a Emenda nº 18 de 1965 e a Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966, cujos conteúdos foram mantidos na elaboração da Constituição de 1967. (OLIVEIRA, 1995, p. 17).

Otávio Gouveia de Bulhões, ministro da fazenda à época, apontou diversos motivos para a Reforma Tributária de 1966. O primeiro se referia à expansão da carga tributária incidente sobre a sociedade, de forma a permitir que o Estado aumentasse a captação de recursos sem inflacionar. O segundo apontava a necessidade de reformulação do sistema de modo que sua estrutura e seu *modus operandi* colaborassem, tanto na diminuição das desigualdades de renda nas várias regiões, por meio de mecanismos que compensassem as diferenças entre as bases econômicas e tributárias regionais, bem como minimizar as disparidades de renda entre os indivíduos. Para isto era necessário priorizar a tributação direta impingindo à estrutura do sistema um caráter mais progressivo, tributando em maior

grau os indivíduos de maiores rendas. O terceiro remetia à modernização do modelo tributário, de forma a permitir que os objetivos anteriores fossem alcançados, adequando-se tributos cujo fato gerador não era claramente definido, corrigindo aqueles que por apresentarem falhas técnicas, criavam distorções no sistema produtivo, criando-se tributos mais adequados ao novo modelo econômico.

Havia um quarto objetivo, embora claramente negado na Exposição de Motivos da Reforma, relacionado ao aspecto da centralização da política econômica e tributária na órbita federal, com a transferência para esta de todas as decisões a ela pertinentes. A razão da reforma, no entender de OLIVEIRA (1995, p. 18), amparava-se no fato de coexistirem três sistemas tributários autônomos - federal, estadual e municipal - como ocorria até então, provocando grande proliferação de tributos e engendrando profundas distorções sobre o aparelho produtivo<sup>2</sup>. Como consequência os Estados e municípios ficaram proibidos de instituir novos tributos, prerrogativa outorgada pela Carta de 1946, sendo-lhes retirada a autonomia para reajustar as alíquotas dos impostos de sua competência o que passaria a ser feito pelo Senado Federal e/ou Poder Executivo. Além disso, ficaram sob competência da União os Impostos sobre Exportações - IE, o Imposto Territorial Rural - ITR e o Imposto sobre Operações Financeiras - IOF, todos importantes sob o aspecto da política econômica.

Uma análise do novo modelo tributário demonstra que os impostos indiretos foram ampliados com a criação do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias - ICM, estadual, que introduziu a utilização do critério do valor agregado em substituição às competências cumulativas. Todavia, embora essa alteração tenha beneficiado os Estados, principalmente os mais industrializados, o seu poder de legislar sobre o ICM foi restringido, especialmente no que tange à definição de alíquotas interestaduais, cujos limites passaram a ser fixados pelo Senado.

Uma comparação entre a estrutura tributária anterior e o novo modelo de distribuição de competências, após a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, e da Reforma Tributária de 1966, como mostra o Quadro II, aponta no sentido de que a nova estrutura é mais precisa na definição dos impostos a partir de sua base econômica, estabelecendo de mais claramente o campo de competência de cada uma das três esferas de governo, como por exemplo, o imposto do selo. Os impostos em cascata foram transformados em impostos

---

<sup>2</sup> Oliveira (1995) discute pormenorizadamente os objetivos da reforma tributária de 1966.

sobre o valor adicionado, substituindo o Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC pelo ICM, e o Imposto de Consumo – IC pelo IPI e transferiu para a competência federal tributos importantes para a política econômica e social, como o ITR e o Imposto sobre Exportações. (OLIVEIRA, 1985, p. 18).

QUADRO II  
Distribuição das competências tributárias  
Reforma tributária de 1966

ANTERIOR	REFORMA DE 1966
<p>UNIÃO</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Combustíveis e Lubrificantes</li> <li>• Consumo</li> <li>• Energia Elétrica</li> <li>• Importação</li> <li>• Renda e Proventos</li> <li>• Selo</li> <li>• Outros</li> </ul>	<p>UNIÃO</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Combustíveis e Lubrificantes</li> <li>• Energia Elétrica</li> <li>• Exportação</li> <li>• Importação</li> <li>• Minerais</li> <li>• Operações Financeiras</li> <li>• Produtos Industrializados</li> <li>• Propriedade Territorial Rural</li> <li>• Renda e Proventos</li> <li>• Transportes e Comunicações</li> </ul>
<p>ESTADOS</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Exportação</li> <li>• Selo</li> <li>• Transmissão <i>Causa Mortis</i></li> <li>• Venda e Consignações</li> <li>• Outros</li> </ul>	<p>ESTADOS</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Circulação de Mercadorias</li> <li>• Transmissão de Bens Imóveis</li> </ul>
<p>MUNICÍPIOS</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Diversões Públicas</li> <li>• Licença</li> <li>• Predial e Territorial Urbano</li> <li>• Selo</li> <li>• Territorial Rural</li> <li>• Transmissão <i>Inter-vivos</i></li> </ul>	<p>MUNICÍPIOS</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Propriedade Territorial Urbana</li> <li>• Serviços de Qualquer Natureza</li> </ul>
<p>UNIÃO</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Taxas, Contribuição de Melhoria</li> </ul>	<p>ESTADOS E MUNICÍPIOS</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Taxas e Contribuição de Melhoria</li> </ul>

Fonte. OLIVEIRA, 1995, p. 19.

Em 25 de outubro de 1966, antes que o novo sistema tributário entrasse em vigor, (o que ocorreria em 1º de janeiro de 1967) a União promulgou a Lei nº 5.172, que dispôs sobre o Sistema Tributário Nacional e instituiu normas gerais de direito aplicáveis à União, Estados, e municípios e que foi denominada Código Tributário Nacional - CNT.

Esse instrumento, composto de 217 artigos, definiu as normas da competência tributária, suas limitações, regras sobre os diversos impostos e sobre as distribuições de receitas tributárias. Tratou ainda, das regras legais, a obrigação, o crédito tributário e a administração da matéria.

### **O modelo tributário após a Constituição de 1967**

Em 24 de janeiro de 1967, foi promulgada uma nova Constituição brasileira. O seu objetivo era criar uma Federação centralizada com as entidades federativas subordinadas à União, nos seus aspectos de maior relevância, incluindo, assim, no âmbito federal, uma série de competências que antes pertenciam a Estados e municípios<sup>3</sup>.

A Constituição de 1967 dedica dez artigos (18 a 28) à tributação, desdobrando-se estes em mais de setenta regras ou mandamentos de direito tributário. Todavia, como indicam AMED e NEGREIROS (2000, p. 286), a alteração restringiu-se ao acréscimo de uma nova modalidade de tributo na esfera de competência da União; os impostos que não tivessem base de cálculo e fato gerador idênticos aos tributos já instituídos legalmente. O mesmo se deu na Emenda Constitucional nº 1, de 1969, (artigos. 18 a 26) quando, como argumenta CRETELLA (1990, p. 3463), pretendeu o constituinte estruturar “todo” o sistema tributário nacional por meio de dispositivos constitucionais e a alteração deu-se apenas no imposto relativo aos minerais no país, que passou a incidir também sobre a sua extração.

A Reforma Tributária de 1966, a Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional de 1969, atribuíram ao Governo Federal todos os impostos relativos à política econômica e o poder exclusivo de criar novos impostos. Reestruturaram os tributos em todos os níveis de governo, de forma a contemplar a União com receitas relativamente mais altas (10 impostos para a União, dois para os estados e dois para os municípios), ficando ainda, reservado à União aqueles tributos cuja arrecadação era mais fácil. Soma-se a isto a

---

<sup>3</sup> As competências tributárias estão estabelecidas nos artigos 21, 23 e 24 da Constituição de 1967.



transferência para o campo de competência da União, do Imposto sobre Exportações, do Imposto Territorial Rural e do Imposto sobre Operações Financeiras, tidos como importantes instrumentos da política econômica.

O novo modelo ampliou, ainda, os impostos indiretos, com a criação do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias estadual, que introduziu a inovação do critério do valor agregado em substituição às competências cumulativas. Um imposto sobre o valor agregado, isto é, sobre cada fase da produção de modo não cumulativo, aumenta a eficiência produtiva porque não incentiva a verticalização da economia. Todavia, embora essa alteração tenha beneficiado os Estados, principalmente os mais industrializados, seu poder de legislar sobre o ICM foi restringido, especialmente no que tange à definição de alíquotas interestaduais, cujos limites passaram a ser fixados pelo Senado.

Para compensar os Estados e municípios pelas perdas sofridas em suas fontes de recursos tributários (foram mantidos apenas dois impostos para cada um destes entes federativos), o artigo 28, dispôs que a união distribuiria aos Estados, Distrito federal e aos Municípios – de forma proporcional a superfície, população produção e consumo – 40% da arrecadação do imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, e 60% da arrecadação do imposto sobre produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica, e 90% da arrecadação com o imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais no país. Aos municípios foi garantida, ainda, a transferência do arrecadado com o ITR incidente sobre imóveis situados no seu território.

Para os Fundos de participação dos municípios e dos Estados, o artigo 26, garantiu o repasse de 10% do arrecadado com o IRP e com o IPI.

### **Balanço da Reforma Tributária de 1967**

Na análise de KORFF (1977, p. 18), para os municípios, o novo sistema tributário, baseado em dois impostos, além das taxas e contribuições de melhoria, trouxe como transformação principal a que se produziu na composição da receita; a proporção da receita municipal própria em relação à receita corrente total, que até 1966 mantinha-se “no nível de quase 80% sofreu, a partir de 1967, uma violenta queda, passando para cerca de 40%”.

Conseqüentemente, a parte mais substancial da receita corrente, isto é, 60%, deixou de ser coberta pela arrecadação própria do município.

A implementação do modelo financeiro oficial criou uma dicotomia. Ao mesmo tempo em que beneficiou o Governo Central, impingiu uma limitação à capacidade arrecadatória dos Estados e municípios acabando por gerar um modelo redistributivo intergovernamental de receitas positivo para o Nordeste, Norte e Centro-Oeste que sacrifica as regiões Sul e Sudeste.

Esses fundos criados para compensar os Estados e os municípios pelas perdas de suas fontes tributárias possuíam, de fato, ``características de redistribuição de renda favorecendo as regiões mais pobres, mas serviram para concentrar ainda mais o poder discricionário de Brasília, prestando-se a usos partidários na fase de liberação real de recursos'', como entende SELCHER (1990, p.169). Para o autor, com o tempo, o papel da União na área do desenvolvimento cresceu com a adoção de várias medidas e práticas que aumentaram ainda mais seu poder e sua capacidade de manipulação das receitas provenientes de impostos federais, em detrimento de estados e municípios. O domínio financeiro do governo central era especialmente perceptível na parcela da receita tributária, que cada um dos níveis de governo estava autorizado a recolher.

A reforma trouxe um resultado positivo por causa do crescimento econômico que houve no final dos anos 60 e início dos anos 70, que propiciou o aumento dos valores repassados pelos fundos constitucionais, diminuindo, assim, os problemas decorrentes da centralização tributária enfrentada por Estados e municípios.

Entretanto, com a queda do desenvolvimento econômico no final dos anos 70, a crise e a estagnação que ocorreram nos anos 80, ao mesmo tempo em que ocorria a abertura política e a vitória da oposição nas eleições, houve pressões para que fossem aumentadas as transferências regulares do Governo Federal, em especial, do Fundo de Participação dos Municípios e Fundo de Participação dos Estados, e ainda pela extinção das vinculações na aplicação desses recursos. SELCHER (1990, p.172) menciona que este processo desencadeou disputas regionais no que toca à alocação de receitas e aos projetos de despesas do governo federal.

De todo modo, ao longo da década de 80 tendeu-se ao fortalecimento das finanças estaduais e municipais. A emenda Passos Porto (nº 23/83) reforçou transferências

obrigatórias, e, como já apontado, o período registrou significativo incremento de transferências voluntárias e o crescimento da pressão pela descentralização política e financeira.

AMED e NEGREIROS (2000, p. 286) acrescentam como aspecto significativo deste período a criação da Secretaria da Receita Federal, instituída pelo Decreto nº 63.659 de 1968, em substituição à antiga Direção Geral da Fazenda Nacional, com a finalidade de controlar o cumprimento das obrigações tributárias. Esse órgão foi criado em um momento em que se verificava um considerável crescimento da carga tributária no país, que de um patamar que variava de 16% a 18% do Produto Interno Bruto – PIB no início da década, atingiu níveis superiores a 24% do PIB após 1968.

### **Os caminhos para a nova reforma tributária**

No final da década de 70 o Brasil apresentava um quadro político bastante diferenciado. Desde 1974, com a eleição indireta do Presidente Geisel, já se notava que, dentro das hostes do governo, não havia concordância em relação ao rumo político do país. Forças favoráveis a uma abertura política brigavam contra os defensores da manutenção de um regime fechado.

O resultado das eleições de 1974 para renovação da Câmara dos Deputados, das Assembléias Legislativas e de um terço do senado demonstrou a insatisfação popular, garantindo a maioria dos votos para o MDB, o partido de oposição. Todavia, a abertura política avançou muito pouco. A Lei Falcão veio como resposta à vitória da oposição nas eleições, limitando o uso do rádio e da televisão na propaganda eleitoral. E o grande retrocesso veio em 1977, com o Pacote de Abril, que, entre outras medidas, colocou o Congresso Nacional em recesso parlamentar e criou o senador biônico, além de ampliar para seis anos o mandato do presidente.

Em 1978 foi eleito indiretamente, pelo Colégio Eleitoral o General Figueiredo que prometia fazer do país uma democracia. Com a sua política e a partir do avanço das forças de oposição ao regime, é instituída a Lei da Anistia, em 1979, além da volta das eleições diretas para os governos estaduais.

Em 1982 foram eleitos diversos governadores da oposição no Sul e Sudeste, que defendiam a democratização popular e a descentralização com autonomia local. Em função

disso, o governo federal reduziu o volume de transferências negociadas a esses Estados, receosos que os governadores se posicionassem a favor da descentralização política e financeira de recursos constitucionais.

Os novos governadores tomam posse em 1983, em meio ao agravamento da crise econômica, aprofundada pelo aumento da crise da dívida externa, suspensão dos créditos internacionais e cessação dos investimentos estrangeiros. O país entra em profunda recessão econômica e o desemprego atinge índices sem precedentes. Era a conjunção perfeita para o início de um movimento popular reivindicando eleições diretas para Presidente, o que viria a ocorrer em 1985 com a eleição de Tancredo Neves.

Tancredo morre antes de sua posse assumindo o governo José Sarney que se comprometeu a seguir as recomendações do presidente morto; decretou a abertura partidária, convocou as eleições para a Assembléia Nacional Constituinte e, até o início de 1986, muitas medidas autoritárias, foram substituídas por outras mais democráticas, entretanto, as alterações das relações federais, estaduais e municipais ficaram sob a responsabilidade da Assembléia Constituinte incumbida de redigir uma nova Constituição, a de 1988. A Assembléia Constituinte foi convocada em fevereiro de 1987 e terminou seus trabalhos em setembro de 1988.

No que toca à questão tributária, as discussões na Assembléia Nacional Constituinte, tiveram como ponto de partida o entendimento de que o Código Tributário Nacional, aprovado em 1967, e ainda em vigor naquele momento, havia trazido melhoramentos do ponto de vista fiscal, mas necessitava adequar-se à nova realidade da economia e à nova ordem democrática instalada no Brasil. De acordo com MORAES (1996, p.169), os principais aspectos fiscais que constavam da pauta de discussões da Constituinte eram: descentralização e fortalecimento da autonomia dos Estados e Municípios; atenuação dos desequilíbrios regionais do país; maior justiça fiscal e proteção ao contribuinte; simplificação da tributação e a sua adequação às necessidades de modernização do sistema produtivo; garantia de um mínimo de uniformidade nacional ao sistema tributário, nos seus princípios básicos, mediante a preservação da figura da lei complementar em matéria tributária; crescente progressividade do imposto sobre produtos industrializados; e criação de novos impostos.

SELCHER (1990, p. 178) menciona que na Assembléia Constituinte, os grupos regionais do Norte e do Nordeste e do Centro – Oeste organizaram-se e articularam-se entre si com o intuito de obter uma parcela maior do orçamento, por meio da reformulação do fundo de participação e do fundo especial. Os estados mais ricos apresentaram propostas que limitaram as opções redistributivas dos fundos, ao mesmo tempo em que os mais pobres defendiam propostas alternativas para aumentar tais funções.

Em setembro de 1988, em resposta às forças estaduais e regionais, e com uma orientação centrada na receita e não na função, a Assembléia votou a aprovação final da partilha da receita, amplamente negociada, assim como disposições sobre a base tributária que trouxeram mudanças na ordem política do país. A Constituição de 1988 previu um crescimento gradual das transferências tributárias destinadas a Estados e municípios, que alcançaram seu pico em 1993, proibiu-se a vinculação de receitas, exceto para educação, reconhecendo-se o município como ente importante e autônomo dentro da federação brasileira.

Esclarece SELCHER (1990, p. 184) que mesmo antes da reforma tributária de 1988, o percentual das receitas tributárias federais, pós-transferências, que eram destinados aos municípios brasileiros, era maior que o de qualquer outro país em desenvolvimento. Entretanto, aproximadamente metade dos municípios no Brasil não dispõe de uma base tributária realmente importante e menos de 50 deles, recolhem, em sua própria base, mais de 50% da receita disponível. Comenta, ainda, o autor que com as mudanças trazidas pela Constituição de 1988, que os municípios como um grupo “estão acostumados ao paternalismo e encaram paroquialmente sua situação” e que a maior parte deles menores não têm condições de gerir um volume maior de recursos e talvez nem de assumir as numerosas funções que lhes foram atribuídas constitucionalmente, de modo que, o aumento de transferências trazidos pela nova Constituição poderia resultar num grande desperdício.

### **3. O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

#### **3.1. Aspectos teóricos da tributação**

A mera justaposição dos tributos vigentes em um país não compõe por si só um conjunto ordenado e lógico, ou seja, um sistema tributário. Nogueira (1990, p. 37), explica que ``o conceito de sistema tributário, exige certa coordenação dos diferentes tributos entre si, com o sistema econômico dominante e com os fins fiscais e extrafiscais da imposição``. Por sua vez, CRETELLA (1992, p. 3462), o define como um ``conjunto de regras constitucionais e infra-constitucionais de natureza jurídico-tributárias, harmonicamente coordenadas e subordinadas, fundadas em cânones ou proposições que garantam e legitimem a estrutura elaborada``. Para FALCÃO (1965, p. 27), o sistema tributário é ``o conjunto dos tributos existentes em um Estado, considerados seja nas suas recíprocas relações, seja quanto aos efeitos globalmente produzidos sobre a vida econômica e social``.

Nesta mesma linha José Afonso da Silva, citado por Martins (1992, p. 23), define sistema tributário como o conjunto de instituições, regras e práticas tributárias, consideradas seja nas suas recíprocas relações, seja quanto aos efeitos globalmente produzidos sobre a vida econômica e social. Para ele um sistema tributário sempre envolve organicidade porque não basta a simples nomenclatura dos tributos para termos um sistema. Este compreende outros elementos além da enumeração dos tributos; engloba princípios e definições básicas, que revelem harmonia e coerência dos componentes.

O sistema tributário apresenta-se sob diversos modelos em função das peculiaridades, situações políticas, econômicas e sociais de cada país. Entretanto, mesmo que guardem diferenças, ele se constitui no principal instrumento de política fiscal do governo. (RIANI, 1990, p. 101).

##### **3.1.1. Princípios da tributação**

Há muitas opiniões acerca dos requisitos necessários para a elaboração de uma estrutura tributária adequada. MUSGRAVE e MUSGRAVE (1980, p. 178) apontam alguns requisitos que consideram de grande importância:

- A distribuição do gravame tributário deve ser equitativa;

- As imposições de ``excesso de gravame`` deve ser minimizada;
- A estrutura tributária deve favorecer a utilização da política tributária com relação aos objetivos de estabilização e crescimento;
- O sistema tributário deve permitir uma administração eficiente e isenta de arbitrariedades; e
- Os custos administrativos e de atendimento às exigências tributárias devem ser tão baixos quanto for compatível com os outros objetivos.

Como afirmam os autores, esses e outros requisitos podem ser utilizados como critérios de avaliação de um modelo tributário.

### **A equidade do sistema tributário**

As duas principais abordagens do problema da equidade utilizam o princípio do benefício e o princípio da capacidade de pagamento. O princípio do benefício propõe que cada indivíduo pague um tributo de acordo com o montante de benefícios que recebe, estabelecendo um vínculo entre os dispêndios e as receitas do orçamento público. Por conseguinte, o sistema tributário realmente equitativo irá variar conforme a estrutura de dispêndios do setor público. Assim, esse critério abrange não apenas a política tributária mas, também, a política de dispêndios do governo.

Os argumentos a favor deste princípio são de que ele seria mais justo uma vez que evitaria a situação na qual um indivíduo pagaria indiretamente pelo benefício de outra pessoa e de que seria mais eficiente porque funcionaria como no sistema de mercado, onde cada pessoa paga de acordo com os benefícios que recebe. Pode-se ainda argumentar que se o pagamento dos tributos não fosse feito com base no princípio do benefício, o resultado seria o desperdício, porque a tendência seria a super utilização dos serviços.

MUSGRAVE e MUSGRAVE (1980, p. 193) observam que o princípio do benefício, vinculando os dispêndios e as receitas do orçamento público, apresenta muitas dificuldades para a sua implementação, uma vez que a avaliação que o consumidor faz dos serviços prestados não é do conhecimento das autoridades tributárias e precisa ser revelado por meio de um processo político. Entretanto, entendem os autores, que em determinados casos, esse princípio pode ser utilizado.

Por sua vez o princípio da capacidade de pagamento distribui o ônus da tributação entre os indivíduos na sociedade conforme a sua habilidade de pagamento, medida usualmente pelo nível de renda. Esse princípio exige uma distribuição do gravame tributário que garanta a equidade horizontal e vertical.

A imposição de impostos iguais para pessoas que ocupam posições iguais na escala de renda é conhecida como equidade horizontal. Se dois contribuintes são equivalentes em todos os aspectos relevantes, mas um deles paga impostos significativamente maiores, a estrutura tributária é deficiente do ponto de vista da equidade horizontal.

A utilização de impostos desiguais para pessoas com rendas diferentes é conhecida como equidade vertical e diz respeito à relação entre a carga tributária paga por indivíduos com diferentes capacidades de pagamento. É uma comparação entre desiguais.

A questão é em quanto a carga tributária deve diferir. Mikesell (1995, p.282) observa que não existem métodos científicos que indiquem a diferenciação apropriada, todavia, a maioria acredita que pessoas com maior capacidade devem pagar mais impostos. Trata-se, em última instância, de um julgamento ético.

O princípio da capacidade de pagamento é consagrado na legislação tributária brasileira. A Constituição do Império de 1924 já previa que “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado, em proporção dos seus haveres”. Na Constituição de 1946 o princípio consta nos seguintes termos: “Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”

Por sua vez a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, suprimiu esta disposição, embora o princípio tenha continuado a ser considerado, ainda que implicitamente, dentro do sistema (Nogueira, 1990, p.12).

A Constituição de 1988 veio reinstituir de forma explícita o princípio da capacidade de pagamento ao dispor em seu Artigo 145:

“§ 1º- Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à Administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.



### **3.1.2. Componentes do Sistema Tributário Brasileiro**

#### **Os Tributos e suas espécies**

Tributos são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal, mas disciplinado por normas de direito público que formam o Direito Tributário.

O Código Tributário Nacional define tributo como a 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. Os tipos de tributos previstos pela legislação brasileira são: imposto, taxa, contribuição de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios.

#### **Imposto**

A instituição do Imposto está prevista no artigo 145, da Constituição de 1988, que determina que sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. É facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitando os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Imposto, como definido pelo artigo 16 do CTN, é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

O contribuinte fica adstrito ao adimplemento da prestação pecuniária independentemente de qualquer ato do Poder Público. Somente pelo fato da conduta do particular estar regulada pela hipótese de incidência, a obrigação tributária passa a existir. Assim, como explica ATALIBA (1990, p. 137), ``não se terá imposto quando a exigência formulada pela lei revestir a figura de exação vinculada, ou seja, quando a hipótese de incidência consistir numa atuação estatal, atual ou potencial, referida ao obrigado``.

Portanto, no caso da cobrança do imposto, o Estado não necessita criar nenhum serviço nem oferecer qualquer atividade especial ao contribuinte em troca do seu pagamento, uma vez que não há no imposto, a contrapartida requerida pela taxa. Basta que a pessoa jurídica de direito público tenha competência e crie o imposto por lei.

O imposto pode ser direto ou indireto. O imposto direto permite graduar diretamente a quantia devida por um contribuinte, de acordo com a sua capacidade contributiva (exemplo típico é o IR). O imposto indireto, por sua vez, estabelece a relação entre o ônus tributário e um evento jurídico ou material e não dispõe de um parâmetro direto para apurar a capacidade econômica do contribuinte. Um exemplo é o IPI, o indivíduo que comprar a mercadoria, rico ou pobre, pagará o mesmo quantum. Entretanto, por meio de certas categorias da técnica de tributação, o legislador procura corrigir esses aspectos utilizando-se de não incidências, isenções, imunidades ou graduação das alíquotas de incidências, em função da natureza e destinação dos produtos ou mercadorias.

## **Taxa**

A taxa, artigo 145 da Constituição, é de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios, e que só pode ser arrecadada 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 efetivamente à sua disposição.

A competência em relação às taxas é comum, todavia, cada pessoa jurídica de direito público poderá cobrá-las em razão de exercício regular do poder de polícia, o que significa somente quando exercer poder de polícia que lhe tenha sido conferido pela Constituição. A mesma regra se aplica aos serviços prestados ou postos à disposição dos contribuintes que deverão se restringir, evidentemente, àqueles constitucionalmente atribuídos ao respectivo governo tributante. Caso o poder de polícia não seja regular ou o serviço não seja de atribuição do ente federativo tributante, a taxa não terá legitimidade.

É adequado esclarecer, que o termo “atividade discricionária da administração”, não tem o significado de arbitrária já que dentro do estado de direito não existe campo para o arbitrário. O termo significa, que quando há várias formas legais de proceder em determinada situação, é dada à administração a faculdade de escolha, ou seja, o exercício do poder discricionário.

Deve-se esclarecer, ainda, o significado da expressão “pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”. Para que o Poder Público possa exigir a taxa é preciso que o serviço esteja em efetivo funcionamento, de forma que mesmo quando o contribuinte dele não se utilizar, deve contribuir para sua manutenção.

### **Contribuição de melhoria**

O artigo 145, inciso III, da Constituição estabelece que compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios instituir contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. O CTN, artigo 81, dispõe que a contribuição de melhoria “é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorre valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada, e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado”.

CRETELLA (1990, p. 3487) esclarece o que distingue contribuição de melhoria da taxa. Para a cobrança da primeira, é necessária a realização da obra e sua influência positiva sobre o imóvel, ‘benefício’ ou ‘valorização’, enquanto que a taxa decorre de serviço já existente, utilizado ou não pelo contribuinte. Além disso, a taxa traz benefícios para imóveis, primeiro, depois para os proprietários, quando ocorre valorização.

### **Contribuições Sociais**

Como dispõe a Constituição de 1988, artigo 149, é competência exclusiva da União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas. Por estarem incluídas no Sistema Tributário Nacional e dependerem das normas gerais em matéria de legislação tributária, a doutrina dominante as classifica como tributo<sup>4</sup>.

### **Empréstimos Compulsórios**

O Empréstimo Compulsório é uma espécie tributária de competência exclusiva da União, cuja finalidade é atender despesas de calamidade pública, de guerra externa, ou sua iminência, ou caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse

---

<sup>4</sup> Este entendimento é esposado também por Rui Barbosa Nogueira em seu livro “Curso de Direito Tributário” (1990).

nacional, como estabelece o artigo 148 da Constituição (que como, as anteriores, não o submeteu ao conceito de tributo).

A doutrina dominante considera o empréstimo compulsório como um tipo de imposto, por essa razão, deve-se considerar normal o legislador tê-lo inscrito no capítulo do Sistema Tributário Nacional.

### **3.1.3 Elementos do Direito Tributário Brasileiro**

Ao examinarmos o sistema tributário brasileiro, devemos ter em conta alguns conceitos do Direito Tributário, que abordaremos de forma sucinta.

#### **Incidência Tributária**

A incidência tributária, como define ATALIBA (1975, p. 57), é: ``a descrição genérica e abstrata de um fato. É a conceituação (conceito legal) de um fato'', enquanto que o fato concretizado (por ele denominado imponible): ``é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido no universo fenomênico que - por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela hipótese de incidência - dá nascimento à obrigação tributária''.

Assim, a incidência tributária é a realização da situação prevista na lei, incidindo no tributo, fazendo com que surja a obrigação tributária. Ou, como coloca o autor ``é a ocorrência do fato gerador do tributo, ou que o tributo, como expressão da lei, incide na relação fática previamente tipificada e efetivamente realizada''.

A incidência tributária poderá ser regressiva, proporcional ou progressiva. Será regressiva quando os impostos crescerem abaixo da renda, será proporcional quando os impostos evoluírem simultaneamente com a renda e por último, será progressiva quando os impostos evoluírem mais acentuadamente que a renda.

No Brasil podemos citar como exemplo de imposto progressivo o Imposto Sobre a Renda que apresenta alíquotas progressivas para renda maiores. Por outro lado, pode-se argumentar que mesmo impostos indiretos e tipicamente regressivos como o IPI e o ICMS podem adquirir algum grau de progressividade na medida em que apresentarem alíquotas maiores em função da essencialidade do produto tributado.

## **Fato gerador**

O fato gerador tal como define o CTN é aquele elemento concreto que, uma vez ocorrido, da forma como está previsto na lei, dá nascimento à obrigação tributária:

“Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação, que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.

Para NOGUEIRA (1990, p. 146) “fato gerador do tributo é o conjunto dos pressupostos abstratos descritos na norma de direito material, de cuja concreta realização decorrem os efeitos jurídicos previstos”. A lei cria hipoteticamente a figura ou modelo, e a consequência, surgirá a partir do instante em que for praticada a situação descrita. Portanto, como conclui o autor a existência da norma de lei descritiva do fato gerador não é suficiente: “é preciso que além da norma in *abstracto* e prévia, o fato previsto ocorra com todos os elementos descritos na lei e possa ser demonstrada essa vinculação ou juridicidade por meio do ato de subjunção do fato à lei ou sua subjunção pela norma tipificadora”.

## **Lançamento**

O CTN, artigo 142, define normativamente o lançamento como: "o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente para determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível".

São previstos três de tipos de lançamento, tendo em vista o grau de colaboração entre o fisco e o contribuinte na atividade de lançamento: o autolançamento ou lançamento por homologação, o lançamento misto ou por declaração e o lançamento direto ou de ofício.

No caso do autolançamento, o próprio contribuinte ou terceiro obrigado, apura o valor devido e efetua o pagamento do tributo, sem prévio exame do fisco. Recebendo o tributo e tomando conhecimento desta atividade do contribuinte, se a repartição fiscal não instaurar revisão ou lançamento de ofício, nos prazos legais, considera-se homologado o lançamento e extinto o crédito tributário.

No Brasil, o maior volume da arrecadação se faz, e de modo crescente, por este tipo de lançamento. É o caso do Imposto sobre Produtos Industrializados, do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços e, na esfera municipal, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Lançamento misto ou por declaração é aquele em que cooperam o contribuinte e o fisco. Dentro dos prazos previstos, o contribuinte ou terceiro obrigado, apresenta declaração que é apreciada pela repartição fiscal e gera o cálculo do tributo devido. O principal exemplo de lançamento misto no Sistema Tributário Brasileiro é o Imposto de Renda de Pessoas Físicas. Dada as características dos tributos municipais, este tipo de lançamento é pouco utilizado pelas prefeituras.

O terceiro tipo de lançamento é denominado lançamento de ofício porque é feito exclusivamente pelo órgão fiscal, sem a colaboração normal do contribuinte. Uma vez concluída a apuração e fixado o valor a pagar, a repartição expede ao contribuinte a notificação do lançamento, observado o prazo legal. Este tipo de lançamento se aplica a poucos tributos, geralmente diretos, lançados por períodos certos de tempo e ligados a atividades ou situações que a administração tem que cadastrar e exercer o seu poder de polícia. Como afirma NOGUEIRA (1990, p. 237) é o caso da maioria dos tributos municipais, como, por exemplo, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana – IPTU. Utiliza-se esta modalidade de lançamento também para os casos em que os obrigados ao auto-lançamento ou às declarações e informações para o lançamento misto, deixam de cumpri-las ou as cumprem incorretamente.

### **Sujeito Ativo**

O CTN, artigo 119, define sujeito ativo como “a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento. É, portanto, aquele que recebe competência, para instituir tributos. A determinação da competência pode ser apurada mediante a atribuição de fatos geradores. Somente a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios poderão ser sujeitos ativos da obrigação tributária.

### **Sujeito Passivo**

O CTN define sujeito passivo da obrigação tributária nos seguintes termos:

"Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação pecuniária diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei".

## **Contribuinte**

A qualidade de contribuinte decorre da realização do fato gerador. É a pessoa que realiza o fato previsto na lei como tributável adquirindo, deste modo, o status de contribuinte. Será responsável quando, sem ser o contribuinte, tiver sua obrigação decorrente de disposição expressa da lei. O responsável é, assim, um terceiro em relação ao contribuinte, mas não alheio ao fato gerador. (NOGUEIRA, 1990).

ATALIBA (1975, p. 93) acrescenta ainda, que quando se trata de tributos vinculados, é mais fácil e intuitiva a determinação do sujeito passivo. Isto porque, nos casos de tributos vinculados, diferentemente dos impostos, a pessoa que utiliza um serviço, tem-no à disposição, é atingida por um ato de polícia ou recebe especial benefício de alguma atividade pública.

### **3.1.4 O poder de tributar e suas limitações**

O sistema tributário nacional tem, além das disposições gerais, um elemento fundamental: as limitações constitucionais do poder de tributar.

A Constituição de 1988 determinou que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais do poder de tributar. Todavia, a própria Constituição já estabelece estas limitações, mediante a enunciação de princípios constitucionais da tributação. Tais princípios são plenamente eficazes, já que não dependem de lei complementar para sua incidência direta e imediata às situações ocorrentes<sup>5</sup>

Os princípios constitucionais da tributação classificam-se em:

---

<sup>5</sup> Para um maior detalhamento ver BALEEIRO (1977).

- princípios gerais: da reserva de lei ou da legalidade estrita, da igualdade tributária, da personalização dos impostos e da capacidade tributária, da irretroatividade tributária, da anualidade do lançamento do tributo, da proporcionalidade razoável da universalidade, da destinação pública dos tributos, da ilimitabilidade do tráfego de pessoas ou bens;
- princípios especiais: da uniformidade tributária, da limitabilidade da tributação da renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e dos proventos dos agentes dos Estados e municípios, de que o poder de isentar é insito ao poder de tributar, da não diferenciação tributária;
- princípios específicos: da progressividade, da não cumulatividade do imposto, da seletividade do imposto; e
- imunidades fiscais: instituídas por razões de privilégio, ou de considerações de interesse geral, excluem a atuação do poder de tributar. Nas hipóteses imunes de tributação, não ocorre o fato gerador da obrigação tributária.

### **3.2. A estrutura tributária da Constituição de 1988**

A estrutura tributária de 1988 foi desenvolvida a partir do modelo tributário de 1967 que sofreu diversas alterações como apresentado no Quadro III:

- extinção dos impostos únicos de competência da União (sobre combustíveis e lubrificantes, energia elétrica, transporte e comunicações e minerais) cuja base de cálculo foi incluída na base do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços-ICMS, com alíquotas maiores e passando para a competência dos Estados;
- o imposto sobre transmissão de bens imóveis e doações foi subdividido dando origem ao imposto de transmissão de bens *inter-vivos* - ITBI de competência do município e ao imposto sobre *causa mortis* e doações - ITCD de competência do Estado;
- o ITR passou a ter a sua receita partilhada entre a União e o município onde se localiza a propriedade rural;



- criação do imposto sobre a venda a varejo de combustíveis - IVV de competência do município (extinto em 1996); e
- criação do imposto sobre operações financeiras com ouro - IOF cujo produto da arrecadação é partilhado entre o Estado e o município.

QUADRO III  
Estrutura Tributária Brasileira  
Constituição de 1988

Anterior	Após a Constituição de 1988
<b>Impostos</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Importação</li> <li>• Exportação</li> <li>• Renda</li> <li>• Propriedade Territorial Rural</li> <li>• Produtos Industrializados</li> <li>• Operações Financeiras</li> <li>• Transportes Rodoviários</li> <li>• Serviços de Comunicações</li> <li>• Combustíveis e Lubrificantes</li> <li>• Energia Elétrica</li> <li>• Minerais</li> <li>• Circulação de Mercadorias</li> <li>• Transmissão de Bens de Imóveis</li> <li>• Veículos Automotores</li> <li>• Propriedade Territorial Urbana</li> <li>• Serviços de Qualquer Natureza</li> </ul>	<b>Impostos</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Importação</li> <li>• Exportação</li> <li>• Renda</li> <li>• Propriedade Territorial Rural</li> <li>• Produtos Industrializados</li> <li>• Operações Financeiras</li> <li>• Grandes Fortunas</li> <li>• Transmissão <i>causa mortis</i> e Doação</li> <li>• Circulação de Mercadorias e Serviços</li> <li>• Veículos Automotores</li> <li>• Propriedade Territorial Urbana</li> <li>• Transmissão de Imóveis <i>inter-vivos</i></li> <li>• Venda a Varejo de Combustíveis<sup>6</sup></li> <li>• Serviços de qualquer Natureza</li> </ul>
<b>Taxas</b>	<b>Taxas</b>
<b>Contribuição de Melhoria</b>	<b>Contribuição de Melhoria</b>

Fonte: OLIVEIRA, 1995, p. 184.

### 3.2.1 Tributos previstos na Constituição de 1988

A Constituição de 1988 discriminou as competências tributárias entre os entes federativos como apresentado nos Quadros IV, V e VI.

<sup>6</sup> Este imposto foi eliminado da competência municipal pela Emenda Constitucional 3/93, a partir de 01.01.96.

**QUADRO IV**  
**Tributos de competência exclusiva da União**

Artigo 148	<ul style="list-style-type: none"><li>•</li><li>•Empréstimo Compulsório. A finalidade desta espécie tributária é atender despesas de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência ou caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional<sup>7</sup>.</li></ul>
Artigo 149	<ul style="list-style-type: none"><li>•Contribuições Sociais. Espécie tributária de intervenção no domínio econômico e de interesse econômico ou das categorias profissionais.</li></ul>
Artigo 153	<ul style="list-style-type: none"><li>•Imposto sobre o comércio exterior. Abrange o imposto sobre a importação de produtos estrangeiros - II e o imposto sobre a exportação, para o exterior - IE, de produtos nacionais ou nacionalizados;</li><li>•Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza - IR. Na sua concepção entram toda a disponibilidade econômica ou jurídica proveniente do rendimento do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, bem como todo acréscimo ao patrimônio das pessoas físicas ou jurídicas;</li><li>•Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Representa a tributação da produção que sai do estabelecimento industrial;</li><li>•Imposto sobre operações financeiras - IOF. Refere-se a um complexo de incidência tributária que permite à União instituir impostos sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativos a títulos ou valores imobiliários;</li><li>•Imposto sobre a propriedade territorial rural - ITR. É um imposto sobre o patrimônio que tem a finalidade de funcionar como instrumento de apoio à política agrária; e</li><li>•Tributação sobre grandes fortunas. Este imposto precisa ainda ser instituído por lei complementar.</li></ul>
Artigo 154	<ul style="list-style-type: none"><li>•Imposto Extraordinário. Tributo a ser instituído na iminência ou no caso de guerra externa. Deve ser suprimido gradativamente, uma vez cessada a causa de sua criação.</li><li>•</li></ul>

<sup>7</sup> A Carta de 1988, assim como as anteriores, não submeteu o empréstimo compulsório ao conceito de tributo.

**QUADRO V**  
Tributos de competência dos Estados

artigo 155	<ul style="list-style-type: none"><li>•</li><li>• Imposto sobre transmissão <i>causa mortis</i> e doação, de quaisquer bens ou direitos - ITCMD;</li><li>• Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; e</li><li>• Imposto sobre a propriedade de veículos automotores - IPVA.<sup>8</sup></li><li>•</li></ul>
------------	--

**QUADRO VI**  
Tributos de competência dos municípios

artigo 156	<ul style="list-style-type: none"><li>•</li><li>• Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana - IPTU. Representa o gravame fiscal da propriedade imóvel, com ou sem edificação localizado na zona urbana ou com destinação urbana;</li><li>• Imposto sobre transmissão <i>inter-vivos</i>, 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 - ITBI; e</li><li>• Imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS. A relação dos serviços tributáveis é definida por lei complementar<sup>9</sup>.</li><li>•</li></ul>
------------	---

**QUADRO VII**  
Tributos de Competência comum à União, aos Estados e aos municípios

artigo 145	<ul style="list-style-type: none"><li>•</li><li>• Taxas que podem ser instituídas e arrecadadas em razão do exercício do poder de polícia e pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados aos contribuintes ou postos à sua disposição, não podendo ter base de cálculo própria de impostos; e</li><li>• Contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. É considerado tributo de competência comum, mas também se torna privativo na medida em que cada entidade tributante só poderá lançá-lo sobre imóveis valorizados por suas próprias obras.</li><li>•</li></ul>
------------	--

<sup>8</sup> A Constituição de 1988 previa ainda, para os Estados, um adicional do imposto de renda que foi eliminado pela EC - 3/93, a partir de 01.01.96.

<sup>9</sup> A Constituição de 1988 previa ainda, para os Municípios, um imposto sobre vendas a varejo de combustíveis que foi eliminado pela EC -3/93, a partir de 01.01.96.

Portanto, hoje, os três níveis de governo recebem um total de treze impostos, sendo que sete competem ao nível federal, três aos Estados e três aos Municípios.

Na sequência apresentamos, por nível governamental, o fato gerador e o contribuinte de cada imposto vigente no país, Quadros VIII, IX e X.

**QUADRO VIII**  
Impostos Federais – Constituição Federal de 1988

<b>IMPOSTO</b>	<b>FATO GERADOR</b>	<b>CONTRIBUINTE</b>
II	a entrada de produtos estrangeiros no território nacional	o importador
IE	a saída de produtos nacionais ou nacionalizados do território nacional	o exportador
IR	a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos. II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.	o titular da disponibilidade referida
IPI	I - o desembaraço aduaneiro, quando produto de procedência estrangeira II - a saída produto do estabelecimento do contribuinte	I - o importador II - o industrial III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos industriais
IOF	operações de crédito, câmbio, seguros e títulos e valores mobiliários.	qualquer das partes na operação tributada
ITR	a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado fora da zona urbana do Município	o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título

QUADRO IX  
Impostos estaduais – Constituição de 1988

IMPOSTO	FATO GERADOR	CONTRIBUINTE
ITCMD	I- a transmissão <i>causa mortis</i> de quaisquer bens ou direitos; II- a doação de quaisquer bens ou direitos	o doador e o <i>de cujus</i> (aquele que faleceu deixando herança)
IPVA	a propriedade de veículos automotores	o proprietário
ICMS	a saída e a entrada de mercadorias em estabelecimento comercial, industrial ou produtor	o comerciante, industrial ou produtor que promove a saída da mercadoria

QUADRO X  
Impostos municipais – Constituição de 1988

IMPOSTO	FATO GERADOR	CONTRIBUINTE
ISS	a prestação por empresa ou profissional autônomo de serviço constante da lista (CTN)	o prestador do serviço
IPTU	a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis	proprietário do imóvel, o titular do domínio útil ou seu possuidor
ITBI	I - a transmissão <i>inter-vivos</i> da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou acessão física; II - a transmissão <i>inter-vivos</i> , de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.	o adquirente ou beneficiário

## **4. O MUNICÍPIO NO FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO**

### **4.1. Aspectos teóricos do federalismo fiscal**

#### **4.1.1. O conceito de federalismo fiscal**

O federalismo é uma forma de organização do Estado em que convivem várias instâncias governamentais. A descentralização, em seus aspectos político, administrativo e fiscal é o instrumento que dá configuração ao Estado Federal. O ato de descentralizar deve ser compreendido como uma opção para redistribuição do poder, da autonomia de decisão, do controle de recursos e das competências para órgãos que tenham maior proximidade com a coletividade, ou para governos locais, em detrimento do governo central. O Federalismo Fiscal é a forma como essas instâncias se organizam em termos de atribuições. (FILLELINI, 1989) (BARACHO, 1981).

GRONEWEGEN (1987) define o Federalismo Fiscal como ramo das Finanças Públicas, voltado especialmente para os problemas que se apresentam nos países organizados na forma federativa, indo buscar na teoria dos bens públicos, da tributação e da dívida pública e na teoria da escolha pública, respostas para as questões relacionadas com atribuição de competências e fontes de receita adequadas a cada nível de governo.

MUSGRAVE e MUSGRAVE (1980) examinam o federalismo fiscal segundo as funções estabilizadora, distributiva e alocativa atribuídas ao setor público. Para a resolução dos problemas que se apresentam em um sistema em que concorrem diferentes níveis de governo, os autores dão ênfase à função alocativa. De acordo com esta abordagem, o fornecimento dos serviços públicos deve considerar as preferências dos habitantes da região beneficiada, sendo que estes benefícios devem ser por eles financiados. Isto significa que aqueles benefícios que atingem todo o país devem ser fornecidos em termos nacionais e os serviços cujos benefícios são locais devem ser fornecidos em uma base regional.

Para assegurar um formato institucional eficiente MUSGRAVE e MUSGRAVE (1980) propõem que as funções de distribuição de renda e estabilização econômica sejam de responsabilidade do governo central. A justificativa para isso é de que as unidades sub-nacionais apresentam vazamentos de benefícios, por se tratarem de unidades abertas ao fluxo dos fatores de produção. Políticas públicas que objetivem a transferência de renda ou



a estabilização de preços desenvolvidas em nível local podem provocar a migração das famílias e firmas, bem como a exportação dos impostos locais, gerando ineficiências.

#### **4.1.2. Bases conceituais na atribuição de competências tributárias entre níveis de governo**

Em países organizados da forma federativa, o desenho do sistema de impostos deve considerar quais são os instrumentos tributários menos distorcivos em termos de eficiência alocativa, na definição dos níveis de governo mais adequados para exercer a gestão dos instrumentos tributários do sistema. A distribuição de responsabilidades tributárias entre níveis de governo deve considerar a mobilidade interjurisdicional de fatores e atividades econômicas em resposta a um sistema descentralizado de impostos.

A eficiência dos instrumentos tributários é altamente dependente da eleição da esfera de governo mais adequada para a administração tributária de cada um dos impostos. A teoria tradicional das Finanças Públicas estabelece que o governo federal deve ser o responsável pela arrecadação de impostos que requerem um certo grau de centralização administrativa, como o imposto sobre a renda, ou que afetem as políticas do país como um todo, como é o caso dos impostos sobre o comércio exterior. O imposto pessoal, cobrado no nível local, pode incentivar a migração.

Os governos locais, por sua vez, devem assumir a responsabilidade pela tributação do patrimônio físico, como os impostos incidentes sobre a propriedade imobiliária, cuja base tributária é imóvel e não permite a migração. Entre a esfera maior de governo - a União - e o poder local, os Estados coletam impostos sobre o consumo e a circulação de bens.

Conforme observa SILVA (1995) há um consenso de que os tributos mais adequados para o nível local são aqueles que incidem sobre a propriedade imobiliária, mas, muitas vezes, os governos locais enfrentam dificuldade na sua arrecadação, seja por motivos econômicos, administrativos ou políticos. Existe também a necessidade de financiamento de bens meritórios, como a educação e a saúde, em que os governos locais são executores de políticas nacionais, gerando um desequilíbrio nas finanças públicas locais.

Portanto, ao lado de uma estrutura de competências tributárias, existe a necessidade de um sistema de transferências intergovernamentais, com origem nos níveis superiores de governo e orientadas para os níveis inferiores.

#### **4.1.3. Fundamentos das transferências intergovernamentais**

Pode haver grandes disparidades entre as fontes de arrecadação e obrigações de despesas funcionais entre os diferentes governos de uma Federação. Por esta razão, alguns Estados poderão desempenhar suas funções mais facilmente, a partir de seus próprios recursos. As transferências intergovernamentais de recursos podem ser usadas de forma a compensar diferenças regionais de receitas, ou custos e benefícios externos decorrentes de ações locais. Essas transferências de receitas, pertencentes ao nível de governo repassador, podem ou não estar condicionados a determinados usos específicos. Determinadas transferências federais podem, por exemplo, prever a existência de contrapartida: o nível de governo beneficiado deve contribuir com igual valor àquele recebido, para o desenvolvimento de ações específicas. Desta forma, o governo federal induz os governos locais a adicionarem recursos próprios para a consecução dos objetivos nacionais. (FILLELINI, 1994, p. 156).

Nesse sentido as transferências intergovernamentais podem ser usadas para promover o planejamento regional, cujos efeitos liberam benefícios consumidos em áreas que abrangem diversos níveis de governo. Todavia, deve ser observado que as ajudas, dadas por um nível de governo a outro, são suportadas por cidadãos não residentes na jurisdição beneficiada e, portanto, não usuários dos benefícios liberados.

#### **4.2. O federalismo brasileiro na Constituição de 1988**

A Constituição de 1988 representou o maior avanço obtido até então no sentido de fortalecimento da Federação, aumentando a autonomia dos governos subnacionais, principalmente ao reconhecer explicitamente o município como ente federativo. No capítulo referente ao sistema tributário nacional, a Constituição operou acentuada descentralização de recursos, refletindo, aparentemente, o fortalecimento do federalismo.

No federalismo brasileiro, a técnica constitucional de discriminação de rendas difere fundamentalmente do sistema de repartição de poderes. A Constituição contemplou,

rígida e taxativamente as quatro entidades autônomas da Federação: União, Estados, Distrito Federal e municípios. A cada uma conferiu competência expressa para instituir impostos, taxas e contribuições sociais e de melhorias. Estabeleceu a competência tributária e deu exclusividade a cada esfera governamental do tributo que lhe foi atribuído.

#### **4.2.1. O município**

Na Constituição de 1988, os municípios foram reconhecidos como membros da federação, “em pé de igualdade com os Estados no que diz respeito a direitos e deveres ditados pelo regime federativo” (REZENDE, 2001, p. 335).

Aos municípios, em decorrência da autonomia municipal instituída pelo artigo 18, fica assegurada a administração própria no que se refere a assuntos de seu peculiar interesse, especialmente com relação aos tributos de sua competência e à organização dos serviços públicos locais.

As principais consequências desse fenômeno, sob o aspecto do federalismo fiscal, são o vasto campo de competência impositivo dos municípios e a instituição de transferências compensatórias da União semelhantes às aquelas feitas em benefício dos Estados. A relativa independência dos municípios no que se refere ao poder do governo do Estado assegurada pela posição singular que ocupam no sistema tributário, é acompanhada de desequilíbrios verticais e horizontais na repartição da receita tributária nacional, o que dificulta ainda mais a negociação de reformas que tragam proposta de novo equilíbrio federativo.

#### **4.2.2. Repartição de competências na Constituição de 1988**

A repartição de competências pode acentuar a centralização, concentrando no nível federal a maior parte dos poderes e competências, como o fez a Constituição de 1967 no Brasil, ou consagrar a descentralização, reduzindo os poderes centrais e ampliando os poderes estaduais, ou ainda, distribuindo as competências entre os diversos níveis de governo, de forma a introduzir o equilíbrio entre o ordenamento central da federação e os ordenamentos parciais. No primeiro caso, a centralização de poderes dá lugar ao federalismo centrípeto; no segundo, a descentralização leva a um modelo de federalismo centrífugo e, no terceiro, implementa-se o federalismo de equilíbrio, que caracteriza o

modelo atual da forma federal de Estado. A repartição de competências é a técnica que face à diversidade dos ordenamentos do Estado Federal, mantém, como escreveu PELAYO (1984, p. 218) “a unidade dialética de duas tendências contraditórias: a tendência à unidade e a tendência à diversidade”.

A discriminação de competências está contemplada no federalismo brasileiro desde 1891, com pequenas alterações trazidas pelas Constituições de 1934, 1946 e 1967, que proporcionaram em termos gerais uma ampliação dos poderes legislativos dos Estados e, subsidiariamente, dos Municípios.

A repartição de competências introduzida pela Constituição de 1988 é bastante complexa e merece um exame mais minucioso como o que faremos a seguir.

### **Competências privativas**

A carta de 88 prevê competências privativas, que são atribuídas com exclusividade a um dos entes da federação. As competências privativas da União estão discriminadas nos artigos. 21 e 22 da Constituição. Sendo que as arroladas no artigo 21 são de ordem administrativa, e as do artigo 22, de ordem legislativa. É o que se depreende das redações dadas pela Constituinte a esses artigos. No artigo 21 estabelece que “compete à União”, e arrolando em 25 incisos diversas atribuições; no artigo 22, utilizou-se da expressão “compete privativamente à União legislar sobre”, elencando em 29 incisos diversas matérias legislativas.

As competências dos municípios estão dispostas no artigo 30, inciso I, de forma privativa, referida como “interesse local”. A competência do município, portanto, também é enumerada.

Por sua vez o Estado tem a competência denominada remanescente estabelecida pelo artigo 25, parágrafo primeiro: “São reservadas aos Estados as competências que não lhes sejam vedadas por esta Constituição”. O que significa dizer que aquilo que não estiver na esfera das competências da União ou do município pertence à do Estado.

## **Competência Comum**

A Constituição de 1988, por meio do artigo 23, contempla pela primeira vez na história constitucional brasileira, a título geral, o que se denominou competência comum (da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios).

Pode-se verificar, como pontua MUKAI (1988, p.18), que com este tipo de competência, pretendeu o constituinte que fosse ele instrumental de ordem constitucional com a função de dar efetividade ao federalismo cooperativo, uma vez que o parágrafo único do artigo 23 estatui que “lei complementar fixará normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional”.

## **Competência Concorrente**

A atual Constituição veio ampliar o campo de competências concorrentes ao atribuir tanto à União, como aos Estados, municípios e Distrito Federal, o poder de dispor concorrentemente sobre determinadas matérias. Criou-se um sistema de repartição vertical<sup>10</sup>, concedendo apenas à União o poder de fixar normas gerais, cabendo aos demais entes federativos estabelecer uma legislação complementar. Podendo-se por esta razão afirmar que o ente federativo possui competência suplementar à federal.

A Constituição de 88 veio inovar a técnica legislativa tratando em artigos diferentes a competência para legislar e a competência para administrar, artigos 23 e 24. Entretanto, embora o Município tenha sido excluído das matérias elencadas no artigo 24 (ficando estabelecido que compete à União, aos Estados e Distrito Federal legislar concorrentemente sobre diversas matérias que elenca em 16 incisos), há previsão legal, no artigo 30, para que o Município suplemente a legislação federal e estadual no que couber. Por esta razão, pode o Município legislar, por exemplo, sobre proteção do meio ambiente, suplementando a legislação federal e estadual, em âmbito estritamente local.

---

<sup>10</sup> Há uma hierarquia de normas, no sentido de que a lei federal tem prevalência sobre a estadual e municipal, e a estadual sobre a municipal.

### **Distinções entre a competência comum e a concorrente**

O que diferencia a competência comum da concorrente é que na primeira as normas que não forem conflitantes convivem sob o princípio da territorialidade, já que neste caso, de acordo com os limites próprios dados pela predominância dos interesses dos diferentes entes políticos, eles podem atuar e legislar indistintamente. Caso haja conflito entre as legislações deve predominar a que foi mais restritiva (desde que cada uma das legislações se restrinja ao campo próprio de seus interesses predominantes) já que o objetivo no caso é satisfazer o interesse público.

Na competência concorrente se destaca a hierarquia legislativa, como observa MUKAI (1998, p. 21):

“[...] onde o exercício primário do poder de legislar está a ela vinculado, com a limitação dessa hierarquia ao campo estrito das normas gerais (União) e suplementares a estas, ainda em termos das normas gerais (Estados), sendo que aquelas são impositivas a Estados e Municípios e as suplementares, a estes últimos”.

Isto, todavia, como conclui o autor não elimina a possibilidade da lei federal dispor amplamente sobre suas atribuições, naquelas matérias dispostas no artigo 24, já que a hierarquia é prevista no parágrafo 1º daquele artigo há de referir-se à legislação estadual ou municipal.

### **A distribuição de competências tributárias**

O sistema tributário brasileiro assenta-se na técnica de discriminação das rendas entre as entidades autônomas da Federação. A discriminação de rendas é a partilha de competência tributária entre os vários níveis de poder, é a qualificação financeira que corresponde à habilitação política das unidades federadas.

A competência tributária é a capacidade para criar tributos, ou como coloca Carrazza (1991, p. 83):

“[...] é a aptidão para criar tributos, descrevendo (ou alterando) por meio de lei (no caso, ordinária), seus elementos essenciais, a dizer, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos e passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”.

São características das competências tributárias, conforme apontou Scherkerkiwitz (1996, p. 58):

“[...] a sua irrenunciabilidade, facultatividade, incaducabilidade (o não exercício não impede o uso das competências, as competências não estão submetidas a prazo para sua utilização), inalterabilidade (cada ente político possui competências tributárias expressamente fixadas pela Constituição, em razão de critérios materiais - quando estão presentes entes políticos de diferentes níveis, ou seja, Estados e União, Estados e Municípios; e em razão de critérios territoriais - quando estão presentes entes do mesmo nível, ou seja, entre Estado e Municípios a competência é decidida em razão de critérios territoriais), que não podem ser alteradas por sua vontade e indelegabilidade (objeto do princípio ora estudado)”.

A Competência Tributária dos entes federativos está discriminada pela Constituição de 1988 como segue:

### **União**

A) É de competência exclusiva da União, a instituição dos tributos abaixo arrolados (além do imposto extraordinário por motivo de guerra, do empréstimo compulsório e as contribuições sociais):

- Imposto de importação de produtos estrangeiros;
- Imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Este é o mais importante e rentável imposto do sistema tributário. Na sua concepção entram toda a disponibilidade econômica ou jurídica proveniente do rendimento do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, bem como todo acréscimo ao patrimônio das pessoas físicas ou jurídicas;
- Imposto sobre produtos industrializados. É um imposto importante e refere-se à tributação da produção que sai do estabelecimento industrial;
- Imposto sobre operações financeiras. Refere-se a um complexo de incidência tributária que permite a União instituir impostos sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores imobiliários;

- Imposto sobre a propriedade territorial rural. Este é um imposto sobre o patrimônio e é um importante instrumento de apoio à política agrária; e
- Imposto sobre grandes fortunas. A ser instituído por lei complementar.

B) Tributos de competência comum a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

- Taxas que estão englobadas no conceito de tributo comum, porque todas as entidades tributantes podem instituí-las e arrecadá-las em razão do exercício do poder de polícia e pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados aos contribuintes ou postos à sua disposição, não podendo ter base de cálculo própria de impostos; e
- Contribuições de melhorias. Foi criado como tributo de competência comum, mas também se torna privativo na medida em que cada entidade tributante só poderá lançá-lo sobre imóveis valorizados por suas próprias obras.

C) Tributos de competência residual. É exclusividade da União instituir, mediante lei complementar, outros impostos que não tenham fato gerador nem base de cálculo idênticos aos impostos expressamente discriminados na Constituição.

## **Estados**

A) Tributos de competência exclusiva dos Estados e do Distrito Federal:

- Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doações, de quaisquer bens e direitos;
- Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; e
- Tributação de veículos automotores. É o imposto sobre a propriedade de veículos automotores a ser instituído pelos Estados<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> A Constituição de 1988 previa ainda, para os Estados, um adicional do imposto de renda que foi eliminado pela EC-3/93, a partir de 01/01/96.



B) Tributos comuns. São as taxas e contribuições de melhorias que como já comentamos podem ser cobrados também pelos Estados e Distrito Federal, tal como a União e os Municípios.

## **Municípios**

A) Compete exclusivamente aos municípios instituir os seguintes impostos:

- Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. Representa o gravame fiscal da propriedade imóvel, com ou sem edificação, localizada na zona urbana ou com destinação urbana;
- Imposto sobre as transmissões de bens *inter vivos*, 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
- Imposto sobre serviços de qualquer natureza, cuja relação dos serviços tributáveis é definida por lei complementar.

B) Tributos Comuns. São as taxas e contribuições de melhorias, que os municípios podem instituir e cobrar do mesmo modo que a União e os Estados.

No Sistema Tributário atual, como pudemos verificar, os três níveis de governo recebem um total de treze impostos, sendo que sete competem ao governo federal três aos Estados e três aos Municípios<sup>12</sup>.

Por sua vez as contribuições sociais foram mantidas, tendo passado, todavia, por modificações no que se refere à destinação de recursos arrecadados e quanto à possibilidade de criação de uma nova figura tributária incidente sobre o lucro das empresas para o financiamento da Seguridade Social.

## **Distribuição das competências administrativas<sup>13</sup>**

---

<sup>12</sup> A EC-3/93 eliminou da competência municipal a tributação das vendas a varejo de combustíveis, a partir de 01/01/96.

<sup>13</sup> Fonte: VILLELA, 1991, pg. 187, e Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Ao mesmo tempo em que dividiu claramente os recursos tributários, toda a clareza se dissipou na delimitação da área de atividade de cada nível de governo. Ficaram claramente definidas apenas as competências exclusivas do governo federal, restando uma série de atribuições incluídas nas áreas ``cinzentas`` das competências comuns e legislação concorrente entre este e os Estados e municípios. Surgem então os mais variados conflitos sobre quem deve prover e financiar esses bens e serviços.

Essa disputa, absolutamente, não é desprezível, já que a maioria dos gastos estaduais e municipais se localiza nestas áreas conjuntas tais como educação e saúde. E essas são as áreas que, devido à gravidade dos problemas sociais no Brasil exigem grandes recursos. Evidentemente os recursos públicos são insuficientes para enfrentar tal situação.

A Constituição Federal de 1988 apresentou a discriminação das competências administrativas nos seguintes moldes:

#### **Federal – competência privativa**

- Defesa Nacional
- Relações exteriores;
- Comércio Internacional;
- Uso de Recursos Hídricos;
- Rodovias Federais;
- Planejamento Regional e de Recursos Naturais;
- Correios e Telégrafos;
- Polícia Federal e de Fronteiras;
- Regulamentação: bancos, moeda, relações trabalhistas, transporte internacional, desenvolvimento urbano, minas e energia, seguro desemprego, educação, imigração, direitos dos cidadãos e dos índios;
- Seguro Social;
- Serviços oficiais de estatística, geografia, geologia e cartografia de âmbito nacional.
- Explorar diretamente ou mediante concessão ou permissão os serviços de telecomunicação, radiodifusão sonora e de sons e imagens; de instalações de energia elétrica; a navegação aérea, aeroespacial e a infra-estrutura aeroportuária;

os serviços de transporte ferroviário e aquaviário; de transporte rodoviário interestadual e internacional de passageiros; os portos marítimos, fluviais e lacustres

### **Federal/Estadual/Municipal/Distrito Federal – competência comum**

- Saúde;
- Educação (Superior, Técnico, 1º e 2º Graus);
- Proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação e à ciência;
- Proteção do Patrimônio Histórico, Artístico e Cultural;
- Fomentar a produção agropecuária;
- Distribuição de Alimentos;
- Moradia;
- Proteger e preservar o meio ambiente e combater a poluição
- Saneamento Básico;
- Assistência Social;
- Polícia;
- Energia Hidroelétrica.

### **Estados – competência privativa**

São reservadas aos Estados as competências que não lhes sejam vedadas pela Constituição;

Explorar diretamente, ou mediante concessão, os serviços locais de gás canalizado;

Instituir regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões, para integrar a organização, o planejamento e a execução de funções públicas de interesse comum.

### **Municipal – competência privativa**

- Organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo;
- Educação Pré-escolar e ensino fundamental;
- Saúde;

- Uso do Solo Urbano; e
- Conservação do Patrimônio Histórico e Cultural.

#### **4.3. O sistema de transferências**

O sistema discriminatório da Constituição combina a atribuição de fontes próprias com a técnica de participação de uma entidade na receita tributária de outra, ou técnica da distribuição, ou repartição da receita tributária.

Uma característica do sistema de transferências atual no Brasil é o fluxo vertical para baixo dos recursos. O governo federal transfere recursos aos Estados e municípios e, por sua vez, os Estados transferem a seus municípios. Não existem transferências dos Estados e municípios ao Governo Federal, nem dos municípios aos Estados. Também não há transferências entre Estados e municípios.

No atual sistema tributário brasileiro os principais mecanismos de transferências operam a partir da arrecadação gerada pelo Imposto de Renda, Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações.

É importante observar que praticamente não existem restrições ou condicionamentos entre as entradas e gastos específicos, exceção feita à educação.

Seguem abaixo, de forma detalhada, os principais mecanismos constitucionais de transferência.

#### **I - Fundo de Participação dos Estados:** Composto por 21,5% do IR e IPI

a) Coeficientes de distribuição fixados por lei complementar:

- 85% destinados ao Norte e Nordeste e Centro-Oeste
- 15% ao Sul e Sudeste.

b) Principais critérios:

- 5% em função da extensão territorial
- 95% assim distribuídos:
  - . Inversamente proporcional à renda *per capita* do Estado
  - . Diretamente proporcional à população
  - . Limites máximos e mínimos.

## **II - Fundo de Participação dos Municípios**

Composto por 22,5% do IR e IPI

### **a) capitais**

- 10% dos recursos do FPM assim distribuídos:
  - . Inversamente proporcional à renda *per capita*
  - . Diretamente proporcional à população
  - . Limites máximos e mínimos de distribuição

### **b) Municípios não capitais**

- 86,4% dos recursos do FPM que são distribuídos segundo o tamanho da população, com limites máximos e mínimos. O Rateio é regressivo e beneficia com maior proporção os municípios com menor população.

### **c) Municípios não-capitais, com população superior a 156.216 habitantes:**

- 3,6% dos recursos do FPM de acordo com os mesmos critérios aplicados aos municípios capitais.

## **III - Fundo de Participação nas Exportações**

Composto por 10% da arrecadação do IPI

### **a) Estados (75%)**

- Distribuídos em função da participação relativa do Estado na exportação de bens manufaturados.
- Nenhum Estado pode receber mais de 20% do total.

### **b) Municípios (25%)**

- Os municípios recebem 1/3 do valor repassado ao Estado.
- A distribuição segue os mesmos critérios do ICMS.

## **IV - Quota-parte do ICMS**

- Da arrecadação do ICMS 25% é distribuída pelo Estado aos seus municípios.
- Um mínimo de 75% deve ser distribuído em função do valor agregado.
- Um máximo de 25% deve ser distribuído em função de critérios estabelecidos pela legislação estadual.

## **V - Salário Educação**

Trata-se de uma Contribuição à Seguridade Social, cobrada sobre a receita das empresas industriais e comerciais à alíquota de 2,5% ou sobre a receita das empresas rurais a alíquota de 0,8%.

- 2/3 são destinados aos estados para a quota estadual de Salário Educação.
- 1/3 permanece com o governo federal e destina-se ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Educacional. Os recursos são repassados aos estados e municípios, na forma de convênios, para aplicação no ensino primário.

O Quadro XI demonstra como resultou a competência tributária e as transferências intergovernamentais estabelecidas pela Constituição de 1988.

**QUADRO XI**  
Partilha e distribuição dos impostos na Constituição de 1988

Nível de Governo/Impostos	Transferências
<b>UNIÃO</b> - Importação - Exportação - Operações Financeiras - Grandes Fortunas - Propriedade Territorial Rural - Renda  - Produtos Industrializados	50% Municípios 21,5% (FPE) Estados 22,5% (FPM) Municípios 21,5% (FPE) Estados 7,5% (FPEx) Estados 2,5% (FPEx) Municípios
<b>ESTADOS</b> - Circulação de Mercadorias e Serviços - Veículos Automotores - Transmissão <i>causa-mortis</i> e Doação	25% Municípios 50% Municípios
<b>MUNICÍPIOS</b> - Predial Territorial Urbano - Transmissão <i>inter-vivos</i> - Vendas a Varejo de Combustíveis <sup>14</sup> - Serviços de Qualquer Natureza	

Fonte: VILLELA, 1993, p.184.

FPE=Fundo de Participação dos Estados; FPM=Fundo de Participação dos Municípios; NO-NE-CO=Fundo de Financiamento do Setor Produtivo das Regiões Nordeste, Norte e Centro-Oeste; FPEx=Fundo de Exportação.

### **Evolução das Transferências**

Chama a atenção a evolução das transferências constitucionais no nosso país durante os anos 80, e em especial no período posterior a Constituição de 1988. O Fundo de Participação dos Estados correspondia a 9% da arrecadação líquida do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados, em 1980. Em 1985, já correspondia a 14% e, em 1990, a 19,5 %. No caso do Fundo de Participação dos Municípios, em 1980, representava 9% do Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados, em 1985

<sup>14</sup> Este imposto foi eliminado da competência municipal pela Emenda Constitucional 3/93, a partir de 01.01.96.

a 16% e em 1990, a 21%, como pode ser constatado no Quadro XII. Nos casos dos dois Fundos, os Estados e Municípios tiveram os percentuais das transferências duplicados.

Por outro lado, merece, também ser ressaltada a utilização política das transferências não-regulares ou negociadas que, segundo Serra e Afonso (1991, p.49) respondiam, em 1970, por 15% das transferências intergovernamentais totais, em 1980, por 22% e, em 1988, 43%.



**QUADRO XII**  
Evolução dos Fundos de Participação Constitucionais - 1968/93

PERÍODO	PERCENTAGEM DA ARRECADAÇÃO DO IR E IPI % IPI				
	FPE (a)	FPM (b)	FE (c)	FFR (d)	FPE <sub>x</sub> (e)
1968	10	10	-	-	-
1969/75	5	5	2	-	-
1976	6	6	2	-	-
1977	7	7	2	-	-
1978	8	8	2	-	-
1979/80	9	9	2	-	-
1981	10	10	2	-	-
1982/83	10,5	10,5	2	-	-
1984	12,5	13,5	2	-	-
1985	14	16	2	-	-
1986/set88	14	17	-	3	10
out-dez 1988	18	20	-	3	10
1989	19	20,5	-	3	10
1990	19,5	21	-	3	10
1991	20	21,5	-	3	10
1992	20,5	22	-	3	10
a partir de 1993	21,5	22,5	-	3	10

Fonte: SERRA, José; AFONSO, José, 1991, p.47.

(a) FPE=Fundo de Participação dos Estados; (b) FPM=Fundo de Participação dos Municípios; (c)FE=Fundo Especial; (d)FFR=Fundo de Financiamento do Setor Produtivo das Regiões Nordeste, Norte e Centro-Oeste; (e)FPE<sub>x</sub>=Fundo de Exportação.

## **5. TRIBUTOS DE COMPETÊNCIA PRÓPRIA DOS MUNICÍPIOS**

### **5.1. O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU**

A primeira observação a ser feita é que, embora o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, de competência municipal, seja tratado como uma unidade, na verdade, tratam-se de dois tributos diversos abarcados por uma denominação comum. Um incide sobre a propriedade predial urbana e o outro incide sobre a propriedade territorial urbana, conforme a sua própria denominação e legislação que o conceitua.

#### **O Fato gerador do IPTU**

O artigo 32 do Código Tributário Nacional define como fato gerador do IPTU “a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município”.

Como pode-se verificar, na definição do fato gerador do IPTU são utilizadas três categorias do Direito Civil; a propriedade, o domínio útil e a posse. Deste modo, entra como componente do fato gerador do imposto, não só o bem imóvel por natureza, como também o bem imóvel por acessão física. Com relação à propriedade, o artigo 524 do Código Civil se manifesta nos seguintes termos: “A lei assegura ao proprietário o direito de usar, gozar e dispor de seus bens, e de reavê-los do poder de quem quer que injustamente os possua”.

O conceito de domínio útil se aproxima do conceito de propriedade, mas com ele não se confunde. Ao titular do domínio útil é dado o direito de usar e gozar, mas não o de dispor do bem, ou seja, não pode alienar o bem. É o caso da enfiteuse, quando o proprietário atribui a outro o domínio útil de um imóvel, sendo remunerado por uma pensão ou foro. O direito de posse é definido pelo artigo 485 do Código Civil como: “direito real que concede ao seu titular o exercício, de fato, pleno, ou não de algum dos poderes inerentes à propriedade”. Portanto, o possuidor não tem o domínio do bem, mas pode usá-lo e gozar dele.

O último elemento necessário à definição da hipótese de incidência do IPTU é o imóvel estar localizado em zona urbana, conforme definido no parágrafo 1º do artigo 32 do Código Tributário Brasileiro:

"Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observando o requisito máximo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 ( dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo poder público:

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".

O Código Tributário Nacional prevê ainda, no parágrafo 2º, do mesmo artigo, que:

"A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior".

Portanto, o fator preponderante na caracterização do imóvel não é a sua localização, mas sim a sua destinação. Como observa SILVA (1978, p. 95-96):

“Na verdade, a localização do terreno não é decisiva para os fins do imposto sobre a propriedade territorial urbana ou do imposto sobre a propriedade territorial rural. A destinação ou a forma de utilização é que define o terreno como objeto de um ou de outro imposto. A localização é apenas um indicativo, e prevalece na falta da comprovação da utilização ou destinação diversa da presumida nesse indicativo. Se comprovar que a destinação é urbana (habitação, urbanização, etc.), pouco importa a localização, incidirá o imposto municipal; se, ao contrário, comprovar-se a utilização rural, a localização urbana não impede a incidência do imposto federal sobre a propriedade rural”.

Deste modo, mesmo distante do perímetro urbano, poderão existir áreas onde seja possível a cobrança do IPTU, desde que a finalidade da sua ocupação caracterize-se como urbanizável ou de expansão urbana, como é o caso dos loteamentos ou de parques industriais.

## **O Sujeito passivo do IPTU**

Considera-se, *a priori*, contribuinte do IPTU o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor de bem imóvel situado em área urbana ou urbanizável, seguindo a definição do fato gerador do imposto. Já os responsáveis tributários, conforme os artigos 131 a 135 do CTN podem ser, por exemplo, o adquirente do imóvel, o legatário que recebeu o imóvel por ato de última vontade de pessoa falecida, o pai, no caso do filho legalmente incapaz, entre outras hipóteses.

Caberá à legislação ordinária de cada município eleger a ordem de sujeição passiva de IPTU. Por razões de praticidade, a tendência da legislação municipal tem sido no sentido de efetuar o lançamento contra a pessoa que detém a posse jurídica e de fato do imóvel tributado.

## **Base de cálculo e alíquota do IPTU**

O artigo 33 do CTN prevê que a base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, desconsiderando-se o valor dos bens mantidos, em caráter permanente ou temporário, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento, ou comodidade. Deste modo a legislação tributária exclui da incidência do IPTU os bens considerados imóveis por acessão física, nos termos do artigo 43, inciso III, do Código Civil Brasileiro.

Na análise da base de cálculo do IPTU, o valor venal é considerado o preço provável que o bem atingirá no mercado imobiliário. Afirma BARRETO (1998, p. 242-243), que:

“a fixação dessa estimativa carece, portanto, de avaliação de cada imóvel, não sendo possível, dessa forma, estabelecer, previamente, em lei, o quantum do imposto. A determinação numérica do valor venal só poderá ser realizada *a posteriori*. Por conseguinte, tratando-se de imposto avaliável, pode-se optar por uma destas formas:

- a) proceder a avaliações individuais, inteiramente a cargo dos agentes tributadores;
- b) empregar o sistema de avaliação em massa, isto é, proceder a avaliações com lastro em regras e métodos pré-determinados, mediante o emprego de pessoal especializado e adrede distribuído nas várias fases do processo”.

Os municípios, de um modo geral, têm adotado a segunda opção apontada pelo autor, ou seja, a utilização de um sistema de avaliação em massa. Trata-se de um instrumento legal, normalmente denominado planta de valores, ou planta genérica de valores, que permite às autoridades municipais determinar a base de cálculo do IPTU de modo mais eficiente.

Quanto à alíquota, cabe a cada município fixá-la, e a prática mais costumeira tem sido a adoção de uma alíquota em torno de 1%. A questão da utilização de alíquotas progressivas no IPTU não será abordada neste estudo, uma vez que, embora alguns municípios venham tentando instituir a progressividade na cobrança do imposto, existe um questionamento junto ao Poder Judiciário quanto à sua constitucionalidade ainda pendente de solução.

### **A administração do IPTU**

Uma das características do imposto sobre a propriedade imobiliária é a imobilidade da base tributária. Para REZENDE (2001, p.244), a imobilidade da base tributária permite ao município, por menor que seja a sua área geográfica, identificar fisicamente as propriedades localizadas em seu território e estas, por sua vez, não terão como evitar o pagamento do imposto deslocando-se para outras regiões.

É essa qualidade que faz com que o imposto sobre a propriedade imobiliária seja, historicamente, o mais utilizado em todo o mundo para o financiamento dos governos locais. O autor aponta três vantagens teoricamente associadas ao argumento de que a imobilidade da base tributária justifica a utilização desse tributo pelos governos municipais. A primeira vantagem refere-se à minimização dos conflitos de competência para a cobrança do tributo, uma vez que, como o imposto incide sobre unidades fisicamente localizadas dentro dos limites geográficos do município, a competição tributária entre municípios vizinhos seria praticamente inexistente.

A segunda vantagem refere-se à possibilidade de propiciar maior autonomia financeira aos governos locais, na medida em que o valor da propriedade não sofresse oscilações de curto prazo em decorrência de flutuações no nível geral de atividade econômica do país e dada a impossibilidade do proprietário evitar o pagamento do imposto pela mudança de domicílio, uma vez que é impossível a transferência física da propriedade.

Um terceiro aspecto positivo refere-se a uma possível associação entre a base tributária correspondente ao imposto sobre a propriedade imobiliária e às necessidades de prestação de serviços no nível dos governos locais. O argumento é de que a urbanização aumenta a demanda de serviços, mas, ao mesmo tempo, alarga a base tributária local pelo aumento do número de imóveis e valorização dos já existentes.

Embora este argumento apresente uma certa consistência lógica na defesa desse tipo de tributo em nível local, a evidência empírica revela que a experiência brasileira não tem sido satisfatória. Ainda segundo REZENDE (2001) este resultado pode ser explicado por fatores institucionais relacionados diretamente ao problema da administração do imposto, entre os quais destacam-se:

- a) o critério a ser estabelecido para avaliação do valor venal de cada propriedade; e
- b) a introdução neste critério de um mecanismo automático de reajuste do valor tributado, em decorrência de efeitos provocados pela inflação e pelo crescimento econômico do país.

Dois alternativas são apontadas para a cobrança do imposto. A primeira consiste em cobrar o imposto com base no seu valor locativo (renda anual) e a segunda com base no valor venal da propriedade (valor de capital). Todavia, nenhuma dessas alternativas oferece uma solução plenamente satisfatória para os problemas apontados. O critério do valor locativo pode ser afetado por medidas de contenção do preço dos aluguéis residenciais, distanciando o valor efetivamente tributado do valor real do imóvel e limitando o crescimento da arrecadação aos objetivos da política habitacional do governo. O critério do valor venal, por outro lado, apresenta dificuldade na obtenção de informações atualizadas sobre o valor venal de todas as propriedades existentes no município.

A determinação da base tributável do IPTU envolve dificuldades consideráveis. Há a necessidade de manter um cadastro informatizado dos contribuintes e uma planta genérica de valores atualizada. A complexidade administrativa desse tributo pode ser apontada como um dos principais fatores pela sua incapacidade em fornecer recursos suficientes aos governos locais para fazer frente à crescente necessidade de expansão dos serviços urbanos.

Outros problemas relacionados à arrecadação do IPTU são apontados por RIZZIERI (1992) que verificou distorções na distribuição do esforço de arrecadação do IPTU entre os municípios. Constatou-se que o desempenho da arrecadação é sensível ao tamanho, nível de renda, identificação da região e transferências recebidas de outras esferas de governo, sendo que a arrecadação média do IPTU por domicílio das regiões Norte e Nordeste corresponderia a apenas 58% da referente ao resto do país.

Como apontam MARTONI, LONGO, TORRES et al (1994) o imposto sobre a propriedade é particularmente vulnerável à manipulação política por parte de grupos relativamente mais poderosos, principalmente em municípios pequenos, onde é maior o peso político e a capacidade de influência dos grandes proprietários.

Analisando o desempenho da arrecadação do IPTU, BREMAEKER (2001) aponta a dificuldade enfrentada por pequenos municípios para arrecadar o imposto. Segundo o autor, aos municípios é concedido o direito de tributar espécies cujo fato tem a ver com o ambiente urbano, o que, evidentemente privilegia mais os municípios de maior porte demográfico.

Segundo o levantamento de dados realizado pela Fundação IBGE por meio da Pesquisa de Informações Básicas Municipais 1999, os aspectos relacionados aos instrumentos que possibilitam um melhor desempenho da arrecadação do IPTU são:

- atualização e informatização do cadastro predial e do cadastro territorial urbano;
- atualização da planta genérica de valores;
- atualização e digitalização de mapa da área urbana;
- licenças para construção; e
- informatização do cadastro de alvarás de habitação.

Segundo o resultado da pesquisa 80,7% dos municípios brasileiros possui cadastro predial, sendo que a maior parte deles (59,6%) efetuou a atualização do cadastro recentemente: 40,3% em 1998 e 19,3% em 1997. Os restantes 40,4% efetuaram a atualização anteriormente a 1997. Examinando a distribuição dos municípios segundo as faixas de tamanho de população, verificamos que o grau de atualização dos cadastros prediais do IPTU é menor à medida que em aumenta o tamanho da população,

provavelmente devido ao custo e volume de trabalho que representa atualizar um cadastro com milhares e, algumas vezes, milhões de inscrições.

A pesquisa mostrou também que 76,8% dos municípios brasileiros possuem cadastro territorial, sendo que a maioria deles (58,9%) efetuou a atualização recentemente, 40,1% em 1998 e 14,5% em 1997. Os restantes haviam feito a última atualização antes de 1997. Também no caso de cadastro territoriais se verificou que o grau de atualização é menor à medida que aumenta o tamanho do município.

Como vimos, a planta genérica de valores é um instrumento de importância fundamental na cobrança massiva do IPTU. A pesquisa do IBGE mostrou que 88,1% dos municípios brasileiros possuem planta de valores, sendo que 89,3% deles havia efetuado sua atualização recentemente, isto é, há menos de 5 anos. Verificou-se que existe um relativo equilíbrio entre as faixas de população, exceto para aqueles com população superior a 500 mil habitantes, que apresentaram o melhor resultado, com 92,4% de atualizações realizados nos últimos 5 anos.

Também é expressiva a quantidade de municípios que possuem mapa da área urbana: 83,4% do total. No ano de 1998, 66% dos municípios registraram a concessão de licenças para construção e 62,8% a emissão de alvarás de habitação.

O grau de informatização dos instrumentos que auxiliam a administração tributária é relativamente baixo, como mostra a Tabela nº. 1

Os dados cadastrais dos imóveis são elementos imprescindíveis para um correto lançamento do IPTU. Desde o nome do proprietário, o seu endereço, a localização do imóvel, até os elementos necessários à apuração do valor do imóvel.

Por sua vez, os dados para a avaliação dos imóveis devem não só estar atualizados como, e especialmente corretos. Isto é, para que seja possível apurar o valor venal nos termos da lei em vigor, os elementos previstos na legislação precisam constar no cadastro de forma correta.

O cadastro correto e atualizado, constitui-se peça fundamental para melhorar a arrecadação do IPTU e, ainda, como instrumento de política fiscal, uma vez que o conhecimento das características dos imóveis permitirá a existência de uma carga tributária compatível com a capacidade contributiva dos seus proprietários.



TABELA 1  
Grau de informatização dos municípios brasileiros

faixas de população (por mil)	número de municípios	mapeamento digital	cadastro imobiliário	cadastro de alvarás
TOTAL	5.506	396	3.196	2.458
até 10	2.727	71	1.344	987
10 — 20	1.392	94	788	620
20 — 50	908	91	600	482
50 — 100	279	54	239	209
100 — 500	174	71	166	137
500 e mais	26	15	25	26

Fonte: IBGE. Pesquisa de Informações Básicas Municipais 1999.

Um dos maiores problemas enfrentados pelos municípios na arrecadação do IPTU se refere ao elevado grau de inadimplência. A pesquisa realizada pelo IBGE mostrou que apenas 13,2% dos municípios receberam o pagamento por mais de 80% de suas unidades prediais e 24,6% receberam entre 60% e 80%. Portanto apenas 37,8% dos municípios conseguiram receber mais de 60% dos proprietários de unidades prediais.

Os resultados da cobrança das unidades territoriais são ainda piores. Para o conjunto dos municípios apenas 13% obtiveram um índice de pagamento superior a 80% das unidades territoriais. Um total de 19,8%, receberam entre 60% e 80%, ou seja, em menos de uma terça parte dos municípios brasileiros é obtido o pagamento de mais de 60% das unidades territoriais.

Conforme matéria publicada pelo Diário do Comércio e Indústria – DCI em 27 de maio de 2002 “o Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU é a verdadeira pedra no sapato dos municípios paulistas”. Até o ano de 2000, 644 cidades do Estado de São Paulo viram sua dívida ativa tributária alcançar R\$ 6 bilhões, sendo que 95% dela correspondem ao IPTU. Apenas a capital do Estado apresenta uma dívida ativa tributária no valor de R\$ 2,3 bilhões por conta de contribuintes inadimplentes do IPTU.

A dívida ativa, por sua vez, tem se mostrado de difícil execução dada a dificuldade para cobrar judicialmente os débitos, protestando as certidões da dívida ativa dos municípios.

### **A experiência internacional na utilização do imposto sobre a propriedade imobiliária**

O imposto sobre a propriedade é utilizado por muitos países como fonte de recursos para os governos locais, todavia, como podemos observar no Tabela 2 a importância desse tributo na composição da receita pública varia sensivelmente de um país para outro.

REZENDE (2001) atribui esta diferença principalmente a fatores relacionados à tradição. Países de língua inglesa, como os Estados Unidos e a Inglaterra teriam uma preferência por impostos diretos, enquanto países latinos tenderiam para os impostos indiretos. De qualquer modo, cabe ressaltar que a utilização do imposto sobre a propriedade imobiliária no Brasil é muito baixa, o que sugere que há espaço na estrutura tributária brasileira para expandir a participação desse tributo na carga tributária total.

TABELA 2  
Imposto sobre propriedades imóveis – uma comparação entre países

GRUPOS DE PAÍSES	% RT*	% PIB
<b>Países de alta participação na receita total</b>		
Estados Unidos	9,82	2,77
Reino Unido	9,16	3,28
Canadá	8,65	3,16
Japão	9,21	3,07
Nova Zelândia	7,35	2,08
<b>Países de média participação na receita total</b>		
Austrália	5,07	1,78
Coréia	3,18	0,73
França	2,82	1,27
Suécia	2,75	1,45
<b>Países de baixa participação na receita total</b>		
Espanha	2,01	0,70
Dinamarca	1,96	1,01
Itália	1,88	0,80
Holanda	1,80	0,78
Brasil	1,65	0,49
México	1,30	0,22
Portugal	1,15	0,41
Alemanha	1,08	0,40
Finlândia	0,91	0,46
Noruega	0,54	0,23

Fonte: Rezende (2001). RT = Receita Total, PIB = Produto Interno Bruto

\*Obs.: Inclui as contribuições para a previdência social

## **5.2. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS**

### **O Fato gerador do ISS**

O Decreto-lei nº 406, de 1968, artigo 8º, norma legal com *status* de Lei Complementar, determina que o ISS tem como fato gerador ``a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa''. Portanto, como observam VALE e SANTOS (1998), o aspecto objetivo do fato gerador é a prestação efetiva de qualquer dos serviços constantes na Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/68.

Assim, como ressalta FERNANDES (2002), é importante destacar que não é qualquer serviço que dá causa à obrigação tributária do ISS, mas, tão somente, aqueles constantes da Lista de Serviços, hoje, determinada pela Lei Complementar nº 56, de 1987 e Lei Complementar nº 100, de 1999. Neste sentido, o autor esclarece que a jurisprudência dominante dos Tribunais Superiores entende que a Lista de Serviços tem caráter taxativo e não exemplificativo, o que significa dizer que o ISS incide apenas sobre serviços expressamente previstos na Lista. Este aspecto é de grande importância para a administração tributária municipal, pois restringe de modo significativo a base impositiva do ISS.

### **O sujeito passivo do ISS**

Os aspectos subjetivos do fato gerador referem-se aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária. O sujeito ativo do ISS é o município, nível governamental ao qual a Constituição atribui competência para sua instituição. Quanto ao sujeito passivo, conforme determinado pelo Decreto-lei nº 406/68, é o prestador do serviço, quer seja ele empresa ou profissional autônomo. Não são considerados contribuintes aqueles que prestam serviços em relação de emprego, os trabalhadores avulsos, os diretores e membros de conselho consultivo ou fiscal da sociedade.

O aspecto espacial compreende o lugar onde ocorre o fato gerador do tributo. O artigo 12, do Decreto-lei nº 406/68 considera local de prestação de serviço: ``a) o do estabelecimento prestador ou na falta deste, o do domicílio do prestador; b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação''. Portanto, com exceção dos serviços

de Construção civil, o Decreto-lei nº 406/68 estabelece que o ISS será sempre devido ao município em que o prestador tenha o seu estabelecimento ou domicílio, não importando onde venha a prestar o serviço. Podemos observar que a primeira hipótese foge à regra de tributação no local onde ocorre o fato gerador.

Todavia, como afirmam VALE e SANTOS (1998), o Superior Tribunal de Justiça tem decidido que a tributação do imposto municipal é impositiva no local onde ocorre a prestação do serviço e não no do estabelecimento ou domicílio do prestador. Interpretando a legislação, aquele Tribunal tem entendido que ela pretende que o ISS pertença ao município em cujo território se realizou o fato gerador, sendo o local de prestação do serviço o que indica que município é competente para a imposição do tributo. Caso contrário, estaria sendo ferido o princípio constitucional implícito que atribui ao município o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território. As implicações do entendimento acerca do local onde é devido o ISS estão vinculadas ao fenômeno da competição tributária entre municípios que será examinado com maior profundidade mais à frente, dada a sua importância para a administração tributária de muitos municípios, principalmente para as regiões metropolitanas, onde estão situadas as grandes cidades do país.

O aspecto temporal diz respeito à determinação do momento da ocorrência do fato gerador e é de grande importância, pois é a partir dele que nasce a obrigação tributária, à qual se aplica a legislação tributária vigente à data de sua realização. A questão que se coloca é: quando ocorre, efetivamente, o fato gerador do ISS?

Esta indagação, apesar de singela, é crucial para a correta cobrança do Imposto. De acordo com artigo 116 do CTN, salvo disposições em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e produzidos os seus efeitos quando:

- “I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;
- II – tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável”.

Analisando os aspectos temporais do ISS, NOGUEIRA e NOGUEIRA (1977) apontam duas possibilidades. A existência de serviços de execução instantânea, em que as

circunstâncias materiais a que alude o artigo 116 do CTN surgem praticamente ao mesmo tempo; e outra, cuja execução se estende no tempo, são os chamados serviços de execução continuada permanente.

Os de execução imediata não oferecem maior problema na identificação do momento de ocorrência do fato gerador, uma vez que sua duração no tempo é mínima e seu término é praticamente instantâneo. É o caso dos serviços de fotografia e fotocópias, corretagens eventuais, serviços de lavagem e lubrificação, etc. Por outro lado, os serviços prestados numa base permanente e continuada apresentam uma complexidade muito maior na determinação do momento da ocorrência do fato gerador. Como exemplo destes serviços podemos citar, a locação continuada de bens móveis, serviços de guarda de bens, serviços profissionais como consultoria e planejamento, etc. Neste caso, conforme os autores, o momento em que se exterioriza o fato gerador do serviço, é aquele em que o prestador do serviço recebe efetivamente a remuneração correspondente ao serviço prestado. Surge, neste momento, a obrigação de pagar o tributo, começando a contar o prazo para o seu recolhimento. VALE e SANTOS (1998) observam que as múltiplas polêmicas que envolvem o aspecto temporal do ISS poderiam ser evitadas se esse importante elemento do fato gerador fosse disciplinado, com maior precisão, por lei complementar.

### **A base de cálculo e a alíquota do ISS**

O aspecto quantitativo do fato gerador do tributo é expresso pela base de cálculo e pela alíquota. Para determinação da base de cálculo do imposto é necessário identificar a natureza do serviço prestado, uma vez que o Decreto-lei nº 406/68 distingue quatro modalidades de apuração. A primeira delas, estabelecida como regra geral, determina que a base de cálculo desse tributo é o preço do serviço. Afirma MORAES (1984, p 519) que:

“[...] o legislador utiliza a expressão preço do serviço sem qualquer outro adjetivo e silenciando quanto a deduções permitidas. Evidentemente o legislador está dispondo sobre o preço bruto (sem dedução de qualquer parcela, mesmo a título de frete ou imposto), e não o líquido. O preço do serviço vem a ser, desta forma, a receita bruta que lhe corresponda, auferida pelo prestador do bem imaterial”.

A segunda modalidade cuida da prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o que ocorre geralmente com profissionais liberais ou de serviços prestados por sociedade de profissionais, como prevêm os parágrafos 1º e 3º do artigo 9º do Decreto-lei nº 406:

“Art. 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

.....  
§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável”.

Portanto, tratando-se de trabalho pessoal do próprio contribuinte, a lei complementar exige a tributação do ISS por meio de uma base impositiva diferente da importância paga a título de remuneração do próprio trabalho. Neste caso, o preço do serviço como base de cálculo será substituído por um “valor de referência”. A situação será ainda mais específica quando os seguintes serviços forem desenvolvidos por meio de sociedade:

- a) médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultrassonografia, radiologia, tomografia e congêneres;
- b) enfermeiros, obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, protéticos;
- c) médicos veterinários;
- d) contabilidade, auditoria, guarda-livros, técnicos em contabilidade e congêneres;
- e) agentes de propriedade industrial;
- f) advogados;
- g) engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos;
- h) dentistas;
- i) economistas; e

j) psicólogos.

Neste caso, a sociedade ficará sujeita ao imposto calculado sob a forma de trabalho pessoal, cobrado com base no número de profissionais que concorrem para a prestação do serviço.

A terceira modalidade de base de cálculo do ISS se refere ao serviço de construção civil. De acordo com o art. 9º, parágrafo 2º, do Decreto-lei nº 406/68, o imposto será calculado sobre o preço deduzido de:

- a) valor dos materiais fornecidos pelo próprio prestador do serviço; e
- b) valor pago a subempreiteiras já tributadas pelo imposto.

A quarta modalidade de base de cálculo diz respeito ao item 101 da lista de serviços, que se refere à exploração de pontes e rodovias. No caso desse serviço, o artigo 9º da Lei Complementar nº 100 de 1999 prevê que o imposto será calculado sobre a parcela do preço correspondente à proporção direta da parcela da extensão da rodovia explorada, no território do município, ou da metade da extensão de ponte que una dois municípios. Deste modo, o valor arrecadado nas praças de pedágio, a título de ISS, será dividido proporcionalmente, entre os municípios pelos quais passar a rodovia explorada pelas concessionárias, assim entendido o trecho limitado pelos pontos equidistantes entre cada posto de cobrança pedágio ou entre o mais próximo deles e o ponto de início ou de término da rodovia.

O valor apurado será ajustado da seguinte forma: será reduzido para 60% do seu valor nos municípios onde não haja posto de cobrança de pedágio, sendo a diferença transferida em acréscimo ao valor correspondente ao município onde haja a referida praça de pedágio.

A alíquota tributária do ISS é o percentual fixado por lei ordinária municipal, a ser aplicado sobre a base de cálculo para a obtenção do valor do imposto devido. O Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967, estabeleceu as seguintes alíquotas máximas:



``Art. 9º. Ficam estabelecidas as seguintes alíquotas máximas para a cobrança do imposto municipal sobre serviços:

I – execução de obras hidráulicas ou de construção civil, até 2%;

II – jogos e diversões públicas, até 10%;

III – demais serviços, até 5%``.

MORAES (1984) entende que, não tendo a Constituição de março de 1967 incorporado em seu texto as normas de limitação máxima para as alíquotas relativas ao ISS, revogou o Ato Complementar nº 34 de 1967 e restituiu aos municípios a ampla competência para fixar as alíquotas do imposto. De modo semelhante, concluem VALE e SANTOS (1998), que as alíquotas do ISS podem ser fixadas pelo legislador ordinário, como previsto na Constituição Federal de 1988, sem a imposição de nenhum limite, uma vez que não há lei complementar publicada neste sentido.

Apesar da inexistência legal de limites para a fixação de alíquotas, os municípios, de um modo geral, se mantiveram dentro do limite de 5% para todos os serviços, exceto diversões públicas cuja alíquota pode chegar até 10%. A Emenda Constitucional nº 37 de 2002, veio estabelecer o limite mínimo de 2% para o ISS, produzindo efeito a partir de 1º de janeiro de 2003. Esta medida tem como objetivo coibir a competição pela arrecadação do ISS que se estabeleceu em diversas regiões metropolitanas do país.

### **O cálculo do ISS**

Com o conhecimento da base imponible (preço do serviço, com as deduções cabíveis) e das alíquotas tributárias aplicáveis, o ISS poderá ser calculado mediante a aplicação da seguinte fórmula:

$$\text{ISS} = \text{base de cálculo} \times \text{alíquota}$$

Nas atividades, cuja base imponible é definida em função da natureza do serviço e de outros fatores, como a zona em que se situa o local de atividade, o ISS será calculado da seguinte forma:

- a) para o caso de trabalho pessoal do próprio contribuinte, a natureza do serviço, prevista na catalogação da lei ordinária, dará de imediato o valor exigido; e

- b) para a hipótese de sociedade profissional, o cálculo do ISS deverá ser feito da mesma forma que o caso anterior, sendo o tributo devido em função do número de profissionais que trabalham para a respectiva sociedade.

O contribuinte será onerado pelo respectivo município sobre o preço total dos serviços. Havendo várias incidências tributárias, várias serão as bases impositivas, e cada uma será calculada de acordo com as regras específicas.

### **A administração do ISS**

Conforme BAHL e LINN (1992) impostos incidentes sobre indústria, comércio e profissões, assim como diversões públicas, constituem uma fonte de recursos costumeiramente utilizada por governos locais, principalmente na América Latina. Com o processo de urbanização o setor de serviços cresceu propiciando uma considerável base econômica para a arrecadação deste tipo de tributo.

Por outro lado, observam os autores que a administração do imposto sobre indústrias e profissões, apresenta sérias dificuldades para os governos locais, sendo necessária a existência de auditores fiscais para evitar a evasão fiscal, tarefa que se torna mais complicada quando se trata de empresas pequenas que não mantêm uma contabilidade regular. Para solucionar estes problemas os autores sugerem dois procedimentos, em primeiro lugar a unificação de alíquotas para facilitar administração do imposto e, em segundo lugar, a concessão de isenções e adoção de procedimentos simplificados para as pequenas empresas. Deste modo, espera-se reduzir os problemas de arrecadação, aumentar a eficiência da estrutura fiscal e aumentar a equidade vertical do tributo, com uma perda relativamente pequena de receita.

### **5.3. O Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis - ITBI**

Outro tributo de competência municipal é o imposto sobre a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou aquisição física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição, conhecido pela sigla ITBI. Dentre as várias alterações efetuadas pela Constituição de 1988 no Sistema Tributário Brasileiro, está a transferência para a

competência municipal de parte do Imposto sobre Transmissão Imobiliária, até então de competência estadual. Foram mantidas na competência dos Estados as transmissões a título de herança e legados, que são meios de transmissão *causa mortis*, e doações, que se operam a título gratuito, passando para a competência dos municípios as transmissões imobiliárias onerosas *inter vivos*.

### **O Fato gerador do ITBI**

Conforme estabelece o artigo 35, do CTN, o ITBI tem por fato gerador:

- “I – a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;
- II – a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;
- III – a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos anteriores”.

Os conceitos de propriedade, domínio útil e bem imóvel por acessão física já foram examinados quando tratamos do IPTU. Cabe agora examinar os direitos reais sobre imóveis, que podem ser:

- a) a enfiteuse;
- b) as servidões;
- c) o usufruto;
- d) o uso;
- e) a habitação; e
- f) as rendas, expressamente constituídas sobre imóveis.

O Código Civil Brasileiro determina que: a enfiteuse se dá, quando, por ato *inter vivos* ou de última vontade, o proprietário de um terreno atribui a outra pessoa o domínio útil sobre este bem, ficando esta última obrigada a pagar uma determinada remuneração. Assemelha-se a um aluguel, mas difere-se por ser um contrato perpétuo.

As servidões, por sua vez, ocorrem quando o proprietário de um bem imóvel perde o exercício de alguns de seus direitos sobre o bem, ou fica obrigado a tolerar que dele se

utilize, para determinados fins, outras pessoas. Um exemplo oferecido por FERNANDES (2001) refere-se ao caso em que dois condomínios vizinhos, um com frente para o mar e outro com frente para a zona comercial da cidade, acertam servidões recíprocas permitindo que os moradores de um condomínio passem pelo terreno do outro para irem à praia e, ao contrário, os moradores do segundo condomínio passem pelo primeiro para irem à cidade.

Usufruto, conforme definido pelo Código Civil, artigo 713, é o direito real de fruir as utilidades e os frutos de alguma coisa, enquanto temporariamente destacada da propriedade. O usufrutuário tem o direito à posse, uso, administração e percepção dos frutos. Diferentemente do usuário, a quem é concedida apenas a fruição da coisa dada em uso.

Um último direito real sobre imóvel é a constituição de renda que, conforme o Código Civil, art. 1.424, se dá mediante ato entre vivos, ou de última vontade, a título oneroso ou gratuito, pode constituir-se, por tempo determinado, em benefício próprio ou alheio, uma renda ou prestação periódica, entregando-se certo capital, que pode ser em bens imóveis, à pessoa que se obrigue a satisfazê-la.

Podemos observar que estes institutos se encontram, atualmente, em franco desuso, caminhando para a sua extinção. Entretanto, enquanto subsistirem poderá haver a incidência do ITBI.

### **O Sujeito passivo do ITBI**

Será contribuinte do ITBI qualquer das partes envolvidas na operação de transmissão do bem ou direito, a critério da lei municipal. O instituto da substituição tributária, tornando o cartório de registro de imóveis responsável pelo recolhimento do imposto, tem sido utilizado por diversas prefeituras com bons resultados.

### **A Base de cálculo e alíquota do ITBI**

A base de cálculo do ITBI é a mesma do IPTU, isto é, o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. Entretanto, no caso do ITBI, o valor é declarado pelo contribuinte, diferentemente do IPTU em que o valor é calculado e lançado diretamente pelo município competente. Caso o valor declarado não seja aceito pelas autoridades fiscais do município, poderá ser contestado e exigido como valor venal o valor de mercado.

Com relação às alíquotas aplicáveis ao ITBI, FERNANDES (2002) observa que há reiteradas manifestações do Supremo Tribunal Federal vedando a aplicação da progressividade e determinando a aplicação do princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço de venda do imóvel.

### **A administração do ITBI**

A arrecadação do ITBI, no Brasil ainda é modesta, embora tenha sido observado um grande crescimento de sua arrecadação. Isto se justifica pelo fato de que, sendo um tributo de sua competência, o município se empenhou em verificar se o valor das transações imobiliárias refletiam os valores reais dos imóveis. (KHAIR e VIGNOLI, 2000, p. 11).

As Prefeituras preocuparam-se em ter o valor correto do imóvel e com isso o valor venal ganhou muita importância, não só para o IPTU, mas também, para o ITBI, sendo a Planta de Valores de utilidade para os dois impostos.

Como observam KHAIR e VIGNOLI (2000, p. 12) nos municípios menores é fácil para a administração obter a informação sobre a venda do imóvel. Não é raro o município pequeno dispor de apenas um cartório e sabendo-se o valor da escritura a Prefeitura por meio de sua fiscalização, pode ter o controle com relativa facilidade sobre o volume e o valor das transações e cobrar o imposto de forma mais adequada. Há a possibilidade de estabelecer-se, para a realização da venda, a obrigatoriedade do aval da Prefeitura sobre o seu valor. A escritura até poderá ser passada por um valor mais baixo, todavia, a arrecadação dar-se-á pelo valor venal como mínimo, garantindo-se assim, uma arrecadação relativamente importante e de fácil fiscalização.

### **5.4. Taxas**

Conforme estabelece o CTN, artigo 77, a taxa é um tributo a ser arrecadado para custear o gasto com o exercício do poder de polícia ou com serviços públicos de respectiva atribuição, específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição, com a ressalva feita pela CF, art 145, § 2º, de que a sua cobrança não poderá tomar como base de cálculo a mesma que tenha servido para a incidência de impostos.

As taxas são tributos vinculados, ou seja, são aqueles cuja hipótese de incidência consiste numa atividade estatal determinada. Tributos vinculados, como as taxas, somente podem ser cobrados em contrapartida a uma prestação do Estado, mesmo que esta prestação não traga vantagem ou utilidade direta ao obrigado, como acontece com o exercício do poder de polícia. (ATALIBA, 1998).

Diferentemente dos impostos, como vimos, a competência para instituir as taxas é comum e cada pessoa jurídica de direito público poderá cobrá-las em razão do exercício regular do poder de polícia que lhe tenha sido conferido pela Constituição e pelos serviços prestados ou postos à disposição do contribuinte, mas apenas aqueles que Constituição atribua ao governo tributante.

Deste modo, como observa ATALIBA (1998), também em relação à taxa existe uma certa distribuição de competência, definida não diretamente pela fixação do fato gerador de cada uma, mas em razão das atribuições dos diferentes governos. Com isso evita-se as invasões de competência e os conflitos decorrentes da criação indiscriminada de taxas que, em muitos casos, vinham a se constituir em verdadeiros impostos.

Como pode-se verificar, a legislação apresenta dois fatos geradores para a cobrança da taxas; pelo poder de polícia e pela utilização de serviços públicos específicos e divisíveis.

### **O Fato gerador da taxa pelo poder de polícia**

O artigo 78 do CTN dispõe que o poder de polícia é aquela atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Nos regimes constitucionais o Estado surge como ente autônomo dos seus cidadãos, centralizando e detendo o monopólio do uso da força, com o objetivo de manter a ordem e a justiça no seio da sociedade. MEIRELLES (1998, p.351) define poder de polícia como:

"[...] a faculdade de que dispõe a Administração Pública para condicionar e restringir o uso e gozo de bens, atividades e direitos individuais, em benefício da coletividade ou do próprio Estado. Em linguagem menos técnica podemos dizer que o poder de polícia é o mecanismo de frenagem de que dispõe a Administração Pública para conter os abusos do direito individual. Por esse mecanismo, que faz parte de toda a administração, o Estado detém a atividade dos particulares, que se revelar contrária, nociva ou inconveniente ao bem-estar social, ao desenvolvimento e à segurança nacional".

### **O fato gerador da taxa pela prestação de serviços**

A legislação atribui a cobrança de taxa aos serviços públicos que sejam de efetiva ou potencial utilização, além de serem específicos e divisíveis. O artigo 79, inciso I, do CTN, dispõe que:

"Os serviços públicos [...] consideram-se utilizados pelo contribuinte:

- a) efetivamente, quando por ele usufruído, a qualquer título;
- b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento".

Portanto, ao contrário do que ocorre no caso das taxas pelo poder de polícia, com relação aos serviços públicos, o tributo pode ser cobrado ainda que não haja efetiva utilização pelo contribuinte, bastando que o serviço esteja a sua disposição. Outra condição para a cobrança desse tributo é que os serviços sejam específicos e divisíveis como estabelece o artigo 79, inciso II, do CTN:

"Os serviços públicos [...] consideram-se:

- I – específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilização ou de necessidade públicas;
- II – divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários".

### **A base de cálculo e alíquota da taxa**

Segundo BARRETO (1998, p. 90) "A base de cálculo das taxas é sempre o valor da atuação do Poder Público que enseja a taxa. Em sendo o valor este, só pode ser expresso em reais, por unidade de atuação. As unidades de medida são as alíquotas da taxa".

Deste modo, a atuação deverá vir dimensionada por unidade de atuação (por exemplo, R\$ 100,00) sobre a qual se aplicará a alíquota genericamente referida em lei (metro quadrado, testada, alqueire, exemplificativamente).

Em relação aos elementos quantitativos do fato gerador da taxa, cabe observar as restrições do artigo 77, parágrafo único, do CTN: "A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a impostos, nem ser calculada em função do capital das empresas".

A primeira parte das restrições está prevista pelo artigo 145, parágrafo 2º, da Constituição Federal, que, como vimos acima, veda às taxas terem a mesma base de cálculo dos impostos. Essa restrição se justifica pela diversidade de natureza dos dois tributos e para que não ocorra dupla incidência tributária sobre a mesma base de cálculo. A segunda parte do dispositivo legal mencionado, procura impedir que o capital das empresas sirva como critério de valor (unidade de atuação) para mensurar a prestação desenvolvida pelo Estado.

### **A administração da taxa**

KHAIR e VIGNOLI (2000, p. 120) observam que de modo geral as taxas nos municípios são em número muito grande. A razão para isto é que em grande parte dos municípios, alguns serviços prestados pela Prefeitura são cobrados como Taxa, enquanto que deveriam ser cobrados como preços públicos. O exemplo dado pelos autores, são as cópias de documentos, a expedição de alvarás e laudos técnicos, que de forma geral, são cobrados com Taxas de Expediente. A solução seria cobrar um preço pela prestação desses serviços.

Segundo KHAIR e VIGNOLI (2000, p. 13) as taxas representam no Brasil cerca de 20% da receita tributária municipal e apenas 6,7% dos municípios não as cobram. No que se refere à arrecadação, afirmam os autores, que somente seis delas – limpeza, conservação de vias, combate a incêndios, iluminação pública, anúncio e licenças e funcionamento –



respondem por cerca de 95% do montante arrecadado. Para que haja um crescimento das taxas nos municípios, a sugestão dos autores é que elas sejam cobradas pelo custo real dos serviços a que se destinam.

### **5.5. Contribuição de Melhoria**

De acordo com a Constituição, como já vimos, é de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios instituir "contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas". Portanto, como se vê, cada esfera de governo tem competência para criar e exigir contribuição de melhoria em relação às suas respectivas obras.

Evidentemente, como observa NOGUEIRA (1990), a contribuição de melhoria levará em conta a obra pública que, uma vez concretizada, provoque valorização dos imóveis por ela atingidos. Portanto, a contribuição de melhoria está vinculada diretamente à valorização imobiliária. Ocorre que nem sempre a obra pública resulta em benefícios aos imóveis atingidos e, por decorrência, na sua valorização. Em muitos casos obras executadas pelo poder público podem redundar em uma depreciação dos referidos imóveis. Nestes casos não terá ocorrido o fato gerador do tributo, uma vez que não houve valorização imobiliária.

#### **O fato gerador da Contribuição de Melhoria**

O artigo 2º, do Decreto-lei nº 195 de 1967, estabelece que será devida a Contribuição de Melhoria, no caso de valorização de imóveis de propriedade privada, em virtude de qualquer das seguintes obras públicas:

- a) abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;
- b) construção e ampliação de parques, campos de desporto, pontes, túneis e viadutos;
- c) construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido, inclusive todas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;

- d) serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;
- e) proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos de água e irrigação;
- f) construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;
- g) construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos; e
- h) aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.

Portanto, como observa BIAVA (1986, p. 88), o fato gerador da contribuição de melhoria é definido por dois elementos, a matéria tributável (a valorização) e o caráter de contraprestação (a necessidade de execução de obra pública). Da combinação desses dois elementos temos a hipótese de incidência e o critério de definição de quais imóveis deverão ser objeto de lançamento do tributo.

### **O sujeito passivo da Contribuição de Melhoria**

Nos termos do artigo 8º, do Decreto-lei nº 195, de 1967, responde pelo pagamento da Contribuição de Melhoria, o proprietário de imóvel de domínio privado, situado nas áreas direta ou indiretamente beneficiadas pela obra, sendo que a obrigação se transmite aos adquirentes e sucessores, a qualquer título.

Portanto, como ressalta BIAVA (1986), quando do lançamento da Contribuição de Melhoria, cada obra deverá ser analisada em seus benefícios para se determinar o conjunto de imóveis que foram valorizados em consequência da sua execução, em uma operação para determinação da zona de influência da obra. As dificuldades encontradas nessa operação se prendem aos aspectos subjetivos da verificação da valorização dos imóveis. A determinação da valorização dos imóveis é apontada como o principal fator restritivo à aplicação prática da Contribuição de Melhoria.

### **Base de cálculo e alíquota da Contribuição de Melhoria**

Os elementos quantitativos da Contribuição de Melhoria, a base de cálculo e a alíquota, pautam-se por dois limites. O primeiro deles é o benefício resultante da valorização do imóvel decorrente da obra executada pelo poder público. Nesta operação poderão ser considerados: a situação do imóvel na zona de influência, sua testada, área, finalidade de exploração econômica e outros elementos, que poderão ser levados em conta isolada ou conjuntamente.

O segundo limite é determinado pelo custo da obra. Como especifica o Decreto-lei nº 195, de 1967, poderão ser computados na apuração do custo da obra:

- as despesas de estudos, projetos, fiscalização, desapropriações, administração, execução e financiamento;
- prêmios de reembolso e outros de praxe em financiamento ou empréstimos;
- expressão monetária atualizada na época do lançamento mediante aplicação de coeficientes de correção monetária; e
- todos os investimentos necessários para que os benefícios delas decorrentes sejam integralmente alcançados pelos imóveis beneficiados.

Em suma, o valor da Contribuição de Melhoria deverá ser determinado considerando-se o custo ocorrido na realização da obra pública. O montante será rateado proporcionalmente entre os imóveis beneficiados e estará limitado à efetiva valorização constatada em cada imóvel. Considerados estes dois critérios e identificado o valor do tributo devido, a Contribuição de Melhoria será exigida de cada contribuinte de forma que sua parcela anual não exceda a 3% do maior valor fiscal do seu imóvel, de livros ou de mercado, atualizado à época da cobrança.

### **A administração da Contribuição de Melhoria**

As dificuldades enfrentadas pela administração pública na cobrança da Contribuição de Melhoria são de tal ordem que praticamente têm inviabilizado a utilização mais ampla desse tributo. Efetivamente, a Contribuição de Melhoria só tem sido cobrada em contrapartida às obras de pavimentação de vias públicas executadas por prefeituras, fazendo com que seja o tributo de competência municipal de menor expressão na arrecadação.

Segundo KHAIR e VIGNOLI (2000, p. 140), a cobrança da Contribuição de Melhoria no Brasil, representa somente 1% da receita tributária municipal.

O que torna muito complexa a cobrança da Contribuição de Melhoria é o fato de ser muito difícil e subjetivo definir critérios de rateio para se estipular a valorização do imóvel devido à realização de uma obra pública. Um dos critérios é o da proximidade do imóvel ao local da obra e o valor venal do imóvel. Quanto mais próximo for, maior será o percentual do valor venal a ser cobrado.

## **6. TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS PARA OS MUNICÍPIOS**

No Sistema Tributário Brasileiro se faz uma distinção entre repartição de impostos e transferências. No primeiro caso os impostos são divididos entre dois níveis de governos, embora, a competência para a imposição tributária pertença a apenas um deles. Com relação às transferências, parte da receita proveniente de determinados impostos são repartidas, segundo fórmulas preestabelecidas, que operam com objetivos distributivos e compensatórios, atenuando desigualdades regionais. (VILLELA, 1993, p. 179).

As transferências podem ser regulares ou não. O funcionamento das regulares – ou constitucionais – está definido pela Constituição e pela legislação complementar, que determinam as regras de distribuição e repasse. A distribuição das transferências não regulares – ou negociadas – se faz por meio de convênios e de acordo com o programa da agência administradora. A principal característica das transferências negociadas é o condicionamento da utilização dos recursos. A seguir examinaremos os principais mecanismos de transferências financeiras dirigidas aos municípios.

### **6.1. Transferências da União para os municípios**

#### **6.1.1. O Fundo de Participação dos Municípios – FPM**

O FPM foi criado pelo artigo 20, da Emenda Constitucional nº 18 de 1965 (que alterou a Constituição de 1946), estabeleceu que seriam compostos, respectivamente, pelo repasse pela União de 10% do arrecadado com o IPI e com o IRP. Estes valores foram mantidos na Constituição de 1967. Com a promulgação da Constituição Federal de 1988 o Fundo de Participação dos Municípios passou a ser composto por 22,5% provenientes da arrecadação do IR e 22,5% provenientes da arrecadação do IPI.

#### **CrITÉRIOS de distribuição do FPM**

O Ato Complementar 35/67 determina que o FPM seja rateado na seguinte proporção: 10% para os municípios capitais e 90% para os demais municípios. Em 1981 foi criado o Fundo de Reserva que destina 4% dos 90% referentes aos municípios não capitais, aos municípios maiores e não-capitais. (MARTINS, 1995, p. 60).

### Municípios capitais

A distribuição dos recursos do FPM destinados às capitais é determinada por duas variáveis básicas: a população e a renda *per capita*. A distribuição é feita a partir da atribuição de um índice diretamente proporcional à população e inversamente proporcional à renda *per capita*. Podemos dizer que o FPM, no tocante às capitais, tem um objetivo redistributivo dos recursos fiscais, de modo que os municípios mais populosos e, portanto, com maiores necessidades de bens e serviços públicos seriam beneficiados por índices maiores de participação, conforme mostra a Tabela 3.

TABELA 3  
Participação da população no índice de distribuição do FPM para as capitais

Percentual da população de cada município em relação à do conjunto das capitais	
	fator
até 2%	2,0
mais de 2% até 5%	
pelos primeiros 2%	2,0
cada 0,5% ou fração excedente	0,5
mais de 5%	5,0

Fonte. SOCOLIK, 1986, p. 80.

Já os municípios de maior renda *per capita* são menos favorecidos na distribuição do FPM do que aqueles de menor renda *per capita*, como pode observado na Tabela 4. A justificativa para este procedimento é de que os municípios com maior renda *per capita* seriam detentores de maior poder econômico e, portanto, maior capacidade de geração de recursos próprios.

TABELA 4  
Ponderação do inverso da renda *per capita* no cálculo do FPM para capitais

Índice	Fator
até 0,0045	0,4
acima de 0,0045 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	1,0
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	2,0
acima de 0,0220	2,5

Fonte. SOCOLIK, 1986, p. 80.

Um exemplo do cálculo da participação dos municípios capitais no FPM é oferecido por SILVA (1995, p. 62). Supondo duas capitais cujas populações e renda *per capita* sejam as seguintes:

TABELA 5  
Exemplo de cálculo do FPM para capitais

capital	população	renda per capita*
A	700.000	800
B	2.000.000	1.400
total das capitais	30.000.000	
renda per capita do Brasil		1.000

Fonte. SILVA, 1995, p. 62.

\*dos respectivos Estado

Fator representativo da população:

$$\text{Capital A} = 700.000/30.000.000 = 0,0233 = 2,3\%$$

$$\text{Capital B} = 2.000.000/30.000.000 = 0,066 = 6,6\%$$

Consultando a Tabela 5 , verificamos que o fator de população para a capital A é 2,5 e para a capital B é 5,0.

Fator representativo da renda

Sendo 1.000 a renda *per capita* do Brasil, 800 a renda *per capita* da capital A e 1.400 a renda *per capita* da capital B, aplicamos uma regra de três simples e obtemos, respectivamente, 80 e 140. O inverso da renda *per capita* será:

$$A = 1/80 = 0,0125$$

$$B = 1/140 = 0,0071$$

Conforme o Tabela 4, o fator representativo do inverso da renda *per capita* será de 1,2 para a capital A e 0,7 para a capital B. O coeficiente de participação será o produto do fator população multiplicado pelo fator inverso da renda *per capita*:

$$A = 2,5 \times 1,2 = 3,0$$

$$B = 5,0 \times 0,7 = 3,5$$

Uma vez obtido o coeficiente de todas as capitais no FPM, a participação de cada uma delas no montante destinado às capitais (10% do total do FPM) será dado pela relação entre o coeficiente individual e o somatório de todos os coeficientes das capitais.

### **Municípios não-capitais**

Os municípios não-capitais recebem 86,4% dos recursos do FPM, e a sua distribuição se dá com base em uma única variável; a população. Na Tabela 6 são apresentados os coeficientes que determinarão o percentual de participação de cada municípios, segundo o número de seus habitantes.



TABELA 6  
Coeficiente do FPM segundo o número de habitantes

	coeficiente
a) até 16.980	
pelos primeiros 10.188	0,6
para cada 3.396, ou fração excedente, mais	0,2
b) até 16.980 até 50.940	
pelos primeiros 16.980	1,0
para cada 6.792 ou fração excedente, mais	0,2
c) acima de 50.940 até 101.880	
pelos primeiros 50.940	2,0
para cada 10.188 ou fração excedente, mais	0,2
d) acima de 101.880 até 156.216	
pelos primeiros 101.880	3,0
para cada 13.584 ou fração excedente, mais	0,2
e) acima de 156.216	4,0

Fonte. SOCOLIK, 1986, p. 82.

No cálculo da participação de municípios não-capitais no FPM, como por exemplo um município com 32.350 habitantes conforme a Tabela 7, o coeficiente a ser aplicado será 1,6.

TABELA 7  
Exemplo de cálculo do índice de participação no FPM de um município não-capital

habitantes =	16.980 +	6.792 +	6.792 +	1.786 =	32.350
coeficiente	1,0 +	0,2 +	0,2 +	0,2 =	1,6

A distribuição do FPM será feita a cada município não-capital de modo proporcional a seu índice representativo de população sobre o total dos índices individuais dos demais municípios não-capitais. Os municípios com população superior a 152.216 habitantes terão direito cumulativamente à participação na Reserva do FPM, como veremos a seguir.

A Tabela 8 apresenta um resumo dos critérios de distribuição do Fundo de Participação dos Municípios.

### **A Reserva do FPM**

O Decreto-lei nº 1.881, de 1981, criou a Reserva do FPM, correspondente a 4% dos 90% do FPM destinado aos municípios não-capitais, ou seja, 3,6% do total do FPM. Estes recursos são destinados exclusivamente aos municípios com coeficiente 4, isto é, aqueles com população superior a 156.216 habitantes. Os recursos oriundos da Reserva do FPM se somam aos valores recebidos pela quota normal do FPM.

TABELA 8  
Resumo dos critérios de distribuição do FPM

MUNICÍPIOS	PARTICIPAÇÃO NO TOTAL DOS RECURSOS DO FPM (%)	CRITÉRIOS DE DISTRIBUIÇÃO
I - capitais	10% do FPM	diretamente proporcional à população e inversamente proporcional à renda <i>per capita</i>
II – municípios não- capitais com população acima de 156.216 habitantes	3,6% do FPM	diretamente proporcional à população e inversamente proporcional à renda <i>per capita</i>
III – municípios não- capitais	86,4% do FPM	diretamente proporcional à população

Fonte. SILVA, 1995, p. 65.

### **6.1.2. A participação no Imposto Territorial Rural - ITR**

O ITR, como já vimos, é de competência do governo federal e tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município. A base de cálculo do ITR é o valor venal da terra nua, apurado ao final do exercício anterior ao de ocorrência do fato gerador. Cabe aos municípios 50% da arrecadação do ITR.

Concebido em 1964 como um instrumento de política agrária, o ITR foi mantido pela Constituição de 1988 prevendo a existência de alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, não devendo ser cobrado de pequenos produtores.

O desempenho do ITR é sofrível. Sua arrecadação é dificultada por problemas técnicos e políticos. De um lado, depende da existência de um cadastro nacional de propriedades rurais, de outro lado, depende da existência de vontade política de cobrar o tributo. Como resultado o ITR acaba sendo um imposto que gera altos custos de arrecadação e praticamente nenhuma receita.

### **6.1.3. O Imposto Sobre Operações Financeiras - IOF-ouro**

O artigo 152 da Constituição Federal prevê que o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, estará sujeito exclusivamente à incidência do Imposto sobre Operações Financeiras – IOF, de competência do governo federal, com uma alíquota mínima de 1. Do total arrecadado pelo IOF, 70% destinam-se aos municípios de origem. A regulação do tratamento tributário do ouro, como ativo financeiro obedece à Lei nº 7.766 de 1989.

Efetivamente, podemos observar que a arrecadação do IOF - Ouro é muito pequena e não chega a representar uma fonte de receita relevante sequer para os municípios onde existem jazidas do minério.

#### **6.1.4. O Fundo de Exportação**

O artigo 159, inciso II, da Constituição Federal prevê o ressarcimento aos Estados e municípios pela desoneração das exportações de produtos industrializados do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Esse fundo é constituído por 10% da arrecadação do Imposto sobre Produtos Industrializados, que é distribuído aos Estados exportadores de modo proporcional ao valor exportado, observando-se o limite máximo de 20% para cada um. Do montante repassado aos Estados, 25% são destinados a seus municípios, segundo a mesma sistemática dos repasses da Quota-parte do ICMS, que veremos a seguir.

### **6.2. Transferências dos Estados para os municípios**

#### **6.2.1. A Quota-parte do ICMS**

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, de competência estadual, tem como principal característica a não-cumulatividade, isto é, a cada operação é compensado o montante do imposto calculado nas etapas anteriores. Pode ser seletivo, em função da essencialidade dos bens tributados, fixando alíquotas menores para gêneros de primeira necessidade e é o imposto com maior capacidade de arrecadação no Sistema Tributário Brasileiro.

Anteriormente à Constituição de 1988 era destinado aos municípios 20% da arrecadação do ICMS, ficando 80% para os Estados. A nova Carta aumentou para 25% a parcela do ICMS a ser distribuída para os municípios.

Com relação aos critérios de distribuição da Quota-parte do ICMS, a Constituição Federal prevê que, pelo menos, 75% dos recursos sejam rateados proporcionalmente ao valor adicionado gerado no próprio município e que os restantes 25% sejam distribuídos segundo critérios estabelecidos em lei estadual.

Portanto, os critérios de repartição podem ser diferentes em cada Estado da Federação. No Estado de São Paulo, a Lei estadual nº 8.520/93 determina que o índice de participação dos municípios seja construído de acordo com a seguinte estrutura de ponderação:

- Valor adicionado, com peso de 76%: média da relação percentual entre o valor adicionado de cada município e o valor adicionado de todos os municípios do Estado, nos dois exercícios anteriores ao da apuração;
- População, com peso de 13%: relação percentual entre a população de cada município e a população de todos os municípios do Estado, de acordo com o último recenseamento demográfico geral realizado pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE);
- Receita tributária própria, com peso de 5%: relação percentual entre o valor da receita tributária própria de cada município e a soma da receita tributária própria de todos os municípios do Estado;
- Componente percentual fixo, com peso de 2%: o montante relativo a esse percentual é dividido igualmente pelo número de municípios do Estado;
- Área cultivada, com peso de 3%: percentual entre a área cultivada de cada município, no ano anterior ao da apuração, e a área cultivada total do Estado;
- Área ocupada para geração de energia elétrica, com peso 0,5%: relação entre a área dos reservatórios de água destinados à geração de energia elétrica e a área total, no Estado, desses reservatórios, existente no exercício anterior; e
- Área de proteção ambiental, com peso 0,5%: ponderado tendo em conta, principalmente, o total das áreas sob proteção ambiental existentes no município em relação ao total de áreas sob proteção ambiental existentes no Estado.

Podemos observar, portanto, que há uma predominância do item valor adicionado na ponderação do índice de participação dos municípios na Quota-parte do ICMS. O objetivo desse critério é propiciar o retorno do produto da arrecadação à localidade onde é gerado o movimento econômico e são arrecadados os impostos correspondentes.

Em consequência, como observa SILVA (1994), a evolução do valor adicionado municipal acompanha o processo de industrialização e desenvolvimento de cada município. Os municípios que apresentarem crescimento econômico passarão a gerar maior valor adicionado e obterão um acréscimo no índice de participação.

Cabe notar ainda que com a ampliação do campo de incidência do ICMS, em decorrência da incorporação dos antigos impostos únicos sobre energia elétrica, combustíveis, transporte intermunicipal, comunicações e minerais, o cálculo do valor

adicionado pelos municípios passou a considerar também as entradas e saídas relativas a estes fatores, ampliando o valor adicionado de alguns municípios a partir de 1990. Deste modo, entre 1990 e 1991, observou-se uma elevação muito significativa nos índices de participação de alguns municípios que vieram a ser beneficiados por essa nova sistemática. Como exemplo, podemos citar São Sebastião, que tem em sua área um porto de embarque e armazenagem de petróleo e derivados.

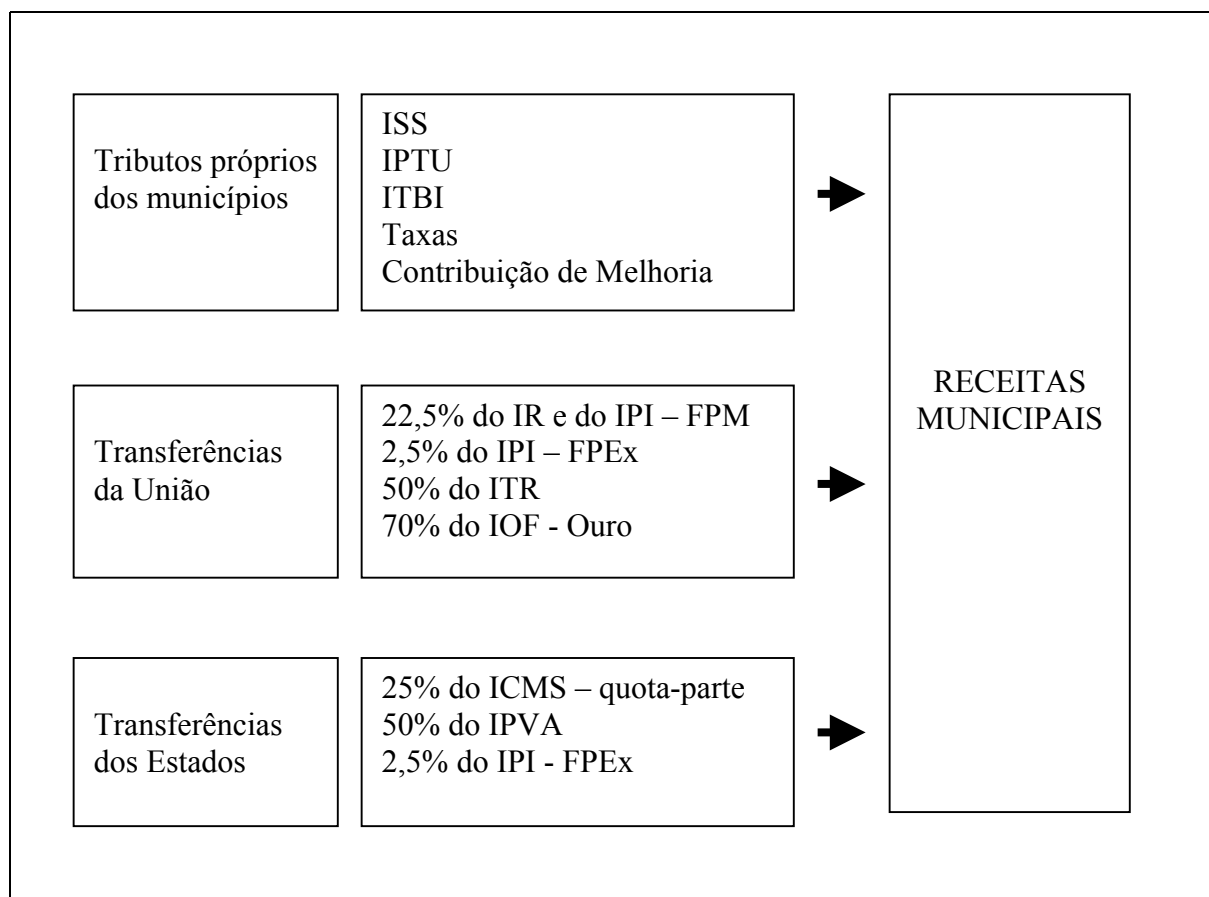
#### **6.2.2. O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA**

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores foi criado pela Emenda Constitucional 27, de 1985, em substituição à antiga Taxa Rodoviária Única – TRU, de competência federal. O IPVA é um imposto de competência estadual e tem como fato gerador a propriedade de veículos automotores registrados ou licenciados no respectivo Estado. O produto da arrecadação do IPVA é repartido entre o Estado e o município onde houver sido licenciado o veículo, cabendo a cada um 50% do valor cobrado.

Outro aspecto a ser observado na arrecadação do IPVA é sua sazonalidade. Em decorrência da sistemática de recolhimento ocorre uma concentração da arrecadação desse imposto nos primeiros meses do ano.

O Quadro XIII apresenta um resumo esquemático das principais fontes de receitas municipais.

**QUADRO XII**  
**Resumo das principais fontes de receitas municipais**  
**Tributos próprios e transferências constitucionais**



Fonte. Constituição Federal de 1988.



### **6.3. Transferências voluntárias para os municípios**

Dentre os vários mecanismos de transferências voluntárias dos governos federal e estadual para os municípios, dois merecem destaque pela sua importância crescente no processo de descentralização dos serviços públicos de saúde e educação fundamental. São as transferências do Sistema Único de Saúde – SUS e do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério – Fundef, que examinaremos a seguir.

#### **6.3.1. O Sistema Único de Saúde – SUS**

O movimento pela Reforma Sanitária representou um aspecto singular na história das políticas nacionais de saúde. O grande empenho dos movimentos populares por saúde aliada ao papel desempenhado por técnicos e profissionais da área da saúde e da Previdência Social, num contexto de grande apoio dos cidadãos à democratização do país, permitiu a existência de forte influência junto aos trabalhos desenvolvidos pela Assembléia Nacional Constituinte de 1987.

Como resultado desta movimentação a Constituição Brasileira de 1988 englobou grande parte dos conceitos e propostas definidas durante a VIII Conferência Nacional da Saúde, incluindo, a proposta da Reforma Sanitária e do Sistema Único de Saúde. (MINAYO, 1986, p. 120).

Pela primeira vez, uma Constituição determina de forma explícita a existência da Seguridade Social no Brasil, ao dedicar um de seus capítulos ao estabelecimento de diretrizes para o setor da saúde. O texto constitucional, artigo 196, estabelece como as bases da sustentação da reforma da saúde, a cobertura universal e a equidade no acesso a cuidados de saúde definindo o papel do Estado no novo modelo.

Segundo o texto legal, artigo 198, as ações e serviços de saúde no país, o que inclui todos os hospitais públicos, universitários e privados credenciados pelo governo, passariam a compor uma rede regionalizada e hierarquizada constituindo um Sistema Único de Saúde - SUS, cuja organização obedece às seguintes diretrizes: descentralização, com direção única em cada esfera de governo (respectivamente o Ministro da Saúde, o Secretário de Estado de Saúde e, o Secretario Municipal de Saúde); atendimento integral, com prioridade

para as atividades preventivas, sem prejuízo dos serviços assistenciais; e participação da comunidade.

A Constituição vigente determina, os princípios e competências do SUS, todavia, não dispõe claramente sobre a competência específica de cada nível de governo da federação. A Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990, Lei Orgânica da Saúde, que regulamenta o SUS, tece um maior detalhamento da competência e das atribuições de cada esfera governamental. O artigo 18 dá especial destaque ao papel da direção municipal do SUS de planejar, organizar, controlar, avaliar as ações e serviços de saúde, gerir e executar os serviços públicos de saúde. No que se refere aos serviços privados, a Lei enfatiza o papel do gestor municipal na celebração de contratos e convênios (respeitado o disposto no artigo 26, da Lei nº 8.080/90), que trata do estabelecimento de critérios, valores e parâmetros assistenciais pelo gestor nacional, controle, avaliação e fiscalização de prestadores privados. Portanto, as diversas competências de relação direta com prestadores públicos e privados são atribuídas aos gestores municipais do SUS.

Desde que foi instituído, o Sistema Único de Saúde vem passando por consideráveis mudanças, destacando-se o significativo avanço obtido na sua universalização, resultante, principalmente, de um importante processo de descentralização de responsabilidades, atribuições e recursos da esfera federal para Estados e municípios. Para orientar esse processo o Ministério da Saúde adotou as Normas Operacionais Básicas – NOB, instituídas por meio de portarias ministeriais, como instrumento tático para regular o processo de descentralização e também como parte de um conjunto de instrumentos jurídicos voltados à definição do processo de repasse de recursos entre as instâncias de governo, em especial as transferências de recursos financeiros da esfera federal para os Estados e municípios. As Normas Operacionais estabelecem critérios para que Estados e municípios, voluntariamente, se habilitem a receber repasses de recursos do Fundo Nacional de Saúde para seus respectivos fundos de saúde.

### **O financiamento do SUS**

O financiamento do SUS, conforme determinado pela Constituição e leis federais sobre saúde, é atribuição dos três níveis governamentais. Além das transferências do Fundo

Nacional de Saúde financiam o SUS aportes oriundos das receitas dos próprios entes federativos nos montantes estabelecidos pela Emenda Constitucional nº 29 de 2000.

A legislação determina, que todo o dispêndio com saúde deverá ser sempre efetuado por meio do Fundo de Saúde e sob a fiscalização do Conselho de Saúde. A Constituição de 88 e a legislação federal pertinente estabelecem a criação de um Fundo de Saúde, Conta Especial, em cada esfera governamental, no qual devem ser depositados e movimentados os recursos dos Estados, Distrito Federal e dos municípios além das transferências do Fundo Nacional da Saúde.

O Fundo Nacional de Saúde, conforme dispõe a Lei nº 8.080/90, artigo 33, deve ser composto por recursos financeiros originários do orçamento da Seguridade Social e de outros orçamentos da União, além de outras fontes (artigo 32) tais como recursos provenientes de serviços que possam ser prestados sem prejuízo da assistência à saúde, ajuda, contribuições, doações, donativos, alienações patrimoniais, rendimentos de capital, taxas, multas, emolumentos, preços públicos arrecadados no âmbito do SUS e, rendas eventuais, inclusive comerciais e industriais.

A questão do financiamento do SUS é um dos aspectos que mais tem suscitado a edição de instrumentos normativos, com a finalidade de regular o repasse de recursos financeiros da esfera federal para os Estados e municípios. É também, segundo REZENDE (1995), considerado como o ponto que mais obstáculos coloca à implementação do sistema em sua plenitude. O motivo disto é que participação no financiamento do SUS acarretaria mudanças na estrutura tributária para elevar as receitas locais e promover mudanças nas prioridades alocativas destas instâncias sub-nacionais. (MÉDICI, 1996).

Com o objetivo de estabelecer de forma mais clara a destinação dos recursos da União, dos Estados e dos municípios para o financiamento da saúde, em 19 de setembro de 2000, o Congresso Nacional aprovou a Emenda Constitucional nº 29 à Constituição de 1988.

As regras aprovadas estabeleceram que o Ministério da Saúde deveria aumentar, no mínimo, em 5%, para o ano de 2000, o montante empenhado em ações e serviços públicos de saúde no exercício financeiro de 1999; e para os anos 2001 à 2004, o valor apurado no ano anterior, corrigido pela variação nominal do Produto Interno Bruto – PIB. Desse

montante 15% devem ser transferidos aos municípios de acordo com o critério populacional (parágrafo 2º do artigo 77).

Quanto aos percentuais a serem aplicados pelos Estados e municípios, a Emenda Constitucional, é bastante objetiva, não deixando margens para dúvidas. A questão se resume, então, na apuração correta das receitas provenientes dos impostos e das transferências constitucionais.

Os Estados e o Distrito Federal ficaram obrigados destinar, para os gastos com saúde, no primeiro ano da Emenda pelo menos 7% da receita do Imposto sobre Transmissão *causa mortis* e doação, do ICMS, do IPVA, do Fundo de Participação do Estados e Distrito Federal e demais transferências constitucionais, sendo que este percentual aumentará anualmente, em pelo menos 1/5, até o exercício financeiro de 2004, quando deverá ter atingido 12%. E, por sua vez os municípios deveriam aplicar na saúde, no primeiro ano da Emenda, pelo menos 7% da receita arrecadada com o Imposto sobre transmissão inter vivos de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis, com o IPTU, com o ISS, com o Fundo de Participação dos Municípios e, com as demais transferências constitucionais, sendo esse percentual majorado anualmente, em pelo menos 1/5, até o exercício financeiro de 2004, atingindo 15%.

### **Crítérios para repasses dos recursos do SUS**

A Lei nº 8.080, de 1990, define, em seu artigo 35, de forma geral, alguns dos critérios para o repasse de verbas do SUS para os Estados, Distrito Federal e municípios, todavia, o aspecto básico para a distribuição dos recursos é o critério populacional. Outros critérios são definidos pelo quadro sócio-econômico; perfil epidemiológico da população, características quantitativas e qualitativas da rede de saúde na área, desempenho técnico, econômico e financeiro passado. Todos eles, de complexa mensuração e ponderação. (MÉDICI, 1995).

Comenta MEDICI (1995) que experiências de outros países apontam no sentido de que “as soluções para essa questão não são triviais”, mesmo dentre aqueles que utilizam o princípio da descentralização não há um consenso sobre quais critérios devem ser adotados, todavia, “a realidade mostra que a adoção de muitos critérios pode trazer sérios problemas à definição dos valores a serem repassados”.

O autor afirma que há, praticamente, “um consenso que os recursos transferidos devem ter alguma proporcionalidade com a magnitude da população” mas que há outras variáveis demográficas que têm forte influência sobre o padrão de consumo de serviços de saúde. Populações jovens normalmente utilizam pouco os serviços de saúde, por sua vez, populações com grande contingente de idosos demandam fortemente os serviços de saúde e assim por diante.

Uma outra variável importante apontada por MÉDICI (1995) a ser utilizada para a distribuição espacial dos recursos para serviços da área da saúde é a renda *per capita*, ponderada pela distribuição de renda regional já, que pode-se afirmar que quanto maior a renda de um cidadão maior a possibilidade que pague pelos serviços de saúde e, portanto, menor a necessidade de despesa do governo com este item.

Como afirmam ARAÚJO e GARSON (2001, p. 3) as transferências têm uma importância fundamental para a descentralização dos serviços de saúde, especialmente para a municipalização. Sem as mesmas, no período de 1995 à 1999, a União, os Estados e os municípios responderam em média por 58%, 16% e 26% dos gastos totais com saúde, respectivamente. Após a sua realização, as aplicações efetuadas diretamente por cada uma destas esferas de governo corresponderam em média a 23%, 25% e 52% das despesas nacionais com saúde.

### **6.3.2. Transferências do Fundo da Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério - FUNDEF**

Desde a promulgação da Constituição de 1988, que determina que a educação é um direito de todos e dever da família e do Estado, as questões relacionadas com a educação têm recebido atenção especial, e em particular, o ensino fundamental.

O artigo 211, da Constituição Federal, determina que A União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios organizarão seus sistemas de ensino em regime de colaboração e que é atribuição da União organizar o sistema federal de ensino, financiar as instituições de ensino público federais exercendo: em matéria educacional, “função redistributiva e supletiva, de forma a garantir equalização de oportunidades educacionais e

padrão mínimo de qualidade de ensino mediante assistência técnica e financeira aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios".

Por força do disposto no artigo 212, a União deve aplicar, anualmente, no mínimo dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os municípios vinte e cinco por cento da receita resultante de impostos – compreendido os recursos provenientes de transferências - na manutenção e desenvolvimento do ensino. Entretanto, essa obrigatoriedade constitucional não foi suficiente para resultar nas mudanças estruturais e qualitativas necessárias ao ensino fundamental. A legislação não dispunha de mecanismos reguladores que permitissem garantir a aplicação das verbas destinadas à educação além de não definir claramente as responsabilidades dos Estados e dos municípios. Em 1998, com o intuito de sanar esses problemas, uma Emenda Constitucional criou o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério – FUNDEF.

O FUNDEF é um fundo de natureza contábil e foi criado pela Emenda Constitucional nº 14, de setembro de 1996, que alterou o artigo 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que trata dos recursos a serem destinados à manutenção e ao desenvolvimento do ensino fundamental. Foi regulamentado pela Lei nº 9.424, de 24 de dezembro do mesmo ano, e pelo Decreto nº 2.264, de junho de 1997, e a sua implantação, em todo o território deu-se, em 1º de janeiro de 1998, quando passou a vigorar a nova sistemática de redistribuição dos recursos destinados ao ensino fundamental.

A maior inovação do FUNDEF consiste na mudança da estrutura de financiamento do ensino fundamental no país (1ª a 8ª séries do antigo 1º grau), ao vincular a esse nível de ensino uma parcela dos recursos constitucionalmente destinados à Educação. A Constituição de 1988 vincula 25% das receitas dos Estados e municípios à Educação. Com a Emenda de 1996, 60% desses recursos (o que representa 15% da arrecadação global de Estados e municípios) ficam reservados ao ensino fundamental. Além disso, introduz novos critérios de distribuição e utilização de 15% dos principais impostos de Estados e municípios, promovendo a sua partilha de recursos entre o Governo Estadual e seus municípios, de acordo com o número de alunos atendidos em cada rede de ensino. As receitas e despesas, por sua vez, deverão estar previstas no orçamento, e a execução contabilizada de forma específica.

Para ARAÚJO e GARSON (2001, p. 2) com a criação do FUNDEF procurou-se: constituir uma fonte estável de recursos para o financiamento dos gastos subnacionais (definindo ao mesmo tempo, critérios explícitos para sua aplicação e distribuição entre esferas de governo; e assegurar a equalização horizontal da capacidade de gastos dos estados e municípios. Como pondera LEVY (2002), buscou-se atribuir ao município a responsabilidade pela rede de ensino fundamental e pré-escolar, aos Estados pelo ensino médio, e a União pelo 3º grau e outras ações ligadas à universalização e promoção da equidade no acesso ao ensino público na qualidade do ensino em geral.

### **Os recursos que compõem o FUNDEF**

O FUNDEF é composto por recursos provenientes de diversas fontes, especificadas na Lei nº 9.424 de 1996, oriundas da parcela vinculada constitucionalmente à educação:

- 15% do ICMS;
- 15% da quota-parte do ICMS;
- 15% do Fundo de Participação dos Estados – FPE;
- 15% do Fundo de Participação dos Municípios - FPM;
- 15% do IPI incidente sobre as exportações dos Estados e Distrito Federal; e
- 15% do ICMS, recebido a título de compensação financeira pela perda de receitas decorrentes da desoneração das exportações nos termos da Lei Complementar 87/96 – Lei Kandir.

Além desses recursos, o Fundo recebe ainda uma complementação da União, naqueles Estados em que a receita originalmente gerada não é suficiente para garantir um valor por aluno/ano igual ou superior ao valor mínimo nacional. Essa complementação corresponde, pois, à diferença, se negativa, entre a receita anual do Fundo em cada Unidade da Federação e o valor mínimo da despesa definida para o Fundo no mesmo ano.

### **Os repasses dos recursos do FUNDEF**

Os repasses dos recursos provenientes das fontes acima discriminadas, que convém lembrar, pertencem originariamente aos próprios Estados e municípios dão-se

automaticamente, mediante créditos efetuados em contas individuais e específicas dos governos estaduais, do Distrito Federal e dos respectivos municípios. Os créditos são efetuados nas contas abertas exclusivamente para esse fim junto ao Banco do Brasil, única instituição financeira credenciada, a quem compete, ainda, proceder à retenção dos valores devidos, conforme a previsão legal. Os Estados e municípios sequer chegam a dispor das verbas do ICMS, IPI, FPM e FPE, uma vez que estas são antecipadamente retidas e creditadas diretamente nas contas do FUNDEF.

O valor mínimo por aluno, a ser repassado, não deverá nunca ser inferior ao valor alcançado pela divisão do total arrecadado para o FUNDEF, nos percentuais estabelecidos em lei (excluídos, obviamente a complementação da União, pois esta será fixada a partir desta operação matemática), e o número de alunos matriculados no ano anterior acrescida da estimativa de novas matrículas. Isto é, o valor mínimo a ser destinado por aluno, em um ano, será igual ao resultado da divisão: do total arrecadado (15% do FPE/FPM, do ICMS, do IPI exportação e ICMS desoneração) pelo resultado da soma de todas as matrículas no país acrescidas da estimativa para o próximo ano.

### **A aplicação dos recursos do FUNDEF**

A legislação do FUNDEF prevê que no mínimo 60% dos recursos anuais creditados na conta do Fundo devem ser aplicados na remuneração do magistério (professores e profissionais que exercem atividades de suporte pedagógico), em efetivo exercício no ensino fundamental público. Deduzida a remuneração do magistério, o restante dos recursos (correspondente ao máximo de 40% do FUNDEF) deverá ser utilizado na cobertura das demais despesas previstas no art. 70 da Lei nº 9.394/96, Lei de Diretrizes e Bases da Educação – LDB.

Com a implantação do FUNDEF, em 1º de janeiro de 1998, cerca de 1,5% do PIB brasileiro passou a ser destinado ao Ensino Fundamental público. O volume de recursos cresceu de R\$ 13,2 bilhões em 1998, para quase R\$ 19 bilhões em 2001. O valor mínimo nacional por aluno/ano fixado para 1998 e 1999 foi de R\$ 315,00. Em 2000, estes valores foram diferenciados, ficando em R\$ 333,00 para alunos de 1ª a 4ª séries, e R\$ 349,65, para os de 5ª a 8ª séries e da Educação Especial. Os valores mínimos para 2001 ficaram em R\$



363,00 e R\$ 381,15. Para 2002, esses valores foram fixados em R\$ 418,00 e R\$ 438,90, representando um reajuste de quase 33%, em relação ao ano de 1998.

Cada Estado e cada município deve ter um Conselho de Acompanhamento e Controle Social do FUNDEF, com a atribuição de supervisionar a aplicação dos recursos do Fundo e o Censo Escolar anual. No âmbito dos municípios, a composição mínima desse conselho é de quatro membros, representando: a Secretaria Municipal de Educação ou órgão equivalente; os professores e diretores das escolas; os pais de alunos; os servidores das escolas; o Conselho Municipal ou Estadual de Educação, caso ele exista.

Mensalmente, o Poder Executivo estadual ou municipal é obrigado a disponibilizar ao Conselho do FUNDEF todos os dados e informações sobre os recursos recebidos e sua utilização. O Ministério da Educação, por intermédio do Departamento de Acompanhamento do FUNDEF, coordena e supervisiona o Fundo em nível nacional, cabendo aos Tribunais de Contas a fiscalização sobre a correta aplicação dos recursos, nos termos da lei.

## **7. RECEITAS MUNICIPAIS**

### **7.1. Receita Pública**

Segundo ANGÉLICO (1994, p. 44), receita pública, em seu sentido mais amplo, é o recolhimento de bens aos cofres públicos, portanto, o autor considera como sinônimos as expressões ingresso, entrada e receita pública. SILVA (1996, p 85) distingue receita pública de ingresso. Para o autor receitas públicas são entradas que se incorporam sem reservas ao patrimônio estatal, enquanto ingressos são simples movimentos de fundos restituíveis no futuro.

A receita pública desdobra-se, inicialmente, em dois grupos: a receita orçamentária e a receita extra-orçamentária. A receita orçamentária, discriminada pela Lei nº 4.320 de 1964, integra o orçamento público e é composta pelos tributos, rendas, transferências, alienações, retornos de empréstimos e operações de crédito por prazo superior a doze meses. Uma característica das receitas deste grupo é a dependência de autorização legislativa, que é dada na forma da Lei Orçamentária.

#### **7.1.1. Receita orçamentária**

A receita orçamentária, por sua vez, classifica-se em categorias econômicas: receitas correntes e receitas de capital. As categorias econômicas desdobram-se em fontes de receitas e estas, por sua vez, em sub-fontes de receitas, que são analisadas em rubricas e sub-rubricas. O anexo 3 da Lei Federal nº 4.320 de 1964, classifica e codifica as receitas públicas até o nível de sub-rubricas e constituem padrão legal de uso obrigatório pela União, unidades da Federação, municípios e autarquias, sendo facultado a ampliação do desdobramento sempre a Administração julgar conveniente, como dispõe, o parágrafo 3º do artigo 8º da referida Lei.

A receita corrente é composta pelas receitas: tributária, de contribuição, patrimonial, industrial, agropecuária, de serviços, transferências correntes e receitas diversas.

A receita tributária, derivada do poder fiscal do Estado, que, como observa NOGUEIRA (1990) pode, às vezes, estar consorciado com o poder de regular, disciplinado por normas de direito público, é resultante da cobrança de tributos pagos pelos cidadãos em

razão de suas atividades, rendas, propriedades, e dos benefícios diretos e imediatos recebidos do Estado.

A receitas de contribuição são representadas, principalmente, pela contribuição dos servidores para o custeio da previdência e assistência social. Também estão incorporadas neste item as contribuições econômicas a título de compensação pela exploração de recursos minerais e petrolíferos.

As receitas patrimonial, industrial e agropecuária resultam da ação direta do Estado na exploração de tais atividades, bem como das rendas obtidas na aplicação de fundos em inversões financeiras, ou do produto de renda de bens de propriedade do Estado. São também denominadas receitas originárias.

Transferências correntes são recursos financeiros recebidos de outras entidades de direito público ou privado e se caracterizam por serem destinados ao atendimento de despesas correntes. As transferências intergovernamentais desempenham um papel fundamental no financiamento dos municípios brasileiros e dividem-se em dois grandes grupos, as transferências oriundas da União e as transferências oriundas dos Estados.

Receitas de capital são relacionadas às operações de crédito, tais como empréstimos e financiamentos; alienações de bens, pela venda de bens e direitos do Estado; e transferências de capital, recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados à aquisição de bens ou direitos.

#### **7.1.2. Receita extra-orçamentária**

Receita extra-orçamentária é aquela que não integra o orçamento público, sua arrecadação não depende de autorização legislativa e a sua execução não se vincula à execução do orçamento, nem constitui renda do Estado, que é apenas depositário desses valores, embora, constitua um passivo exigível que será devolvido quando reclamado. Como exemplos de receitas extra-orçamentárias podemos citar as cauções, as fianças e as consignações em folha de pagamento.

#### **7.1.3. Processamento da receita pública**

A receita pública flui para os cofres públicos dentro de uma sistemática operacional, composta pelos seguintes estágios: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento.

#### **7.1.4. Previsão da receita**

A previsão indica a expectativa da receita por parte da Fazenda Pública e configura o que se pretende arrecadar no exercício financeiro seguinte, com o objetivo de custear os serviços públicos programados para aquele exercício, sendo fundamental para a elaboração do orçamento.

Existem diversas técnicas de previsão que podem ser utilizadas na administração tributária. MIKESELL (1994) aponta a extrapolação ou projeção, a regressão múltipla e os modelos econométricos. Cada técnica terá sua indicação, conforme as características de cada tributo e o ambiente econômico. Segundo o autor, estes métodos, quando utilizados por profissionais, proporcionam bons resultados, com margens de erro variando entre 1% e 3%.

#### **7.1.5. Arrecadação e recolhimento da receita pública**

O terceiro estágio da receita é o recebimento pelo Estado dos tributos, multas e demais créditos a ele devidos. Tais recebimentos são efetuados pelos agentes de arrecadação, que recebem os recursos dos contribuintes e os entregam ao Tesouro Público. A arrecadação, portanto, se dá no momento em que os contribuintes comparecem perante os agentes arrecadadores a fim de liquidarem suas obrigações para com o Estado. Os agentes arrecadadores podem ser públicos, tais como os postos fiscais e coletorias, ou privados, como os bancos autorizados. A estrutura de arrecadação tributária dos municípios brasileiros é predominantemente apoiada na rede bancária, e tem se desenvolvido de tal modo nesta direção que algumas prefeituras já oferecem a possibilidade de débito automático em conta corrente para grandes contribuintes do IPTU (GUARNERI, 2002).

Recolhimento é o ato pelo qual os agentes arrecadadores entregam periodicamente, ao Tesouro Público, o produto da arrecadação. É neste período que se verifica o princípio da unidade de tesouraria, segundo o qual devem ser englobadas no recolhimento todas as receitas, sejam elas orçamentárias ou extra-orçamentárias, bem como as provenientes de operações de crédito.

**TABELA 9**  
**Demonstrativo das receitas municipais consolidadas – ano 2.000.**

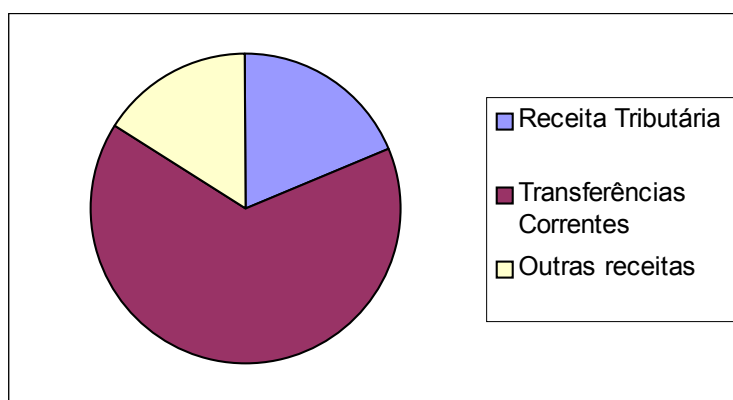
DESCRICAO	em R\$ milhões	%
RECEITA	78.912	100,0%
RECEITAS CORRENTES	75.360	95,5%
Receita Tributária	14.785	18,7%
Impostos	12.550	15,9%
IPTU	5.244	6,6%
ISS	6.206	7,9%
ITBI	1.100	1,4%
Taxas	2.147	2,7%
Poder de Polícia	545	0,7%
Prestação de Serviços	1.603	2,0%
Contribuição de Melhoria	88	0,1%
Receita de Contribuição	1.215	1,5%
Contribuição Servidores Custeio Prev/ Ass. Social	818	1,0%
Compensação Fin. ref. § 9º, Art. 201 da Constituição	43	0,1%
Outras Receitas de Contribuição	354	0,4%
Receita Patrimonial	921	1,2%
Receitas Financeiras	683	0,9%
Outras	238	0,3%
Receita Industrial	932	1,2%
Receita Agropecuária	8	0,0%
Receita de Serviços	1.314	1,7%
Transferências Correntes	51.190	64,9%
Transferências Intergovernamentais - da União	23.860	30,2%
Cota-parte do FPM	12.352	15,7%
Imposto de Renda Retido na Fonte	1.314	1,7%
Cota-parte do ITR	110	0,1%
Cota-parte do IOF Ouro	5	0,0%
Transferências Financeiras – L C nº 87/96	714	0,9%
Cota-parte do Salário-educação	89	0,1%
Transferências do FUNDEF	2.061	2,6%
Transferências para o SUS	4.911	6,2%
Outras Transferências da União	2.305	2,9%
Transferências Intergovernamentais - do Estado	26.299	33,3%
Cota-parte do ICMS	18.226	23,1%
Cota-parte do IPVA	2.520	3,2%
Cota-parte do IPI - Exportação	335	0,4%
Cota-parte do Salário-educação	220	0,3%
Transferências do FUNDEF	3.931	5,0%
Transferências para o SUS	216	0,3%
Outras Transferências do Estado	850	1,1%
Outras Transferências Correntes	1.031	1,3%
Demais Receitas Correntes	4.995	6,3%
Receita de Dívida Ativa	1.502	1,9%
Outras	3.492	4,4%
RECEITAS DE CAPITAL	3.552	4,5%
Operações de Crédito	734	0,9%
Alienação de Bens	340	0,4%
Transferências de Capital	2.053	2,6%
Transferências da União	1.121	1,4%
Transferências dos Estados	534	0,7%
Outras Transferências de Capital	397	0,5%
Outras Receitas de Capital	426	0,5%

Elaborado a partir de Finbra 2000.

## 7.2. Análise da composição da receita municipal consolidada

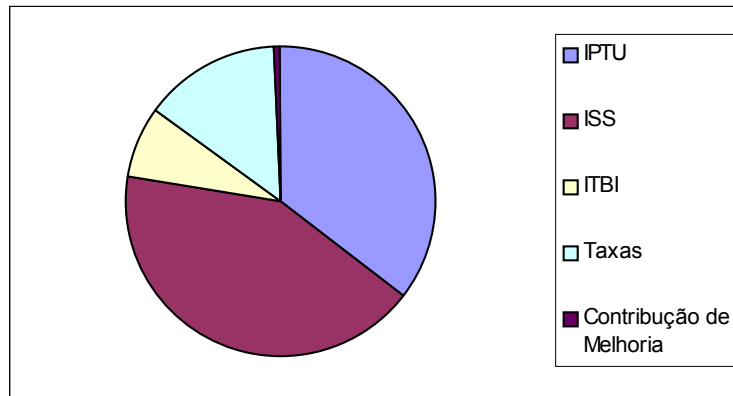
No exercício de 2000 os municípios examinados obtiveram uma receita total de R\$ 78,9 bilhões, sendo R\$14,7 bilhões (18,7% da receita total) provenientes da base tributária própria, e R\$ 51,1 bilhões (65% da receita total) provenientes de transferências correntes dos Estados e da União, conforme a Tabela 9. Fica evidente, portanto, que a coluna vertebral das finanças públicas municipais são as transferências intergovernamentais, como mostra a Figura 1.

FIGURA 1  
Composição das receitas municipais



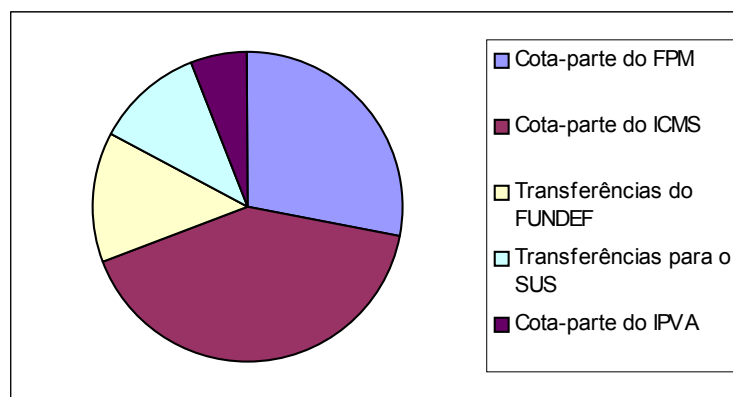
Dentre os tributos de competência municipal, o ISS mostrou ser o imposto com maior capacidade de arrecadação, tendo contribuído com R\$ 6,2 bilhões (7,9% da receita total), seguido pelo IPTU, que arrecadou R\$ 5,2 bilhões (6,6% da receita total). O ITBI contribuiu com pouco mais de R\$ 1 bilhão (1,4% da receita total) e as taxas com R\$ 2,1 bilhões (2,7% da receita total). Observa-se a baixíssima arrecadação da contribuição de melhoria, R\$ 88,1 milhões (0,1% da receita total), Figura 2.

FIGURA 2  
Participação da receita tributária própria na composição da receita municipal



Os municípios receberam no exercício de 2000 transferências oriundas da União e dos Estados no valor de R\$ 51,1 bilhões (64,9% da receita total). Os principais mecanismos de transferências foram: a quota-parte do ICMS que somou R\$ 18,2 bilhões (23,1%) e o FPM com R\$ 12,3 bilhões (15,6%). Podemos observar também a importância das transferências oriundas do SUS e do FUNDEF, que representaram, respectivamente 6,5% e 7,6% da receita total municipal, Figura 3.

FIGURA 3  
A importância das transferências intergovernamentais para os municípios



### 7.3. Análise da evolução da receita municipal

Como podemos observar na tabela o desempenho da arrecadação direta, isto é, a arrecadação proveniente dos tributos de competência própria do conjunto dos municípios, no período de 1988 a 2000, foi superior aos demais níveis de governo. Enquanto a arrecadação da União aumentou 58,2% e a dos Estados aumentou 72,6%, os municípios obtiveram um acréscimo de 196,1%. Embora crescendo a uma taxa superior à da Federação e dos Estados, devemos observar que, tendo partido de um patamar bem inferior, este crescimento representou pouco em termos de ganho para os municípios, como mostra a Tabela 10.

TABELA 10  
Desempenho da arrecadação tributária por nível de governo: 1988 a 2000  
Arrecadação direta – em R\$ milhões de 2000

ANOS	UNIÃO	ESTADOS	MUNICÍPIOS
1988	153.630	56.518	6.227
1989	162.089	67.280	6.327
1990	186.273	73.622	8.122
1991	154.844	72.520	11.758
1992	154.913	66.140	10.074
1993	168.886	60.779	8.981
1994	186.989	75.387	9.647
1995	198.741	83.501	13.404
1996	210.031	92.162	17.693
1997	221.454	93.521	18.065
1998	229.700	92.658	18.783
1999	237.479	91.588	19.023
2000	243.102	97.566	19.176
variação em R\$ milhões	89.472	41.049	12.949
em %	58,20%	72,60%	196,10%
média anual	3,90%	4,70%	9,50%

Fonte: ARAUJO; OLIVEIRA, 2001, p.5.

Valores deflacionados pelo IGP-DI



No ano de 2000, os municípios foram responsáveis por 5,1% da receita total proveniente da arrecadação direta, mas ficaram com 16,9% da receita total disponível - receita própria mais as transferências - para os três níveis de governo, Tabelas 11 e 12.

O que se constata é que a expansão da receita disponível municipal deveu-se principalmente ao incremento das transferências para os municípios, propiciado pela Constituição de 1988.

TABELA 11  
Evolução da receita tributária por nível de governo – 1960/2000  
Arrecadação direta (tributos próprios)

ANOS	UNIÃO	ESTADOS	MUNICÍPIOS	TOTAL
1960	64,0	31,3	4,8	100,0
1980	75,1	22,0	2,9	100,0
1988	70,5	26,5	2,9	100,0
2000	67,7	27,2	5,1	100,0

Fonte. ARAUJO (2001)

Valores deflacionados pelo IGP-DI

TABELA 12  
Evolução da receita tributária por nível de governo – 1960/2000  
Receita disponível

ANOS	UNIÃO	ESTADOS	MUNICÍPIOS	TOTAL
1960	59,4	34,0	6,6	100,0
1980	69,2	22,2	8,6	100,0
1988	62,3	26,9	10,8	100,0
2000	57,3	25,9	16,9	100,0

Fonte. ARAUJO; OLIVEIRA, 2001, p. 5.

Valores deflacionados pelo IGP-DI

## **8. A administração tributária**

### **8.1. Objetivos da administração tributária**

O objetivo da administração tributária é a obtenção junto à sociedade dos recursos necessários à manutenção do Estado, com um custo mínimo de arrecadação e observando os princípios de equidade e a uniformidade. Devemos observar também que o custo total da arrecadação tributária inclui o custo incorrido pelo governo na administração tributária e o custo incorrido pelos contribuintes e seus agentes no atendimento dos requisitos tributários legais.

A base de um sistema tributário efetivo é uma máquina de administração tributária eficiente. Os objetivos da política tributária só serão atingidos se as leis tributárias forem utilizadas corretamente e os custos administrativos se mantiverem em um mínimo. YOINGCO E YEN (1992) sugerem as seguintes medidas para tornar a máquina tributária mais eficiente:

- Simplificação da legislação tributária;
- Utilização do sistema de retenção na fonte;
- Informatização da administração;
- Combate à evasão fiscal, com agravamento das penalidades aplicadas aos sonegadores; e
- Utilização de instrumentos, tais como premiação, para estimular os contribuintes a cooperarem com o fisco.

Nesta mesma linha, CARO (1991) entende que o desempenho da administração tributária é uma função do ambiente econômico e social, da estrutura tributária definida legalmente e dos esforços próprios da administração tributária. Entre os fatores ambientais que devemos compreender para avaliarmos a administração tributária, os principais apontados pelo autor são, o nível de desenvolvimento, o grau de formalização da economia, sua abertura para o exterior e a estabilidade dos preços, ou seja, a inflação. A estes pontos, o autor acrescenta ainda o nível de corrupção presente na fiscalização tributária.

O aprimoramento da legislação é novamente apontado como um fator decisivo na administração tributária. CARO (1991) destaca a importância da legislação tributária e do

Direito Administrativo na organização interna da administração tributária. O terceiro ponto salientado pelo autor como fundamental para o desempenho da arrecadação é a existência de uma infraestrutura institucional, que deve ser composta por um sistema de informações e sistema de controle operacional que englobe a fiscalização e a arrecadação dos tributos e um sistema de cobrança dos devedores.

No Brasil, a administração tributária é estruturada em conformidade com as atribuições de competências e funções que a Constituição Federal, as Constituições Estaduais e as Leis Orgânicas Municipais distribuem. Cada jurisdição de governo tem a sua própria organização administrativa e dentro dessa estrutura encontramos, no âmbito federal o Ministério da Fazenda, no estadual as Secretarias da Fazenda e nos municípios, cujo desenvolvimento comporta, a Secretaria de Finanças ou um departamento de tributação.

## **8.2. O Programa de Modernização Tributária e de Gestão dos Setores Sociais Básicos - PMAT**

O Programa de Modernização da Administração Tributária e da Gestão dos Setores Sociais Básicos – PMAT foi criado em 1997 pelo governo federal com o objetivo de fomentar a modernização da administração tributária e a melhoria da qualidade do gasto público, proporcionando linhas de financiamento destinadas à aquisição de equipamentos, capacitação de recursos humanos e serviços técnicos especializados, entre outros. Gerido pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES, este programa tem apresentado uma grande demanda por parte dos municípios.

Segundo GUARNERI (2002) até maio de 2002 a carteira do BNDES registrava um total de 200 operações, sendo que 79 estavam aprovadas e 39 já haviam sido efetivamente contratadas. Oito projetos concluídos foram avaliados pelo PMAT e os resultados da evolução nominal da arrecadação publicados pelo BNDES, são amplamente satisfatórios, todavia, quando indexamos os valores, de modo a permitir uma avaliação metodologicamente mais adequada, verificamos que o incremento real da arrecadação, na maioria dos municípios, não é significativo, havendo inclusive casos de redução real da arrecadação, apesar dos investimentos feitos.

A título exemplificativo, são descritos brevemente os 8 programas avaliados pelo PMAT e a evolução da arrecadação nominal é contraposta à arrecadação indexada. Os valores são apresentados a preços de 2001, deflacionados pelo IGP-DI.

### **Município de Belém**

- População: 1.280.614 habitantes (IBGE, 2000)
- Receita própria: R\$ 143.611 mil (2001)
- Receita total: R\$ 520.771 mil (2001)

O projeto desenvolvido pelo PMAT no município de Belém teve como objetivo melhorar a qualidade da gestão tributária, com ações concentradas na modernização do sistema de informações e cadastros da prefeitura; formação de um grupo de inteligência fiscal capaz de gerar inovações nos procedimentos fiscais e alavancagem da arrecadação, identificando os problemas relativos a cada tributo e suas possíveis soluções.

As principais realizações do município foram: a elaboração de um novo código tributário municipal e a aprovação de uma nova planta genérica de valores; o lançamento do Sistema de Declaração Fiscal Mensal de Serviços, em CD-ROM, com o intuito de facilitar a prestação de contas dos contribuintes do ISS; e a criação da Central Fiscal de Atendimento ao Cidadão, centralizando o atendimento dos diversos tributos em um único local.

A experiência de maior sucesso, segundo o BNDES, foi a implantação do Cadastro Multifinalitário que proporcionou um levantamento minucioso da cidade, abrangendo três aspectos distintos: o levantamento aerofotogramétrico; elaboração de uma nova planta de valores genéricos, com zonas de valores homogêneos; e o levantamento cadastral multifinalitário. Esse levantamento levou ao incremento da antiga base de dados em 55%, elevando o número de unidades imobiliárias cadastradas de 230 mil inscrições para mais de 360 mil.

A base do cadastro municipal passou a ser composta pelos cadastros: imobiliário; de atividades econômicas; turístico; de logradouros; e de faces de quadras. O cadastro multifinalitário veio beneficiar uma ampla gama de usuários, mas se mostrou especialmente

útil para a administração tributária, propiciando uma referência que, em conjunto com o acompanhamento do mercado imobiliário, permite uma cartografia da valorização dos terrenos em Belém e é um dos mais importantes instrumentos de atualização da Planta de Valores Genéricos.

O município de Belém apresentou bons resultados na cobrança da dívida ativa. Segundo a prefeitura os novos procedimentos de arrecadação e cobrança levaram ao controle efetivo dos dados referentes às cobranças judiciais e à transferência da arrecadação dos bancos, que passou a ser *on line*. No período de 1997 a 2001 o resultado da cobrança da dívida ativa aumentou 232%, em termos nominais, passando de R\$ 3,2 milhões para R\$ 10,8 milhões e a arrecadação do ISS aumentou 46,4%, em termos nominais, como mostra a tabela 13.

TABELA 13  
Município de Belém  
Arrecadação do ISS e receita da dívida ativa (em R\$ mil)

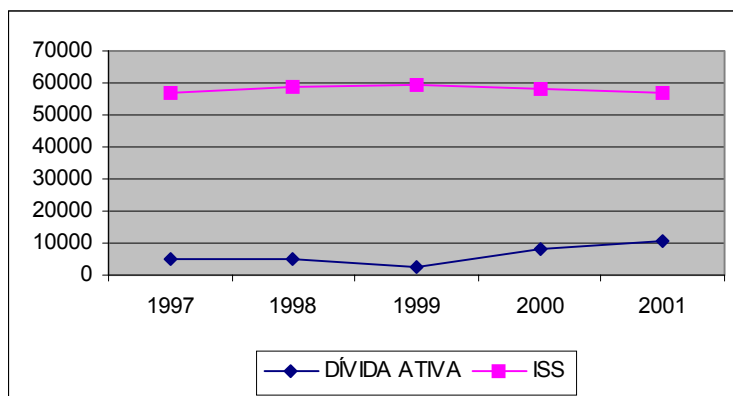
EXERCÍCIO	DIV ATIVA	ISS	*DIV ATIVA	*ISS
1997	3256	38838	4763	56810
1998	3901	43551	5277	58915
1999	1729	45364	2259	59263
2000	7170	51945	8035	58210
2001	10822	56856	10822	56856

Fonte. GUARNERI (2002)

\* A preços de 2001, valores deflacionados pelo IGP-DI.

Deflacionando os valores apontados, verificamos que, na verdade, a evolução da receita da dívida ativa foi modesta e a arrecadação do ISS declinou ligeiramente no período avaliado, como mostra a figura 4

FIGURA 4  
Município de Belém  
Arrecadação do ISS e receita da dívida ativa a preços de 2001 (em R\$ mil)



### **Município de Belo Horizonte**

- População 2.238.526 hab. (IBGE, 2000)
- Receita própria: R\$ 601.243 mil (2001)
- Receita total: R\$ 1.665.738 mil (2001)

O projeto do PMAT desenvolvido no município de Belo Horizonte visou aumentar a produtividade da ação fiscal elevando a arrecadação por meio de um conjunto de ações que envolveram a ampliação da base tributária; a racionalização e aumento da eficiência e eficácia da fiscalização tributária; valorização e capacitação dos recursos humanos da Secretaria Municipal de Fazenda; criação de centros de pesquisas e documentação em apoio à tributação; e formação de um grupo de inteligência fiscal.

Dentre as principais realizações relatadas, destaca-se projeto S-Fiscal/RCS, que constitui um empreendimento de atualização e revisão de tecnologias de inteligência utilizadas na fiscalização do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, desenvolvido pela Gerência de Tributos Mobiliários da Secretaria Municipal de Arrecadações – GETM.

Esse projeto é composto por dois conjuntos de objetivos. No primeiro buscou-se a otimização de recursos de fiscalização, como os recursos humanos, o direcionamento e planejamento de auditorias e o provimento de ferramentas de análise, acompanhamento e elaboração de documentos eletrônicos. No segundo conjunto encontram-se os alicerces da base abstrata de uma rede de serviços independente do tipo de unidade de trabalho, que veio resolver os problemas decorrentes da diversidade de sistemas de microinformática não integrados; redundância de dados; ausência de documentos fiscais padronizados; inexistência de gerência informatizada, incomunicabilidade direta entre os programas desenvolvidos localmente e a Prodabel (Empresa de Informática do Município de Belo Horizonte S.A.).

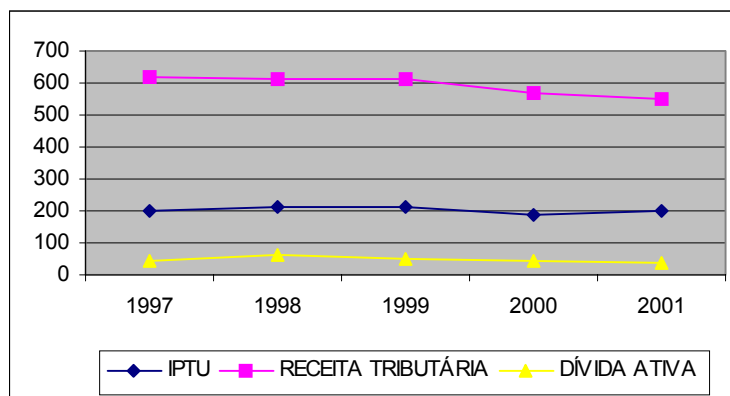
Segundo o BNDES o desempenho da prefeitura de Belo Horizonte na arrecadação tributária melhorou expressivamente no período de 1997 a 2001. O ISS apresentou um incremento nominal de 18%, o ITBI 30%, sendo que o tributo que teve a melhor performance foi o IPTU, com um crescimento real de 48%, como mostra a Tabela 14.

TABELA 14  
Município de Belo Horizonte  
Arrecadação do IPTU, receita tributária e receita da dívida ativa (em R\$ milhões)

EXERCÍCIO	IPTU	REC TRIB	DIV ATIV	*IPTU	*REC TRIB	*DIV ATIV
1997	137	421	32	200	616	47
1998	156	454	44	211	614	60
1999	164	467	40	214	610	52
2000	169	510	40	189	572	45
2001	203	547	40	203	547	40

O exame da evolução da arrecadação a preços deflacionados deixa claro que não houve um acréscimo real da receita. A arrecadação do IPTU, objeto central do programa desenvolvido pelo PMAT, permaneceu constante, enquanto a receita da dívida ativa e a receita tributária própria, apresentaram um pequeno declínio, como pode ser observado na Figura 5.

FIGURA 5  
Município de Belo Horizonte  
Arrecadação do IPTU, receita tributária e receita da dívida ativa a preços de 2001  
(em R\$ milhões)



### Município de Curitiba

- População: 587.315 habitantes (IBGE, 2000)
- Receita própria: R\$ 434.187 mil (2001)
- Receita total: R\$ 862.204 mil (2001)

O projeto apresentado pela prefeitura de Curitiba ao PMAT propôs a implantação de uma base de informações atualizadas e o gerenciamento inteligente das informações, com a participação e integração dos diversos órgãos da administração municipal. A idéia central da iniciativa foi a construção de um Cadastro Multifinalitário, criando condições para a implantação de uma nova política fiscal e adoção de uma nova metodologia para a atualização cadastral, com o emprego de novas tecnologias que permitissem aumentar a arrecadação municipal, racionalizar os custos operacionais e otimizar os processos de atualização dos cadastros.

A experiência mais bem sucedida no âmbito do projeto desenvolvido pela prefeitura de Curitiba, conforme a avaliação do BNDES, refere-se à descentralização do atendimento, principalmente nas áreas de atuação das Secretarias de Finanças e de Urbanismo e da



Procuradoria do Município. Seis formas de descentralização foram adotadas: por domicílio bancário, sistema de arrecadação para grandes proprietários, postos de atendimento em outros órgãos e entidades e uso da internet. As características de cada meio são:

- Domicílio bancário. Sistema informatizado de débito do IPTU em conta corrente dos bancos credenciados que contempla atualmente cerca de 15% dos lançamentos de IPTU.
- Sistema para grandes proprietários. Sistema informatizado de arrecadação que atende principalmente às administradoras de imóveis da cidade.
- Atendimento descentralizado. Utilização das administrações regionais e outros órgãos e entidades, como o Sebrae e o Creci-Crea, para instalação de terminais e postos de atendimento onde é possível obter alvarás comerciais, documentos de arrecadação, consultas diversas e aprovação de projetos de construção.
- Internet. Ampla utilização da internet para o atendimento de consultas e emissão de documentos relativos aos tributos municipais.

No período de 1997 a 2001 a arrecadação do IPTU aumentou 43,7%, em termos nominais e a do ISS aumentou em 43,1% em termos nominais, como mostra a Tabela 15.

TABELA 15  
Município de Curitiba  
Arrecadação do IPTU e do ISS (em R\$ mil)

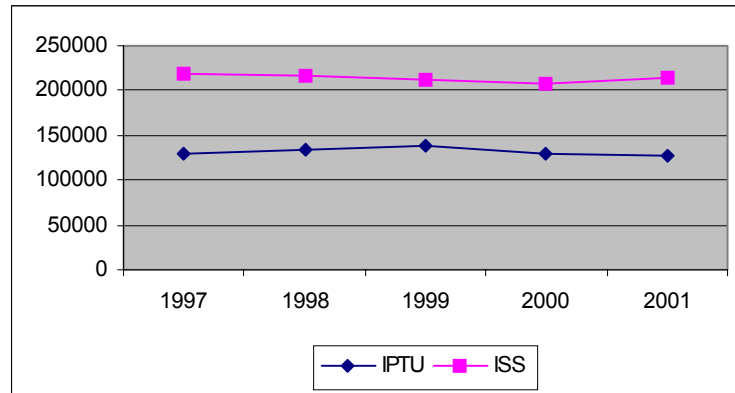
EXERCÍCIO	IPTU	ISS	*IPTU	*ISS
1997	88144	150142	128933	219621
1998	99237	159348	134245	215562
1999	105474	161914	137791	211524
2000	116500	185114	130550	207439
2001	126662	214794	126662	214794

Fonte. GUARNERI (2002)

\* A preços de 2001, valores deflacionados pelo IGP-DI.

Uma análise mais apurada dos resultados da administração tributária do Município de Curitiba revela que, apesar dos esforços no sentido de aprimorar a máquina administrativa, não houve, no período examinado, um acréscimo real na arrecadação dos dois principais tributos, o ISS e o IPTU, como mostra a Figura6.

**FIGURA 6**  
**Município de Curitiba**  
**Arrecadação do IPTU e do ISS a preços de 2001 (em R\$ mil)**



### **Município de Ipatinga - MG**

- População: 212.496 hab. (IBGE, 2000)
- Receita própria: R\$ 28.011 mil (2001)
- Receita total: R\$ 173.742 mil (2001)

O projeto do PMAT desenvolvido no município de Ipatinga, Estado de Minas Gerais, objetivou a melhoria da arrecadação, via redução do índice de inadimplência na arrecadação de tributos e a transformação do atendimento ao contribuinte em referência de qualidade. As principais ações desenvolvidas foram: a reforma e modernização do Departamento de Receitas, um programa de treinamento de pessoal na aplicação da legislação tributária e na utilização das novas ferramentas e recursos disponíveis.

Destaca-se a implantação do georreferenciamento do sistema tributário e o desenvolvimento de aplicativos para a manutenção das bases espaciais. O geoprocessamento veio auxiliar no cumprimento do objetivo de subsidiar o planejamento

de políticas públicas a partir de um sólido volume de informações georreferenciadas, que permitem a análise da evolução dos vários aspectos ambientais e de infra-estrutura do município. Dentre os módulos cadastrais integrados com o geoprocessamento estão o imobiliário, o mobiliário, a fiscalização, o escolar, dos usuários dos serviços de saúde, de suprimento, de servidores e outros.

Os melhores resultados na arrecadação obtidos pela prefeitura de Ipatinga são referentes ao IPTU e à cobrança da dívida ativa. Uma parceria com o Banco do Brasil permitiu a cobrança bancária e a execução dos devedores. A receita da dívida ativa aumentou 62,7%, em termos nominais, no período de 1997 a 2001, No tocante ao IPTU, foi observado um crescimento nominal de 50,4% no período de 1997 a 2001. Conforme a Tabela 16.

TABELA 16  
Município de Ipatinga  
Arrecadação do IPTU e receita da dívida ativa (em R\$ mil)

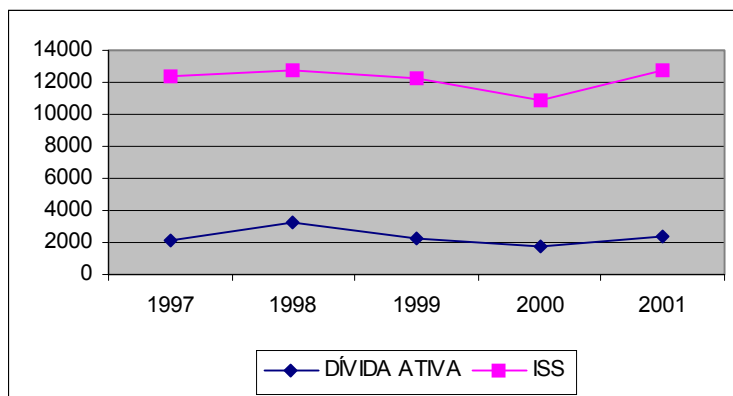
EXERCÍCIO	DIV ATIV	IPTU	*DIV AT	*IPTU
1997	1433	8477	2096	12400
1998	2361	9407	3194	12726
1999	1760	9414	2299	12298
2000	1514	9725	1697	10898
2001	2332	12753	2332	12753

Fonte. GUARNERI (2002)

\* A preços de 2001, valores deflacionados pelo IGP-DI.

A análise dos valores deflacionados nos leva a uma avaliação dos resultados mais conservadora do que a feita pelo BNDES. Após um declínio da arrecadação nos anos de 1999 e 2000, o município de Ipatinga obteve uma pequena elevação que permitiu a recuperação dos níveis anteriores, como mostra a Figura 7.

FIGURA 7  
Município de Ipatinga  
Arrecadação do IPTU e receita da dívida ativa a preços de 2001 (em R\$ mil)



### Município de Manaus

- População: 1.405.835 hab. (IBGE, 2000)
- Receita própria: R\$ 164.606 mil (2001)
- Receita total: R\$ 498.383 mil (2001)

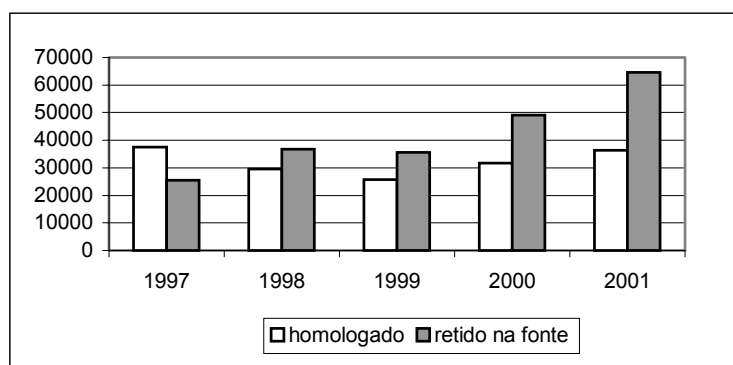
O projeto do PMAT do município de Manaus teve como ênfase o atendimento ao contribuinte, o aumento da eficiência administrativa e a simplificação e desburocratização dos procedimentos e rotinas, com focos de ação concentrado na fiscalização e na melhoria das bases cadastrais. Foi instalado o acesso via internet a informações cadastrais, emissão de alvarás, guias de recolhimento e documentos fiscais. Foi criado um centro de atendimento ao contribuinte e implantado um sistema integrado de informações imobiliárias que aumentou o número de registros no cadastro imobiliário de 282 mil em 1997, para 321 mil em 2001.

As principais ações do PMAT na prefeitura de Manaus foram dirigidas à intensificação da fiscalização do Imposto Sobre Serviços. Dentre elas destacam-se o recadastramento mercantil, a regulação de empresas que operavam na informalidade e, principalmente, a adoção do mecanismo da substituição tributária.

A substituição tributária é um mecanismo legal que permite ao município atribuir ao tomador de serviços, a obrigação de reter o imposto e, posteriormente, recolhe-lo ao tesouro municipal. Deste modo, o tomador de serviços passa a atuar como colaborador no combate à sonegação fiscal.

Foram executadas as alterações necessárias na legislação tributária, adotando o princípio de que o ISS é devido onde ocorre o fato gerador, independentemente do domicílio fiscal do prestador do serviço, e foi selecionado o universo de contribuintes-substitutos, de modo a incorporar aqueles que efetivamente possam representar significativa retenção do tributo. Como mostra a figura, a maior parte do ISS passou a ser retida na fonte. Figura 9.

FIGURA 9  
Município de Manaus - ISS retido na fonte



No período de 1997 a 2001, o ISS apresentou um crescimento nominal de 61,6% e a receita da dívida ativa um acréscimo nominal de 64,1%, como mostra Tabela 17.

TABELA 17  
Município de Manas - arrecadação do ISS e receita da dívida ativa (em R\$ mil)

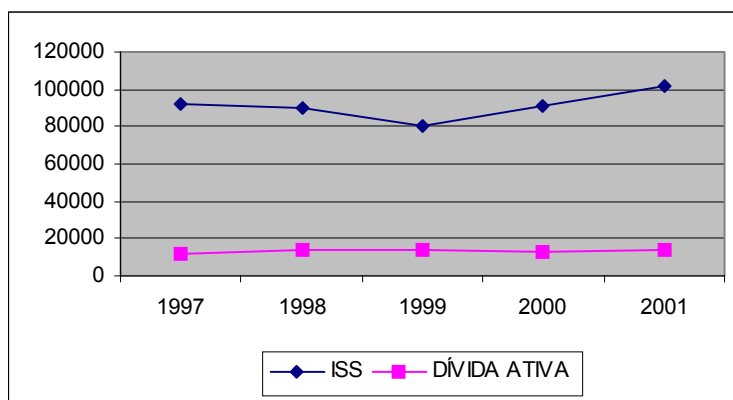
EXERCÍCIO	ISS	DIV ATIV	*ISS	*DIV ATIV
1997	63093	8274	92289	12103
1998	66265	9917	89641	13415
1999	61266	10542	80038	13772
2000	80860	11354	90612	12723
2001	101957	13575	101957	13575

Fonte. GUARNERI (2002)

\* A preços de 2001, valores deflacionados pelo IGP-DI.

A análise das receitas deflacionadas aponta um crescimento do ISS a partir de 2000, mas mais modesto do que o avaliado pelo BNDES. A receita da cobrança da dívida ativa permaneceu no mesmo patamar, como mostra a Figura 9.

**FIGURA 9**  
**Município de Manaus**  
Arrecadação do ISS e receita da dívida ativa a preços de 2001 (em R\$ mil)



### **Município do Rio de Janeiro**

- População: 5.857.904 hab. (IBGE, 2000)
- Receita própria: R\$ 2.071 milhões
- Receita total: R\$ 5.064 milhões

Voltado para a modernização e aumento da produtividade fiscal, o projeto desenvolvido pela prefeitura do Rio de Janeiro foi dividido nos seguintes focos de ação: organização e gestão; atendimento aos contribuintes; revisão e consolidação da legislação; avanço na aplicação da informática no controle da arrecadação; fiscalização, tributação e cobrança da dívida ativa; e atualização e ampliação dos cadastros de ISS e IPTU.

O destaque na implementação do PMAT no município do Rio de Janeiro foi a otimização da cobrança da dívida ativa. As ações envolveram o Tribunal de Justiça do

Estado, no que se refere ao processamento dos executivos fiscais e a Procuradoria da Dívida Ativa, com o aperfeiçoamento dos meios utilizados na cobrança tanto amigável quanto judicial. Para tanto, o Tribunal de Justiça desenvolveu um sistema informatizado adaptado ao processamento dos executivos fiscais e integrado com o sistema da dívida ativa, e a prefeitura encarregou-se de assumir atividades do Cartório da Dívida Ativa Municipal, com pessoal e equipamentos próprios, inclusive guardas municipais atuando como oficiais de justiça.

Segundo dados da Prefeitura do Rio de Janeiro, houve um aumento nominal de 117% na arrecadação da dívida ativa, no período de 1996 a 2001. Decompondo a receita tributária municipal, o IPTU, agregado à Taxa de Coleta de Lixo e Limpeza Pública – TCLLP, à Taxa de Iluminação Pública – TIP e à Taxa Domiciliar de Coleta de Lixo – TCL, cresceu nominalmente 26% entre 1997 e 2001. O ISS apresentou uma taxa de crescimento nominal de 46% no mesmo período, como mostra a tabela 18.

TABELA 18  
Município do Rio de Janeiro  
Arrecadação de IPTU, TIP, TCLLP e TLP agregados e ISS (em R\$ milhões)

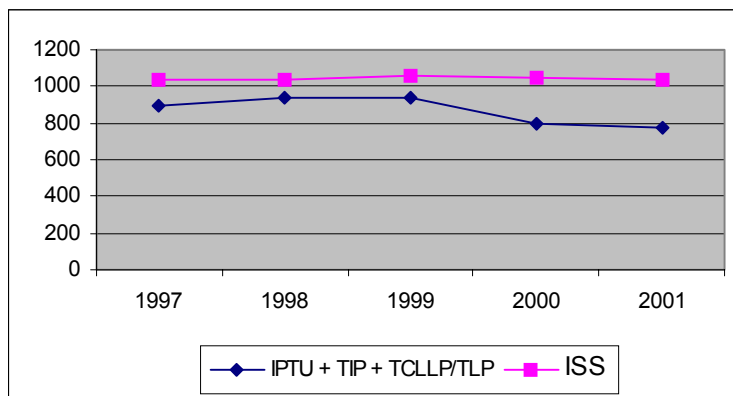
EXERCÍCIO	IPTU + TIP + TCLLP/TLP	ISS	*IPTU + TIP + TCLLP/TLP	*ISS
1997	610	712	892	1041
1998	690	769	933	1040
1999	717	807	937	1054
2000	713	932	799	1044
2001	771	1041	771	1041

Fonte. GUARNERI (2002)

\* A preços de 2001, valores deflacionados pelo IGP-DI.

Em termos reais, o comportamento da arrecadação do município do Rio de Janeiro é diferente do apontado na avaliação feita pelo BNDES. A arrecadação do ISS permaneceu constante e a arrecadação do IPTU declinou, como pode ser observado na Figura 10.

**FIGURA 10**  
**Município do Rio de Janeiro**  
**Arrecadação de IPTU, TIP, TCLLP e TLP agregados e ISS, a preços de 2001**  
**(em R\$ milhões)**



### **Município de São Luís**

- População: 870.028 hab. (IBGE, 2000)
- Receita própria: R\$ 87.653 mil (2001)
- Receita total: R\$ 440.619 mil (2001)

O projeto desenvolvido pelo PMAT em São Luís teve como objetivo aumentar a eficiência da gestão tributária e ampliar a capacidade de arrecadação e gestão dos recursos próprios do município. As principais realizações foram: a elaboração de um novo Código Tributário e uma nova Planta Genérica de Valores; a criação de um sistema de gerenciamento de tributos, integrando as diversas bases cadastrais existentes (de contribuintes, imobiliárias e financeiras); plano de treinamento dos funcionários em diversas disciplinas, como informática, LRF e qualidade de atendimento; e um programa de combate à sonegação, ampliando a base de contribuintes substitutos e celebrando convênios de cooperação com a Secretaria do Tesouro e da Receita Federal, Secretária da Fazenda Estadual e a Junta Comercial do Estado do Maranhão.



Os principais resultados obtidos pelo município de São Luís referem-se à arrecadação do ISS e IPTU que apresentaram um acréscimo nominal de 78,2% e 56,5% respectivamente, no período de 1998 a 2001, como mostra a Tabela 19.

TABELA 19  
Município de São Luís  
Arrecadação do ISS e do IPTU (em R\$ mil)

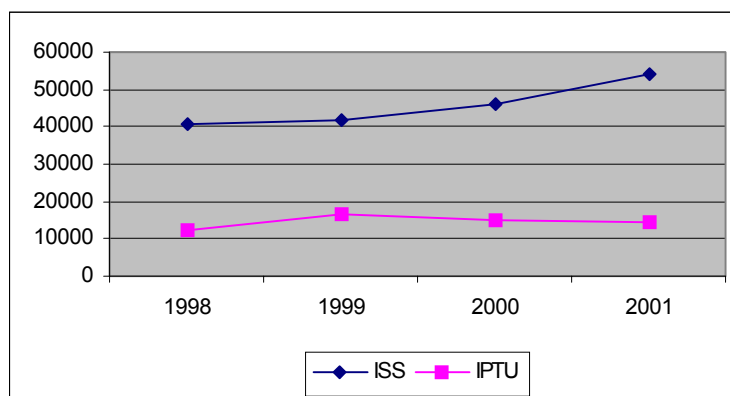
EXERCÍCIO	ISS	IPTU	*ISS	*IPTU
1998	30020	9185	40610	12425
1999	31802	12738	41546	16641
2000	41227	13215	46199	14809
2001	54066	14375	54066	14375

Fonte. GUARNERI (2002)

\* A preços de 2001, valores deflacionados pelo IGP-DI.

Em termos reais, podemos observar na figura que o município de São Luís obteve um incremento na arrecadação do ISS, mas a arrecadação do IPTU declinou ligeiramente. Figura 11.

FIGURA 11  
Município de São Luís  
Arrecadação do ISS e do IPTU a preços de 2001 (em R\$ mil)



## Município de Vitória

- População: 292.304 hab. (IBGE, 2000)
- Receita própria: R\$ 107.772 mil (2001)
- Receita total: R\$ 344.405 (2001)

O projeto de modernização da Administração Tributária, implantado em Vitória, teve como objetivo aumentar a arrecadação dos tributos municipais. Envolveu a atualização do cadastro de contribuintes do ISS, a implantação do sistema de cobrança do ISS por estimativa, a terceirização da cobrança da dívida ativa, a informatização, a consolidação da legislação tributária e a capacitação dos servidores.

Uma experiência realizada pelo município, cujos resultados foram bem avaliados pelo BNDES, foi a implantação do atendimento concentrado, que ficou conhecido como "Balcão Único". Com a concentração, o contribuinte passou a ser atendido por um único funcionário que, tendo acesso a um sistema tributário informatizado, estaria em condições de resolver praticamente todos os problemas trazidos pelos contribuintes.

No período de 1997 a 2001, as arrecadações do ISS e do IPTU apresentaram crescimentos nominais, respectivamente de 43,5% e 46,3%, como mostra a Tabela 20.

TABELA 20  
Município de Vitória  
Arrecadação do ISS e do IPTU (em R\$ mil)

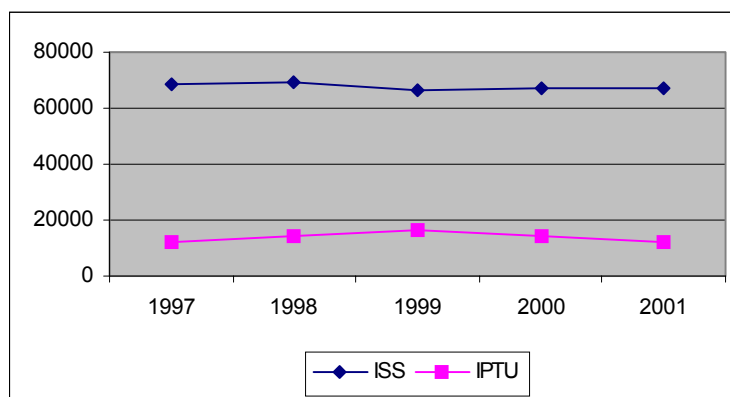
EXERCÍCIO	ISS	IPTU	*ISS	*IPTU
1997	46990	8429	68735	12330
1998	51305	10823	69404	14641
1999	51022	12461	66655	16279
2000	59910	12641	67135	14166
2001	67439	12335	67439	12335

Fonte. GUARNERI (2002)

\* A preços de 2001, valores deflacionados pelo IGP-DI.

A análise da arrecadação com valores deflacionados revela uma tendência declinante para os dois tributos, como pode ser observado na Figura 12.

FIGURA 12  
Município de Vitória  
Arrecadação do ISS e do IPTU a preços de 2001 (em R\$ mil)



## Conclusão

A avaliação do desempenho da arrecadação tributária dos municípios que participaram do PMAT nos mostra que, na maioria dos casos, não foi possível obter um aumento significativo da arrecadação tributária e mesmo com os esforços empreendidos, em alguns casos houve uma redução real na arrecadação. Igualmente difícil para os municípios, tem sido melhor os resultados da cobrança da dívida ativa. Os resultados apresentados foram, em sua maioria, pouco significantes.

Estes resultados evidenciam as dificuldades enfrentadas pelos governos municipais em incrementar a sua receita própria. É certo que as iniciativas no sentido de aprimoramento da máquina administrativa devem ser estimuladas, mas fica claro que existem outros obstáculos ao aumento da arrecadação que devem ser considerados. No capítulo seguinte procuraremos classificar os municípios segundo seu desempenho a arrecadação dos tributos próprios.

## **9. APLICAÇÃO DA ANÁLISE DE CLUSTER PARA CLASSIFICAÇÃO DOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS SEGUNDO A UTILIZAÇÃO DOS SEUS RECURSOS PRÓPRIOS**

A questão central que procuramos responder ao analisar o desempenho da arrecadação municipal refere-se à forma como é distribuído entre os municípios o produto da arrecadação tributária. Para responder á esta pergunta classificamos os municípios segundo a importância das receitas tributárias próprias na composição das suas receitas totais.

### **9.1. Metodologia**

O método utilizado para a classificação foi a Análise de Cluster, que pode ser definido como um conjunto de técnicas multivariadas, cujo principal propósito é agrupar objetos segundo suas características. Espera-se que os grupos obtidos apresentem uma alta homogeneidade interna e uma alta heterogeneidade externa (HAIR et al, 1998, p. 473). Adotou-se como método de partição o algoritmo das K-médias por ser um dos mais indicados quando se trabalha com um grande número de objetos (BUSSAB et al, 1990, p. 58).

### **9.2. Fonte dos dados**

Como fonte dos dados utilizamos o relatório Finanças do Brasil, Receita e Despesa dos Municípios - FINBRA, publicado anualmente pela Secretaria do Tesouro Nacional, que traz informações sobre a execução orçamentária dos municípios brasileiros. No ano de 2000, o relatório FINBRA, abrangeu 4.617 municípios (83,8% do total de municípios existentes naquele ano) e 151,6 milhões de habitantes (90,5% do total da população brasileira), proporcionando uma base de dados que nos permite avaliar o desempenho da arrecadação municipal naquele exercício. Tabela 21.

TABELA 21  
Abrangência dos dados

	Brasil	Finbra 2000	abrangência
Municípios	5.506	4.617	83,87%
População	167.499.223	151.692.607	90,56%

### 9.3. Seleção das variáveis utilizadas na Análise de Cluster

Utilizamos como variáveis na Análise de Cluster a participação de cada tributo próprio na composição da receita total do município, conforme apresentado no Quadro XV. Com este procedimento eliminou-se a necessidade de padronização das variáveis.

QUADRO XV  
Variáveis utilizadas na Análise de Cluster

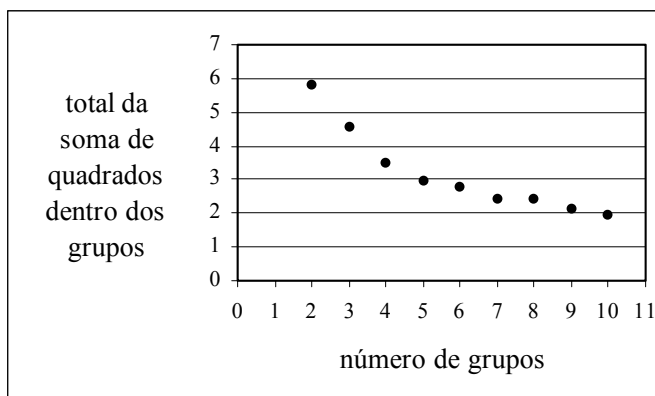
- |    |  |
|----|--|
| 1. | IPTU/receita total                             |
| 2. | ISS/receita total                              |
| 3. | ITBI/receita total                             |
| 4. | Taxas pelo poder de polícia/receita total      |
| 5. | Taxas pela prestação de serviços/receita total |
| 6. | Contribuição de melhoria/receita total         |

### 9.4. A determinação do número de grupos

A determinação do número de grupos na Análise de Cluster é, em certa medida, arbitrária, não havendo regras bem estabelecidas para a definição de seus limites. BUSSAB et al. (1990, p. 79), sugerem a análise gráfica como método simples e eficiente para a escolha do número de grupos. Como o que se pretende é minimizar a dispersão dentro dos grupos, a idéia é verificar o ganho desta função ao se passar de  $k$  para  $k+1$  grupos. O gráfico do número de grupos contra a função objetivo de minimização da dispersão dentro dos grupos permite a visualização do ganho da função à medida que se aumenta o número de grupos. Podemos observar na figura 13 que, a partir de 4 grupos, o aumento do número

de grupos implica ganhos relativamente pequenos da função objetivo, o que nos levou a optar por 4 grupos. Os agrupamentos foram obtidos utilizando-se o programa MINITAB Statistical Software 13.0.

FIGURA 13  
Definição do número de grupos



### 9.5. Resultado da análise de cluster

A tabela 22 apresenta a distribuição de frequência gerada pela Análise de Cluster e podemos ver que a maior parte dos municípios encontra-se no cluster 4 (83,50%). Os agrupamentos formados podem ser divididos em clusters pequenos (1 e 2) e grandes (3 e 4). Os clusters pequenos são os que apresentam os melhores resultados na arrecadação dos tributos próprios, enquanto os grandes são altamente dependentes das transferências intergovernamentais. Para explicarmos a lógica de formação dos clusters utilizaremos também o índice de participação das transferências na receita total dos municípios, o grau de urbanização e as características econômicas locais como variáveis discricionárias.

TABELA 22  
Número de observações por cluster

Cluster	casos	%
1	40	0,87
2	67	1,45
3	655	14,19
4	3.855	83,50
Total	4.617	100,00

## 9.6. Descrição dos clusters

### Cluster 1

O cluster 1 contém apenas 40 observações (0,87% do total de municípios examinados) e reúne os bons arrecadadores de IPTU. No conjunto é o cluster que melhor explora os tributos próprios e, em decorrência, apresenta o menor grau de dependência das transferências intergovernamentais. A Tabela 23 mostra as estatísticas descritivas do cluster 1 permitindo observar que o IPTU destaca-se como principal fonte de receita. Do ponto de vista geográfico, a localização dos municípios é bem definida. Todos se situam em áreas turísticas das regiões sul e sudeste. São cidades da orla marítima como Bertioga e Ubatuba no Estado de São Paulo, Bombinhas em Santa Catarina e Tramandaí no Rio Grande do Sul; cidades serranas como Campos do Jordão e estâncias hidrominerais como Águas de Lindóia, ambas no Estado de São Paulo.

TABELA 23  
Estatísticas descritivas das principais fontes de receita do cluster 1 (em 1.000)

	máximo	mínimo	média	mediana	desvio padrão
RECEITA TOTAL	430.078	5.236	61.995	33.173	86.917
IPTU	79.679	1.011	14.090	6.504	19.405
ISS	63.255	35	4.147	864	11.006
ITBI	12.489	50	1.630	646	2.548
Taxas	29.953	91	4.322	1.367	7.477
Contribuição de melhoria	7.685	0	523	7	1.380
FPM	11.489	1.040	4.414	3.403	3.183
Quota-parte ICMS	76.077	293	9.076	3.616	15.107

## Cluster 2

O cluster 2 reúne 67 municípios (1,45% do total examinado) e tem como principal característica tributária a forte arrecadação do ISS. Embora o número de municípios observados seja pequeno, este cluster inclui os principais municípios dos grandes centros metropolitanos e, conseqüentemente, abrange a maior parte da população do país. É composto por capitais e grandes cidades como Santos e Campinas no Estado de São Paulo.

Também aparecem neste cluster municípios menores que lograram obter uma arrecadação do ISS proporcionalmente alta em relação às suas receitas totais. É o caso da cidade de Rosana no Estado de São Paulo onde, no ano de 2000, a arrecadação de ISS representou 30% da receita total, sendo que este bom resultado foi possível graças às obras de construção de usinas hidroelétricas realizadas na região pelo governo estadual e sobre as quais incidiu o imposto. Evidentemente, é uma situação temporária. Após o término das obras, a arrecadação do ISS no município deverá sofrer uma drástica redução. Outro exemplo de município de pequeno porte que obteve uma arrecadação proporcionalmente alta do ISS é São Francisco do Sul, em Santa Catarina. A existência de um porto marítimo propicia àquele município uma importante fonte de receita uma vez que o ISS incide sobre diversas atividades portuárias como, intermediação, corretagem e transporte. A Tabela 24 mostra os bons resultados obtidos na cobrança do ISS e do IPTU, e os significativos valores recebidos a título da quota-parte do ICMS. Em termos absolutos é o cluster que concentra a maior parte da arrecadação tributária própria.



**TABELA 24**  
Estatísticas descritivas das principais fontes de receita do cluster 2 (em 1.000)

	máximo	mínimo	média	mediana	desvio padrão
RECEITA TOTAL	7.914.560	1.230	354.699	13.548	1.149.891
IPTU	1.328.611	0	40.916	226	177.650
ISS	1.673.324	147	61.313	2.423	231.705
ITBI	209.929	0	8.345	118	30.684
Taxas	133.660	0	11.484	171	27.779
Contribuição de melhoria	1.696	0	63	0	254
FPM	109.093	501	13.446	2.889	23.057
Quota-parte ICMS	1.728.223	62	71.776	3.508	235.690

### Cluster 3

O cluster 3 agrupa 655 municípios (14,19% do total). Dois fatores caracterizam as finanças dos municípios observados, o fraco desempenho na arrecadação de seus tributos próprios e a importância das transferências, especialmente da quota-parte do ICMS, na composição da receita total. São municípios de porte médio, localizados, em sua maioria, nas regiões sul e sudeste do país, onde os Estados obtêm uma boa arrecadação do ICMS. Como exemplos podemos citar: São José do Rio Preto, em São Paulo; Joinville, em Santa Catarina e Londrina, no Paraná. A Tabela 25 apresenta as estatísticas do cluster 3, sendo possível observar a dependência financeira em relação à quota-parte do ICMS.

**TABELA 25**  
Estatísticas descritivas das principais fontes de receita do cluster 3 (em 1.000)

	máximo	mínimo	média	mediana	desvio padrão
RECEITA TOTAL	877.215	15	45.437	19.394	84.745
IPTU	73.600	0	2.669	870	6.160
ISS	85.311	0	2.520	616	6.595
ITBI	16.393	0	531	188	1.246
Taxas	40.934	0	1.518	532	3.048
Contribuição de melhoria	7.465	0	78	1	362
FPM	135.579	0	5.659	3.843	8.276
Quota-parte ICMS	290.638	4	12.236	4.844	25.866

#### Cluster 4

O cluster 4 reúne o maior número de observações, 3.855 municípios (83,50% do total examinado). Do ponto de vista financeiro, sua principal característica é o desempenho muito fraco, praticamente residual, da arrecadação tributária, sendo que muitos municípios nem mesmo cobram os seus tributos. Em decorrência, verifica-se uma grande dependência das transferências intergovernamentais, em especial, do FPM.

Este cluster inclui também municípios que dispõem de fontes relativamente importantes de recursos de origem não tributária. É o caso de alguns municípios situados no litoral do Rio de Janeiro, próximos à bacia petrolífera, que recebem *royalties* pela extração e processamento do petróleo. São receitas recebidas a título de contribuição econômica, com a finalidade de compensar prejuízos ambientais. Um exemplo desta situação é oferecido pelo município de Rio das Ostras que, no exercício de 2000, teve 74% da sua receita total proveniente da contribuição econômica. Alguns municípios também obtiveram valores expressivos de receitas de capital provenientes de operações de crédito. Em termos de desenvolvimento urbano, podemos verificar que se trata, em sua maior parte, de municípios predominantemente rurais com populações muito pequenas. A tabela 26 apresenta as estatísticas do cluster 4.

TABELA 26  
Estatísticas descritivas das principais fontes de receita do cluster 4 (em 1.000)

	máximo	mínimo	média	mediana	desvio padrão
RECEITA TOTAL	271.636	3	5.942	3.806	9.222
IPTU	4.510	0	50	12	148
ISS	8.843	0	73	18	295
ITBI	1.550	0	33	12	69
Taxas	2.391	0	55	15	130
Contribuição de melhoria	452	0	3	0	17
FPM	18.556	0	1.963	1.415	1.392
Quota-parte ICMS	155.700	0	1.307	629	3.523

## **10. TIPOLOGIA DO COMPORTAMENTO TRIBUTÁRIO DOS MUNICÍPIOS**

A partir do resultado da Análise de Cluster podemos propor uma tipologia que demonstre, com certo grau de generalização, o comportamento tributário dos municípios brasileiros. Inicialmente, podemos distinguir entre: os “bons arrecadadores”, isto é, aqueles que utilizam bem a sua base tributária e os “maus arrecadadores”, aqueles que dependem muito, ou quase totalmente, das transferências intergovernamentais. Entre os “bons arrecadadores” existem aqueles que arrecadam melhor o IPTU e aqueles que arrecadam melhor o ISS. Entre os “maus arrecadadores” podemos distinguir aqueles que dependem mais da quota-parte do ICMS e aqueles que dependem mais do FPM. Deste modo, propomos 4 tipos ideais para descrever o comportamento tributário dos municípios brasileiros.

### **10.1. Tipo 1 - Os bons arrecadadores de IPTU**

O tipo 1 representa os municípios com melhor desempenho na arrecadação do IPTU. A tributação sobre a propriedade imobiliária é, em muitos países, a principal fonte de financiamento para os governos locais. No Brasil, a cobrança do IPTU tem se revelado uma tarefa difícil para a maior parte dos municípios. MARTONI, LONGO, TORRES et al (1994, p. 90) e REZENDE (2001, p. 248), observam que o Brasil apresenta índices de arrecadação sobre a propriedade imobiliária baixos se comparados a padrões internacionais.

Diferentemente da tendência geral, alguns municípios têm obtido bons resultados na arrecadação do IPTU. São cidades com atrativos turísticos, cujo bom desempenho tributário pode ser explicado pela existência, no local, de propriedades privadas altamente valorizadas que proporcionam uma boa base tributável. ARAUJO e OLIVEIRA (2000, p. 4) também chegaram a esta conclusão ao examinar as desigualdades na carga tributária local.

Outra hipótese explicativa para os bons resultados que os municípios turísticos apresentam na arrecadação do IPTU refere-se à possibilidade de tributar não residentes. Grande parte dos imóveis situados nestas localidades é utilizada apenas em férias e finais de semana e seus proprietários residem em outros municípios, onde exercem o seu direito de voto. Diante da impossibilidade desses proprietários expressarem sua insatisfação com a carga tributária no processo eleitoral, as autoridades locais se sentem mais confortáveis

para tributar. Esta conclusão aponta a existência de restrições políticas sobre a capacidade das esferas municipais em exercer seu poder de tributar, por não desejarem se indispor com o eleitor (TONETO JUNIOR et al, 2001, p. 13).

Estes municípios também apresentam boa arrecadação do ISS, o que pode ser explicado pela existência no local de serviços de hotelaria, atividade sobre a qual incide o imposto, e é o que melhor arrecada as taxas, embora devamos observar que esse tributo tem pouca expressão no cômputo da receita total.

### **10.2. Tipo 2 - Os bons arrecadadores de ISS**

O tipo 2 representa os bons arrecadadores de ISS. O crescimento registrado nas últimas décadas pelo setor terciário da economia contribuiu para proporcionar uma considerável base tributável para o imposto sobre serviços. Todavia, como o setor de serviços está, em sua maior parte, concentrado nos grandes centros metropolitanos, a possibilidade de exploração do ISS restringe-se a poucos municípios. Para evidenciarmos o alto grau de concentração da arrecadação desse imposto basta lembrar que no ano de 2000 os 20 municípios com maior arrecadação de ISS, tendo uma população correspondente a 22% do total do país, arrecadaram 68% da receita total do ISS, sendo que apenas o município de São Paulo, com 6% da população do país, arrecadou 27% do total do imposto.

Em que pese a existência de alguns pequenos municípios com expressiva arrecadação de ISS, decorrente, geralmente, de investimentos em construção civil feitos por outros níveis governamentais, devemos deixar claro que os municípios que, em geral, beneficiam-se desse imposto são aqueles que apresentam uma grande concentração urbana.

Também é uma característica do tipo 2 a valorização imobiliária que propicia uma considerável base para a cobrança do IPTU. Mesmo assim, o pilar central das finanças desses municípios é a quota-parte do ICMS, que proporciona um volume elevado de recursos em decorrência da intensidade das atividades industrial e comercial que caracterizam as regiões metropolitanas.

### **10.3. Tipo 3 - Municípios com alta participação na Quota-parte do ICMS**

O tipo 3 representa os municípios que contam com a quota-parte do ICMS como sua principal fonte de receita. Como a distribuição dessa transferência é proporcional ao valor

do ICMS agregado por cada município, podemos inferir a existência de razoável potencial econômico e, portanto, possibilidades reais de incremento da arrecadação própria. Uma possível explicação para essa inércia tributária seria o fato de que, tendo uma fonte de recursos livre do ônus político decorrente da tributação, dificilmente o município procurará aumentar substancialmente sua arrecadação.

O dinamismo de suas economias faz com que estes municípios sejam os mais indicados para a aplicação de políticas públicas que visem estimular o esforço fiscal local. Uma iniciativa neste sentido foi tomada pelo Estado de São Paulo que acrescentou entre os critérios de repartição da quota-parte do ICMS a atribuição de um peso de 5% à relação percentual entre o valor da receita tributária de cada município e a soma da receita tributária própria de todos os municípios do Estado. Deste modo, o município que conseguir aumentar a arrecadação própria será recompensado também por um aumento na quota-parte do ICMS.

#### **10.4. Tipo 4 - Municípios dependentes do FPM**

O tipo 4 representa os municípios que têm o FPM como principal fonte de receita. São municípios pequenos, predominantemente rurais e que apresentam os piores resultados na arrecadação de seus tributos. Como observa BREMAEKER (1994, p. 16), dois fatores podem explicar esta situação. Primeiramente a má distribuição de renda, que além de ser péssima no país como um todo, assume uma condição especialmente trágica em alguns segmentos do país, como as regiões norte e nordeste. Em segundo lugar ao Sistema de Discriminação de Competências, determinado pela Constituição, que prevê para os municípios tributos que incidem sobre atividades urbanas, deixando sem opção aqueles cujas atividades são predominantemente rurais.

Segundo VEIGA (2002, p. 34), o entendimento do processo de urbanização brasileiro é dificultado por uma regra peculiar. De acordo com a legislação vigente, considera-se como “cidades” as sedes municipais. Um caso extremo na aplicação desta regra é a sede do município de União da Serra, no Rio Grande do Sul, onde o Censo de 2000 registrou a existência de apenas 18 habitantes. Ainda conforme o autor, de um total de 5.506 sedes de municípios existentes naquele ano, havia 1176 com menos de dois mil habitantes, 3.887 com menos de 10 mil e 4.642 com menos de 20 mil. Todas com estatuto legal de cidade, da

mesma forma que os núcleos urbanos que formam as regiões metropolitanas. O argumento defendido é de que, na verdade, o Brasil é menos urbano do que se imagina e que a legislação teria criado “cidades imaginárias”, vilas e vilarejos que não atendem os padrões mínimos de urbanização que caracterizam uma cidade.

Outro aspecto que deve ser observado é o crescimento explosivo do número de municípios, que passou de 3.953 em 1970 para 5.506 em 2000, com um acréscimo de 72%. GIAMBIAGI e ALEM (1999, p. 275) apontam as regras de rateio do FPM como um incentivo implícito à criação de pequenos municípios, ao estabelecer um piso dado em função de um parâmetro da ordem de 10.188 habitantes. Isto significa que um município de 5.000 habitantes recebe o mesmo valor de FPM que outro de 10.000, o que representa um estímulo à divisão de um município pequeno em outros dois ainda menores, aumentando, deste modo, o valor *per capita* recebido por seus habitantes. O Quadro XVI resume as principais características de cada tipo de município.

**QUADRO XVI**  
Tipologia do comportamento tributário dos municípios brasileiros

TIPO 1	TIPO 2
Desempenho da arrecadação: bom Ênfase no IPTU Cidades turísticas	Desempenho da arrecadação: bom Ênfase no ISS Centros metropolitanos
TIPO 3	TIPO 4
Desempenho da arrecadação: fraco Grande dependência da quota-parte ICMS Centros urbanos	Desempenho da arrecadação: muito fraco Grande dependência do FPM Municípios rurais

## **11. CONCLUSÃO**

### **11.1. Resumo**

Na parte inicial do trabalho procurou-se estabelecer os contornos do tema tratado, situando o problema e definindo os principais aspectos metodológicos que conduziram a investigação. A partir da promulgação da Constituição Federal de 1988 os municípios brasileiros passaram a assumir crescentes responsabilidades no processo de descentralização dos serviços públicos, especialmente nas áreas de saúde pública e ensino fundamental. Estas novas atribuições levaram ao crescimento das despesas municipais que vem sendo financiado, em sua maior parte, por transferências intergovernamentais.

Dois paradigmas nortearam os debates sobre as finanças públicas municipais na década de 90. A primeira metade da década foi marcada por um intenso debate que tinha como um dos seus pontos centrais a proposição de um modelo tributário que permitisse aumentar a capacidade de autofinanciamento dos governos locais. O segundo paradigma foi a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal, no final da década de 90, definindo um novo parâmetro de gestão pública, em que o Estado não pode gastar mais do que arrecada, impondo restrições à expansão da despesa pública e estimulando os governos a utilizarem de forma mais eficiente suas bases tributárias.

Definido este cenário, o objetivo do trabalho foi a ampliação do conhecimento sobre as especificidades das administrações tributárias municipais, de modo a poder oferecer subsídios para o aprimoramento da gestão tributária dos governos locais.

No capítulo 2 procurou-se apresentar os aspectos relevantes da evolução do sistema tributário brasileiro, desde o período da colonização até os dias atuais. A análise das informações apresentadas permite verificar que houve uma lenta, porém contínua, evolução da discriminação de rendas que teve um início flexível, nos moldes do modelo americano, mas que acabou adotando uma natureza claramente rígida, especificando as competências de cada nível de governo.

Permite verificar, ainda, a longa luta travada pelos municípios para encontrar a sua própria competência tributária - iniciada com a Constituição de 1834 - e proteção contra o histórico predomínio dos Estados. O relato histórico apresentado demonstra, também, que é

de longa data, a participação dos municípios na arrecadação de outros níveis de governo, como forma de suprir a sua insuficiência de recursos para fazer frente as suas atribuições, que foram crescendo ao longo dos anos, tendo se iniciado com a Constituição de 1946. Em 1965, a Emenda Constitucional 18, além, de manter a prática das transferências, criou o Fundo da Participação dos Municípios, sustentado por repasses de tributos federais. Estes mecanismos se perpetuaram ao longo da história tributária brasileira como forma de suprir a insuficiência de recursos da máquina municipal, tendo sido mantidos no modelo atual.

O capítulo 3 apresentou o Sistema Tributário instituído pela Constituição Federal de 1988, especificando os diversos tributos que o compõem. Foram apresentadas, ainda, as limitações constitucionais ao poder de tributar e discutidos os conceitos de fato gerador, incidência, sujeição ativa e passiva e lançamento.

O capítulo 4 discutiu os aspectos teóricos do federalismo fiscal, as bases conceituais para a atribuição de competências tributárias entre níveis de governo e os fundamentos de um sistema de repartição de impostos e transferências intergovernamentais. É especialmente importante para o estudo realizado, o exame dos aspectos negativos das transferências, ao desestimular o esforço fiscal da unidade beneficiada pelas transferências.

O capítulo 5 examinou de forma minuciosa os tributos de competência municipal, ou seja, o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, O Imposto sobre Serviços, O Imposto sobre Transmissão de Bens inter-vivos, as Taxas e a Contribuição de Melhoria, os elementos constitutivos de cada tributo, isto é, o fato gerador, a base de cálculo e alíquota e o sujeito passivo da obrigação tributária. Procurou-se destacar os aspectos relevantes da administração específica de cada tributo.

O capítulo 6 examinou as transferências intergovernamentais dirigidas aos municípios. Deu-se um destaque especial aos dois mecanismos mais importantes, o Fundo de Participação dos Municípios, que transfere receita de impostos do governo federal, e a quota-parte do ICMS, que transfere para os municípios 25% da receita do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviço, de competência dos Estados.

O capítulo 7 foi dedicado à análise da receita municipal, tanto em relação à sua composição, quanto em relação à sua evolução. A análise da composição foi feita a partir do Relatório Finbra 2000, que apresentou informações financeiras de 4.617 municípios que entregaram seus balanços referentes ao exercício de 2000 à Secretaria do Tesouro Nacional.



O resultado da análise mostrou a grande dependência que os municípios têm das transferências intergovernamentais. Naquele exercício as transferências representaram 65% da receita total, enquanto a receita tributária própria representou apenas 18,7% da receita total, ficando evidente que a coluna vertebral das finanças públicas municipais são as transferências intergovernamentais. Dentre os tributos de competência municipal, o ISS e o IPTU mostraram ser os impostos com maior capacidade de arrecadação, respondendo, respectivamente, por 7,9% e 6,6% da receita total dos municípios. Um ponto a ser observado é a baixíssima arrecadação da contribuição de melhoria, apenas 0,1% da receita total, demonstrando a dificuldade enfrentada pelos municípios na cobrança desse tributo.

O exame da evolução da receita tributária própria no período de 1988 a 2000 revela um crescimento constante, a uma taxa superior à da Federação e dos Estados. Todavia, partindo de um patamar bem inferior, este crescimento representou pouco em termos de ganho na participação da receita tributária total do país. No ano de 2000, os municípios foram responsáveis por apenas 5,1% da receita total proveniente da arrecadação direta. O que se constata é que a expansão da receita municipal deveu-se principalmente ao incremento das transferências previsto pela Constituição de 1988. Beneficiados pelas novas regras de repartição e transferências de tributos, no ano de 2000, os municípios ficaram com 16,9% da receita disponível pelos três níveis governamentais, o que representou um significativo aumento em relação ao período anterior a 1988.

O capítulo 8 examinou os elementos que compõem a estrutura da administração tributária e determinam a sua eficácia e eficiência na arrecadação. Foi focado o Programa de Modernização da Administração Tributária e da Gestão dos Setores Básicos – PMAT, e analisados 8 municípios apontados pelo Banco de Desenvolvimento Social e Econômico – BNDES, gestor do programa, como tendo sido as experiências mais bem sucedidas em termos de aprimoramento da máquina administrativa e revisão da legislação tributária.

O capítulo 9 procurou responder a uma questão central do estudo realizado: como se distribui entre os municípios o produto da arrecadação municipal? A pergunta é pertinente se considerarmos que o país é composto por mais de 5.500 municípios que apresentam uma grande diversidade populacional e econômica, assim como diferentes níveis de urbanização. Para responder a esta pergunta os municípios foram classificados segundo a importância das receitas tributárias na composição das receitas totais. Empregou-se a

Análise de Cluster, uma técnica de análise multivariada de dados que permitiu a classificação dos municípios em 4 grupos nos quais é possível identificar padrões similares na utilização dos tributos próprios. Utilizando a base de dados oferecida pelo relatório Finbra 2000, que apresenta os resultados financeiros de 4.617 municípios (83,8 do total). A partir da base de dados também foi possível obter estatísticas descritivas dos clusters.

O primeiro grupo é pequeno, com 40 casos, reúne os municípios com melhores resultados na arrecadação dos tributos próprios, especialmente na arrecadação do IPTU. São municípios turísticos situados na região sul e sudeste do país. O segundo cluster é composto pelos municípios que melhor resultado obtêm na arrecadação do ISS. Com 67 integrantes, é neste grupo que se encontram as grandes cidades e a maior parte das capitais. O terceiro cluster contém 655 integrantes e é composto principalmente por municípios de porte médio, localizados, em sua maioria, nas regiões sul e sudeste, onde os Estados obtêm uma boa arrecadação do ICMS. A principal fonte de receita desse grupo é a quota-parte do ICMS. O quarto cluster é o que maior número de municípios reúne, 3.855, e a característica marcante dos municípios que o integram é fraquíssimo desempenho da arrecadação, com uma grande dependência das transferências intergovernamentais, especialmente do FPM.

No capítulo 10 foi proposta uma tipologia para o comportamento tributário dos municípios brasileiros. Elaborada a partir dos resultados da Análise de Cluster, a tipologia distingue, inicialmente, os "bons arrecadadores" dos "maus arrecadadores". Para a aplicação da tipologia, denominamos "bons arrecadadores" os municípios que obtêm a maior parte (51% ou mais) das suas receitas a partir da sua própria base tributária. São os tipos 1 e 2. Por outro lado, denominamos "maus arrecadadores" os municípios que dependem principalmente (51% mais) das transferências intergovernamentais para o financiamento de suas despesas, tipos 3 e 4. Os "bons arrecadadores", por sua vez, dividem-se entre os que arrecadam melhor o IPTU e os que arrecadam melhor o ISS, tipos 1 e 2 respectivamente, e os "maus arrecadadores" dividem-se entre aqueles que dependem mais das transferências da quota-parte do ICMS e aqueles que dependem mais das transferências do FPM.

## **11.2. As principais restrições à expansão da arrecadação municipal**

Aumentar a capacidade de arrecadação dos municípios, tornando-os menos dependentes das transferências intergovernamentais é, hoje, um grande desafio. A tipologia proposta evidenciou o comportamento heterogêneo das administrações tributárias municipais, sendo forçoso reconhecer que, em sua maior parte, enfrentam dificuldades na arrecadação tributária.

PRUD'HOMME (1998, p. 28), analisando o caso dos municípios paranaenses, argumenta que a limitação da base tributária de competência municipal não deve ser apontada como única responsável pelo mau desempenho da arrecadação, uma vez que esta base é equivalente ou maior que a encontrada em muitos países. Duas outras razões também devem ser consideradas, uma de ordem técnica e outra de ordem política.

Segundo o sistema de repartição de competências tributárias adotado pelo país, os municípios são responsáveis pela identificação de sua base impositiva e pelo lançamento e cobrança de seus tributos. As maiores dificuldades são encontradas na administração dos impostos sobre a propriedade e sobre serviços. O imposto sobre a propriedade é um dos mais adequados para a tributação municipal, mas é também um dos mais difíceis de administrar, devido ao grande número de contribuintes e às dificuldades encontradas na avaliação dos imóveis, que requer uma máquina burocrática eficiente e cadastros informatizados. O imposto sobre serviço, por sua vez, é de caráter predominantemente declaratório e requer a existência de auditores fiscais para combater a evasão. O que se verifica é que a maior parte dos municípios, especialmente os pequenos, não estão adequadamente aparelhados para a administração de seus tributos.

Com relação ao aspecto político, o autor observa que, para os pequenos municípios, não vale a pena cobrar os tributos municipais. Como a participação da arrecadação própria na composição da receita é, em média, muito baixa para os municípios pequenos, o custo político de aumentar o esforço fiscal provavelmente seria muito maior do que a vantagem política de aumentar as despesas.

Em atenção aos aspectos técnicos e problemas de infra-estrutura, o governo federal criou em 1997 o Programa de Modernização da Administração Tributária e da Gestão dos Setores Sociais Básicos – PMAT. Gerido pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES, este programa destina-se à modernização da administração tributária e à melhoria da qualidade do gasto público, proporcionando linhas de

financiamento destinadas à aquisição de equipamentos, capacitação de recursos humanos e serviços técnicos especializados, entre outros.

Segundo GUARNERI (2002, p. 22), até maio de 2002 a carteira do BNDES registrava um total de 200 operações em andamento, sendo que 79 estavam aprovadas e 39 já haviam sido efetivamente contratadas. Examinando a lista dos municípios com operações aprovadas e contratadas, verificamos que se enquadram nos tipos 1, 2 e 3. Estes dados corroboram a tipologia proposta. São municípios com potencial de arrecadação, ainda que, em muitos casos, inadequadamente explorado.

Por outro lado, o tipo 4 representa a grande maioria dos municípios e constitui o elo fraco do federalismo fiscal brasileiro. São municípios pequenos, predominantemente rurais e com baixo potencial de arrecadação, onde medidas para incentivar o esforço fiscal dificilmente darão resultado, uma vez que não escala para justificar a existência de uma máquina administrativa adequadamente equipada.

### **11.3. Verificação das hipóteses**

As hipóteses que orientaram o trabalho foram as seguintes:

1. As transferências intergovernamentais, ao propiciar uma fonte de receita sem a contrapartida do custo político da cobrança de tributos, desestimulam o esforço fiscal dos governos municipais.
2. O modelo de repartição de competências tributárias adotado pelo país atribui aos municípios tributos cujos fatos geradores ocorrem em áreas urbanas, ignorando a realidade de que muitos municípios são, predominantemente, rurais.
3. A ineficiência da arrecadação tributária municipal é decorrente da falta de uma estrutura legal adequada e da insuficiência de recursos humanos e materiais que permitam aos municípios a utilização adequada da sua base tributária.

Com relação à primeira hipótese, observamos que as transferências exercem um efeito desestimulante do esforço fiscal. Este efeito é mais claramente notado nos

municípios do tipo 3, que representa os municípios que contam com a quota-parte do ICMS como sua principal fonte de receita. Como a distribuição desta transferência é proporcional ao valor do ICMS agregado por cada município, podemos inferir a existência de razoável potencial econômico e, portanto, possibilidades reais de incremento da arrecadação própria. Uma possível explicação para esta inércia tributária seria o fato de que, tendo uma fonte de recursos livre do ônus político decorrente da tributação, dificilmente o município procurará aumentar substancialmente a sua arrecadação.

A segunda hipótese se verifica no caso dos municípios do tipo 4. São municípios pequenos, predominantemente rurais e que apresentam os piores resultados na arrecadação de seus tributos. Dois fatores podem explicar esta situação. Primeiramente a má distribuição de renda, que além de ser péssima no país como um todo, assume uma condição especialmente trágica em alguns segmentos do país, como as regiões norte e nordeste. Em segundo lugar o Sistema de Discriminação de Competências, determinado pela Constituição, que prevê para os municípios tributos que incidem sobre atividades urbanas, deixando sem opção aqueles cujas atividades são predominantemente rurais.

A terceira hipótese afirma que o fraco resultado da arrecadação tributária dos municípios é decorrente de uma falta de infra-estrutura administrativa, assim como uma legislação tributária adequada. Esta hipótese deve ser tomada com certo cuidado. É evidente que um melhor aparelhamento não irá prejudicar a arrecadação, todavia não encontramos fortes evidências de que investimentos na infra-estrutura e aparato legal, possam, por si só, aumentar a arrecadação. As experiências do PMAT examinadas no capítulo 8 apontam neste sentido.

### **Considerações finais**

A tipologia do comportamento tributário dos municípios nos permitiu examinar as dificuldades específicas de cada tipo de município e propor medidas que estimulem o esforço de arrecadação dos governos locais.

A primeira medida recomendada é a inclusão nos mecanismos de transferências, de dispositivos que recompensem os municípios que aumentarem a sua arrecadação própria. Uma iniciativa neste sentido foi tomada pelo Estado de São Paulo que acrescentou entre os critérios de repartição da quota-parte do ICMS a atribuição de um peso de 5% à relação

percentual entre o valor da receita tributária de cada município e a soma da receita tributária própria de todos os municípios do Estado. Deste modo, o município que conseguir aumentar a arrecadação própria será recompensado também por um aumento na quota-parte do ICMS. Um dispositivo semelhante poderia ser utilizado também nas transferências do FPM.

A segunda recomendação, dirigida especialmente aos municípios do tipo 4, é a alteração dos critérios de distribuição do FPM, de modo que deixe de estimular a criação de municípios sem condição de auto-sustentação financeira, e a adoção de políticas públicas que incentivem a fusão destes municípios, de modo que possam se beneficiar de uma economia de escala na utilização de seus recursos administrativos e na exploração de sua base tributária.

A terceira recomendação é a intensificação das políticas públicas voltadas para o incentivo ao aprimoramento da administração tributária dos municípios, a exemplo do que já vem sendo feito pelo PMAT, mas, tendo como alvo prioritário os pequenos e médios municípios que, normalmente, não estão aparelhados com uma máquina administrativa capaz de executar com eficácia e eficiência a administração tributária.

TRISTÃO, José Américo Martelli, The Tax Administration of Brazilian Municipality: a tax collection evaluation.

São Paulo: EAESP/FGV, 2003. 172 p. (Doctoral dissertation presented to the Administration Postgraduation Course - EAESP/FGV, Concentration Area: Organization, Human Resource and Planning.

Abstract: Evaluate the tax collection and proposes a typology for the way Brazilian municipalities perform with regard to taxation, and aims at helping in the understanding of the difficulties faced by the local authorities in levying taxes. The survey encompasses 4617 municipalities, grouped according to the importance of each tax within the total revenue. The groups have been obtained through the use of Cluster Analysis, a multivariate data analysis technique.

Key-Words: Tax administration , local taxes, local revenues, intergovernmental fiscal relations.

## 12. BIBLIOGRAFIA

- AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. *História dos Tributos no Brasil*. São Paulo: Edições SINAUFRESP, 2000.
- ANGÉLICO, João. *Contabilidade Pública*. 8ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 1994.
- ARAUJO, Érika A. *Receita Municipal: a importância das transferências do FPM e do SUS*. Disponível em <<http://www.federativo.bndes.gov.br>> Acesso em 01/09/2002.
- ARAUJO, Érika A.; GARSON, Sol. *Federalismo Fiscal. Ações Sociais Básicas: Descentralização ou Municipalização*. Disponível em <<http://www.federativo.bndes.gov.br>> Acesso em 01/09/2002.
- ARAUJO, Érika A.; OLIVEIRA, Paulo A S. *Tributação Municipal: Desigualdades na Carga Tributária Local*, 1996. Disponível em <<http://www.federativo.bndes.gov.br>> Acesso em 01/09/2002.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipóteses de Incidência Tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- AYALA, José Luis Perez da. *Derecho Tributário*. Madri: Editorial Española de Derecho Financeiro, 1968.
- BAHL, Roy W.; LINN, Johannes F. *Urban Public Finance in Developing Countries*. New York: Oxford University Press, 1992.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 5ª ed., Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1977.
- BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria Geral do Federalismo*. Belo Horizonte: FUMARC/UCMG, 1982.
- BARRETO, Aires F. in MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998.
- BIAVA, Adriano H. R. *Contribuição de Melhoria (necessidade de inovação fiscal)*. São Paulo: IPE/USP, 1986.
- BRASIL (País). Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824. In: CAMPANHOLE, Hilton Lobo; CAMPANHOLE, Adriano. *Constituições do Brasil*. 12ª. São Paulo: Atlas, 1998. p. 811-834.



- BRASIL (País). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891. In: CAMPANHOLE, Hilton Lobo; CAMPANHOLE, Adriano. *Constituições do Brasil*. 12ª. São Paulo: Atlas, 1998. p. 749-780.
- BRASIL (País). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934. In: CAMPANHOLE, Hilton Lobo; CAMPANHOLE, Adriano. *Constituições do Brasil*. 12ª. São Paulo: Atlas, 1998. p. 681-739.
- BRASIL (País). Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937. In: CAMPANHOLE, Hilton Lobo; CAMPANHOLE, Adriano. *Constituições do Brasil*. 12ª. São Paulo: Atlas, 1998. p. 595-632.
- BRASIL (País). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. In: CAMPANHOLE, Hilton Lobo; CAMPANHOLE, Adriano. *Constituições do Brasil*. 12ª. São Paulo: Atlas, 1998. p. 471-537.
- BRASIL (País). Constituição do Brasil, de 24 de janeiro de 1967. In: CAMPANHOLE, Hilton Lobo; CAMPANHOLE, Adriano. *Constituições do Brasil*. 12ª. São Paulo: Atlas, 1998. p. 381-441.
- BRASIL (País). Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. 29ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- BRASIL (País). Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, 5 de maio de 2000.
- BRASIL (País). Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964. Dispõe sobre normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados e municípios e do Distrito Federal. 24ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- BRASIL (País). Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Código Tributário Nacional. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 1993.
- BREMAEKER, François E. J. de. *Instrumentos e Desempenho da Arrecadação do Imposto Predial e Territorial Urbano*. Rio de Janeiro: IBAM/APMC/NAPI/IBAMCO, 2001.
- BREMAEKER, François E. J. de. *Mitos e Verdade Sobre as Finanças dos Municípios Brasileiros*. IBAM – Instituto Brasileiro de Administração Municipal, 1994.
- BUSSAB, Wilton O.; MIAZAKI, Édina S.; ANDRADE, Dalton F. *Introdução à Análise de Agrupamentos*. São Paulo: IME – USP, 1990.

Calote no imposto chega a R\$ 8,3 bilhões. (2002, 25, 26 e 27 de maio). Diário do Comércio e Indústria – DCI, p. A 12.

CARO, Jaime Vásquez. Estructura y Administracion de Impuestos em America Latina. In CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRADORES TRIBUTARIOS – CIAT. *El Papel de la Politica Tributaria y de la Administracion Tributaria em el Desarrollo Economico*. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1992.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

CASSONE, Vittorio. *Sistema Tributário Nacional*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1995.

#### CÓDIGO CIVIL BRASILEIRO

CRETELLA JR., José. *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, Vol. 3, 1990.

FERNANDES, Edison C. *Direito Tributário Municipal*. Curitiba: Juruá, 2002.

FERREIRA, Benedito. *História da Tributação no Brasil: causas e efeitos*. Brasília, Senado Federal, 1986.

FRANCO, Sílvia Cintra. *Dinheiro Público e Cidadania*. São Paulo: Moderna, 1998.

FUNDAÇÃO IBGE. *Perfil dos Municípios Brasileiros: Pesquisa de Informações Básicas Municipais 1999*. Rio de Janeiro: IBGE, Diretoria de Pesquisas/Departamento de População e Indicadores Sociais. IBGE, 2001.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana C. *Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil*. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

GROENEWEGEN, P. Fiscal Federalism. In: EATWELL, J.; MURRAY, M.; NEWMAN, P. eds. *The New Palgrave: A Dictionary of Economics*. Londres: The Macmillan Press, 1987.

GUARNERI, Lucimar S. (Coord.). *Modernização da Gestão Pública: uma avaliação de experiências inovadoras*. Rio de Janeiro: BNDES, 2002.

HAIR, Joseph F.; ANDERSON Rolph E.; TATHAM, Ronald L.; BLACK, William C. *Multivariate Data Analysis*. 5 ed. New Jersey: Prentice Hall, 1998.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. *Censo Demográfico*. 2000.

- KHAIR, Amir Antônio; VIGNOLI, Francisco Humberto. *Manual de Orientação para Crescimento da Receita Própria Municipal*. São Paulo: EAESP, 2000.
- KORFF, Eurico. Finanças Públicas Municipais. *Revista de Administração de Empresas*. Rio de Janeiro, vol. 17, n. 5, p. 7-41, set/out, 1977.
- LEVY, Evelyn. Ganhar e ganhar: estratégias de negociação bem sucedidas entre municípios, os estados e a União. In BAVA, Silvio Caccia; PAULICS, Veronika; SPINK, Peter (orgs.). *Novos contornos da gestão local: conceitos em construção*. São Paulo: Polis - Programa Gestão Pública e Cidadania/FGV, 2002.
- MARTINS, Ives Gandra. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 1992.
- MARTONE, Celso L.; LONGO, Carlos A.; TORRES, Ivo.; MOLDAU Juan H.; SILBER, Simão D. *Uma Proposta de Reforma Fiscal para o Brasil*. São Paulo: FIPE, 1994.
- MÉDICI, André Cezar. Descentralização e Gastos em Saúde. In: AFONSO, Rui de Brito Álvares; SILVA, Pedro Luiz Barros (orgs.). *Descentralização e Políticas Sociais*. São Paulo: FUNDAP. Série Federalismo no Brasil, 1996. p.297-376.
- MÉDICI, André Cezar. Políticas Sociais e Federalismo. In: AFFONSO, Rui de Britto Álvarez; SILVA, Pedro Luiz Barros (orgs.). *A Federação em Perspectiva*. São Paulo: FUNDAP, 1995. p. 285-304.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro*. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- MIKESELL, John L. *Fiscal Administration: analysis and applications for the public sector*. 4 ed. Belmont: Wadsworth Publishing Company, 1994
- MINAYO, M. C. S. (org.). VIII Conferência Nacional de Saúde - Relatório Final. *A Saúde em estado de choque*. Rio de Janeiro: FASE, 1996. p. 117-128.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. Curso de Direito Tributário - Sistema Tributário da Constituição de 1969. São Paulo: *Revista dos Tribunais*, vol I, 1973. p.30-85.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984.
- MUKAI, Toshio. *Direito Sistematizado*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1998.

- MUSGRAVE, Richard A. e MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas: teoria e prática*. Rio de Janeiro: Campus, 1980.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 10ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1990.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa; NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. *Direito Tributário Aplicado e Comparado*. São Paulo: Forense, 1977.
- OLIVEIRA, Fabrício Augusto. *Autoritarismo e Crise Fiscal no Brasil (1964-1984)*. São Paulo: Hucitec, 1995.
- OLIVEIRA, Oscar de. *Os Dízimos Eclesiásticos do Brasil*. Belo Horizonte: UMG, 1964.
- PELAYO, Manuel Garcia. *Derecho Constitucional Comparado*. Madrid: Alianza Universidad, 1984.
- POMBO, Rocha. *História do Brasil*. Rio de Janeiro: W. M. Jackson Inc., vol V, 1935.
- PRUD'HOMME, Rémy. *Estrutura das Finanças Públicas do Estado e dos Municípios do Paraná*. Secretaria de Estado do Desenvolvimento Urbano do Governo do Paraná, 1998.
- REZENDE, Fernando. *Finanças Públicas*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- REZENDE, Fernando. O Financiamento das Políticas Públicas: Problemas Atuais. In: AFFONSO, Rui de Britto Álvares; SILVA, Pedro Luís de Barros (orgs.) *A Federação em Perspectiva: ensaios selecionados*. São Paulo: FUNDAP, 1995. p. 241-259.
- RIANI, Flávio. *Economia do Setor Público: Uma Abordagem Introdutória*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- SCHERKERKEWITZ, Iso Chartz. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Forense, 1996.
- SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. *Finanças do Brasil, Receita e Despesa dos Municípios - 2000*. Disponível em <<http://www.stn.fazenda.gov.br>> Acesso em 01/09/2002.
- SELCHER, Wayne A. O Futuro do Federalismo na Nova República. *Revista de Administração Pública*, São Paulo, v. 24, n. 1, p. 165-190, nov/1990.
- SERRA, José; AFONSO, José Roberto R. Finanças Públicas Municipais - Trajetória e Mitos. *Conjuntura Econômica*. São Paulo, out/1991. p. 1-38.

- SILVA, José Afonso da. *Fundamentos do Direito Tributário e Tributos Municipais*. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1978.
- SILVA, Lino M. da. *Contabilidade Governamental*. 3ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 1996.
- SILVA, Vera Martins da. *Os Municípios Paulistas e o Federalismo Fiscal Brasileiro*. São Paulo: IMESP; CEPAM, 1995.
- SIMONSEN, Roberto C. *A evolução industrial do Brasil*. São Paulo: Ed. Nacional, 1947.
- SOCOLIK, H. Transferências de impostos aos estados e municípios. *Revista de Finanças Públicas*. 367, p. 70-110, jul/ago/set, 1986.
- TONETO JUNIOR, Rudinei.; GREMAUD, Amaury P.; CHAGAS, André L. S. Tributação Municipal em São Paulo: Quem Cobra e Quem Paga? in: Encontro Nacional de Economia Política, VII, 2001, Curitiba. *Anais*. Curitiba: Universidade Federal do Paraná, 2001.
- VALE, Angelita de Almeida; SANTOS, Ailton. *ISS – Comentários e Jurisprudência*. São Paulo: Livraria Legislação Brasileira, 1998.
- VEIGA, José Eli da. *Cidades Imaginárias*. Campinas: Autores Associados, 2002.
- VILLELA, Luiz. Sistema Tributario y Relaciones Financieras Intergubernamentales: La Experiencia Brasileña. In: *Planeacion & Desarrollo*. Bogota, 1993.
- YOINGCO, Angel. Q. YEN, Ching-Chang. Políticas Tributárias y Administracion Tributária en los Países Latinoamericanos y em la Republica de China. In CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRADORES TRIBUTARIOS – CIAT. *El Papel de la Política Tributaria y de la Administración Tributaria em el Desarrollo Económico*. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1992.