



UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE – UFCG
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS – CCJS
UNIDADE ACADÊMICA DE DIREITO - UAD

DAVI FERNANDES DE HOLANDA

RESPONSABILIDADES DECORRENTES DA OMISSÃO NA ARRECADAÇÃO DE
TRIBUTOS DE COMPETÊNCIA MUNICIPAL

SOUSA - PB

2018

DAVI FERNANDES DE HOLANDA

**RESPONSABILIDADES DECORRENTES DA OMISSÃO NA ARRECADAÇÃO DE
TRIBUTOS DE COMPETÊNCIA MUNICIPAL**

Trabalho monográfico apresentado ao curso de Direito do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande, como exigência parcial da obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador(a): Prof. Giliard Cruz Targino

SOUSA - PB

2018

DAVI FERNANDES DE HOLANDA

**RESPONSABILIDADES DECORRENTES DA OMISSÃO NA ARRECADAÇÃO DE
TRIBUTOS DE COMPETÊNCIA MUNICIPAL**

Trabalho monográfico apresentado ao curso de Direito do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, da Universidade Federal de Campina Grande, em cumprimento dos requisitos necessários para obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Prof. Giliard Cruz Targino

Data de aprovação: 04 de dezembro de 2018

Banca Examinadora:

Orientador: Prof. Giliard Cruz Targino

Banca Examinadora

Banca Examinadora

Dedico este trabalho a Deus, a minha família e a todos aqueles e aquelas que de alguma forma contribuíram para essa conquista.

AGRADECIMENTOS

O fim deste trabalho e, sobretudo, da própria graduação, nos leva a uma profunda reflexão acerca de tudo e todos que cumpriram um papel fundamental para o êxito acima posto. Desta feita, em singelas palavras quero pontuar os meus agradecimentos.

Não é possível iniciar de outra maneira senão enaltecendo a Deus, o maior responsável por todas as honras e graças que conquistei até hoje. Ele sempre se fez presente em minha vida, me guiando nos caminhos tortuosos e me ajudando nos momentos de dificuldade.

A gratidão que tenha a minha família é imensurável, em especial a meu Pai, Sueldo Holanda; a minha mãe, Lucilene Fernandes; a minha irmã, Marylia Suellen Holanda; a meu irmão, Levi Holanda; a meu avô, Manuel de Sousa; e a minha avó, Maria Fernandes. Devo as minhas vitórias e conquistas a cada um, pois, sei o quanto batalharam sempre no sentido de proporcionar a minha felicidade, sei o quanto lutaram para me garantir a vitória que consigo neste instante. Sou eternamente grato e hoje, mais do que nunca, minha razão de existência é essa família, que, por sinal, tenho uma grande honra e alegria de pertencer. Amo todos vocês.

Os amigos são peças fundamentais para nossas conquistas, pois, nutri o nosso dia a dia de alegria, nos abastece e nos energizam para continuarmos firmes e fortes na caminhada, além de ajudar nos momentos difíceis e compartilhar vitórias. Nessa oportunidade, faço um agradecimento especial aos meus companheiros do Rotaract Club de São Miguel/RN, como também aos demais membros da Família Rotária, no caso, Interact Club de São Miguel/RN e Rotary Club de São Miguel/RN; visto que vocês me dão a esperança de um mundo melhor e são, de fato, grandes amigos que a vida me deu.

Ainda quanto aos amigos, agradeço também a todos os meus colegas de sala (Direito 2014.1), pessoas incríveis que tive a oportunidade de conhecer e conviver durante essa árdua jornada. Tenho certeza que emergirão excelentes profissionais desse colegiado. Não posso esquecer-me dos amigos que fiz na Residência Universitária, agradeço imensamente a cada um pela convivência e apoio dado em todos os momentos. Devo agradecimentos a um em especial, no caso, Márcio Fagner; pois, além de nossa amizade ser duradoura, se mostrou um excelente amigo, sempre pronto para auxiliar-me diante das dificuldades enfrentadas ao longo de toda essa jornada. Sou imensamente grato a todos os meus amigos que amigas.

Agradeço a Universidade Federal de Campina Grande, em especial ao Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, campus Sousa/PB, pela formação que me foi dada. Tenho razões maiores para estender esse agradecimento, visto que os programas de assistência estudantil

que me foram garantidos (Residência Universitária e Restaurante Universitário) foi peça chave para meu êxito.

Agradeço a todos e todas que fazem o CCJS, sem a atuação de cada um seria impossível à manutenção de uma instituição de renome e excelência como ela realmente é, que preza pelo seu legado construído por décadas. A minha estima também é voltado para os grandes mestres, em especial o meu ilustríssimo orientador, Giliard Cruz Targino, professor que se fez presente em todos os momentos da minha jornada acadêmica, desde a docência, até as orientações em extensão, monitoria e agora da própria monografia. O senhor professor, é, de fato, um profissional competentíssimo e um ser humano impar, serei eternamente grato a todo o apoio e auxílio que me foi dado.

Ainda nessa oportunidade, faço um agradecimento especial ao Instituto Federal de Educação Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte - IFRN, campus Pau dos Ferros/RN, visto que essa instituição foi decisiva para minha conquista, em inúmeros aspectos, desde o próprio ingresso na universidade, considerando a educação de excelência que esta fornece; até o exitoso desempenho que obtive na academia, também fruto da magistral instrução que o instituto provê.

Também devo agradecimentos à República Federativa do Brasil, pois, como posto, me deu a oportunidade de ter acesso a um dos mais sublimes direitos, no caso, a educação. Não só na graduação, mas também ao longo de toda a minha jornada acadêmica, o Estado nacional brasileiro se moveu no sentido de me garantir a superação da pobreza por meio da educação pública, gratuita e de qualidade. Sou prova de que o Estado pode sim construir uma sociedade livre, justa e solitária, com menos desigualdade social e mais justiça social.

Por fim, reitero o meu agradecimento a todos aqueles que atuaram, mesmo da forma mais banal possível, em prol da minha conquista. Quanto aos que se sentem felizes com essa vitória pessoal, tenho em relação a estes o meu mais profundo respeito e afeto.

RESUMO

O trabalho aqui posto consiste na apuração das responsabilidades decorrentes da omissão na arrecadação de tributos de competência dos municípios, de modo a vislumbrar tal consequência para o gestor público municipal, como também para o ente federado, ambas à luz da Lei de Improbidade Administrativa e Lei de Responsabilidade Fiscal, respectivamente. Para essa análise, se fez necessário investigar se os municípios brasileiros são, de fato, omissos na arrecadação tributária a eles competentes. Desta feita, foram analisados os Índices FIRJAN de Gestão Financeira, referente a recursos próprios, dos municípios brasileiros, tomando por base quatro esferas para análise, quais sejam: Brasil, Nordeste, Rio Grande do Norte, e, de forma específica, o município de São Miguel/RN. Foi realizada uma leitura pontual para o ano de 2016, e um apanhado histórico que compreende os anos de 2006 a 2016. Por meio da análise empírica dos dados, constatou-se que há sim fortes indícios que a maioria dos municípios brasileiros é omissos na arrecadação dos tributos que a Constituição Federal os atribuiu; como também, em observância das normas infraconstitucionais aqui expostas e a jurisprudência pátria, os gestores podem ser responsabilizados em virtude da prática do ato, diante do dolo e, com ressalvas, também diante da culpa; no que se refere aos entes omissos na arrecadação dos tributos, também se averiguou a possibilidade de aplicação de sanções de cunho institucional, no caso, a vedação de transferência de receitas voluntárias. Portanto, resta claro um problema vivido em sede de gestão fiscal na realidade dos municípios brasileiros, como também a necessidade de aplicar os instrumentos legais já postos e aperfeiçoá-los, a fim de garantir maior eficácia e respeito aos ditames constitucionais referentes à legalidade, razoabilidade, proporcionalidade, e demais princípios, os de ordem tributária e orçamentária.

Palavras-chave: Municípios. Tributos municipais. Responsabilidade fiscal. Penalidades

ABSTRACT

The work here consists of assessing the responsibilities arising from the omission in the collection of taxes of competence of the municipalities, in order to envisage this consequence for the municipal public manager, as well as for the federated entity, both in light of the Law of Administrative Improbity and Law of Fiscal Responsibility, respectively. For this analysis, it was necessary to investigate whether the Brazilian municipalities are, in fact, omissions in the tax collection competent to them. On this occasion, the FIRJAN Financial Management Indexes, referring to the Brazilian municipalities' own resources, were analyzed, based on four spheres for analysis, namely: Brasil, Nordeste, Rio Grande do Norte, and, specifically, the municipality of São Miguel/RN. A one-off reading for the year 2016 and a historical survey covering the years 2006 to 2016 were made. Through the empirical analysis of the data, it was found that there is strong evidence that most Brazilian municipalities are silent on the collection of the taxes attributed by the Federal Constitution; as well as, in compliance with the infra-constitutional norms set forth herein and the jurisprudence of the country, managers can be held liable for the practice of the act, in the face of fraud and, with qualifications, also in the face of guilt; with regard to entities not included in the collection of taxes, the possibility of imposing institutional sanctions was also investigated, in this case, the prohibition of transfer of voluntary revenues. Therefore, it is clear a problem experienced in fiscal management in the reality of Brazilian municipalities, as well as the need to apply and improve the legal instruments already in place, in order to guarantee greater effectiveness and respect for the constitutional dictates regarding legality, reasonableness, proportionality, and other principles, those of a fiscal and budgetary order.

Key words: Counties. Municipal taxes. Fiscal responsibility. Penalties

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CC	Código Civil
CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
FIRJAN	Federação da Indústria do Estado do Rio de Janeiro
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IFGF	Índice FIRJAN de Gestão Fiscal
IPTU	Imposto sobre a Propriedade predial e Territorial Urbana
ISS	Imposto Sobre Serviços
ITBI	Imposto sobre Transmissão onerosa de Bem Imóveis
LC	Lei Complementar
LIA	Lei de Improbidade Administrativa
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 01– Quantidade de Municípios por Categoria (Brasil - 2016)	52
Gráfico 02 – Percentual de Municípios por Categoria (Brasil - 2016).....	52
Gráfico 03 – Evolução Histórica do IFGF- Receita Própria, por Categoria (Brasil – 2006 a 2016).....	53
Gráfico 04 – Quantidade de Municípios por Categoria (Nordeste - 2016)	54
Gráfico 05– Percentual de Municípios por Categoria (Nordeste - 2016).....	54
Gráfico 06 – Evolução Histórica do IFGF- Receita Própria, por categoria (Nordeste – 2006 a 2016).	55
Gráfico 07 – Percentual de Municípios por Categoria (Rio Grande do Norte - 2016).....	56
Gráfico 08 – Quantidade de Municípios por Categoria (Rio Grande do Norte - 2016)	56
Gráfico 09 – Evolução Histórica do IFGF - Receita Própria, por Categoria (Rio Grande do Norte – 2006 a 2016).....	57
Gráfico 10 – Evolução Histórica do IFGF- Receita Própria, por Coeficiente (São Miguel – 2006 a 2016)	58

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 - Categorização do IFGF – Receita Própria de acordo com o quociente do cálculo (Receita Própria/Receita Corrente Líquida)	51
Tabela 02 - Evolução Histórica do IFGF- Receita Própria, por Categoria (São Miguel/RN – 2006 a 2016)	58

SUMÁRIO

01. INTRODUÇÃO	13
02. A ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO: DISPOSIÇÕES ACERCA DA RECEITA PÚBLICA	16
2.1 ORIGEM E EVOLUÇÃO HISTÓRICA	16
2.2 DEFINIÇÃO DA ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO	18
2.3 CONCEITO DE RECEITA PÚBLICA	20
2.4 CLASSIFICAÇÃO DE RECEITA PÚBLICA	21
2.5 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	23
2.6 CLASSIFICAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	24
2.7 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS E ORÇAMENTÁRIOS APLICÁVEIS.....	26
03. TRIBUTOS DA COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO	30
3.1 ORIGEM E EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO MUNICÍPIO NO ORDENAMENTO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO	30
3.2 COMPETENCIA TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS SEGUNDO A CONSTITUIÇÃO DE 1988	33
3.3 A TAXA.....	35
3.4 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIAS	38
3.5 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS	39
3.5.1 Contribuições para o custeio do Regime Próprio de Previdência Social dos municípios	40
3.5.2 Contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública	41
3.6 DOS IMPOSTOS	42
3.6.1 Imposto sobre a Propriedade predial e Territorial Urbana - IPTU	43
3.6.2 Imposto sobre Transmissão onerosa de Bem Imóveis - ITBI	45
3.6.3 Imposto Sobre Serviços - ISS	47
04. A REALIDADE SOBRE OS MUNICÍPIOS BRASILEIROS E AS INFRAÇÕES PENAIS E POLITICO-ADMINISTRATIVAS DECORRENTES DA OMISSÃO NA ARRECADAÇÃO DE RECEITA	50
4.1 O RESULTADO DA INVESTIGAÇÃO SOBRE A ARRECADAÇÃO DOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS NO PERÍODO DE 2006 A 2016 SEGUNDO DADOS DO IFGF - RECEITA PRÓPRIA (FIRJAN).....	50
4.2 INFRAÇÕES POLITICO-ADMINISTRATIVAS E PENAIS COMINADAS AO GESTOR CONFORME A LEI DE IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA	60
4.3 INFRAÇÕES E PENALIDADE ATRIBUIDAS AO ENTE POLÍTICO À LUZ DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	66
05. CONCLUSÃO	Erro! Indicador não definido.
REFERÊNCIAS	71

01. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 elevou os Municípios a entes federados, ou seja, conferiu a eles autonomia financeira, política e administrativa. Com isso, o Município também foi contemplado com a competência tributária, de modo que deve instituir e efetivar a arrecadação dos tributos a eles competentes, para que, assim, seja possível manter a máquina pública municipal de maneira independente e prestar serviços de sua responsabilidade constitucional, tal como deve realmente ser um ente em um Estado federado.

Muito embora tenha a previsão constitucional e legal, há vestígios notórios que uma grande parte dos municípios brasileiros não realiza a arrecadação de tributos de maneira satisfatória. Essa omissão os leva a uma dependência financeira direta dos demais entes, que se dá através de receitas transferidas. Os recursos arrecadados por municípios que se encontram nessa situação não são suficientes para a manutenção da própria máquina pública, o que descaracteriza a autonomia financeira que a ele deveria ser inerente.

Diante da questão apresentada, este trabalho se propõe a investigar e discutir, a luz da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000) e da Lei de Improbidade Administrativa (Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992), quais as responsabilidades decorrentes da omissão na arrecadação de tributos para o gestor público municipal e para o próprio ente federado.

Para indicar, mesmo de forma precária, que realmente há indícios de omissão na arrecadação de tributos por parte dos gestores públicos, é imprescindível uma pesquisa empírica relativa aos municípios brasileiros e considerando um determinado espaço de tempo. Desse modo, será realizada a aferição do IFGF – Receita Própria (Índice FIRJAN de Gestão Fiscal) dos municípios pertencente a quatro níveis geográficos distintos, no caso, nacional, regional, estadual e municipal. O município escolhido como referência, visto que os demais níveis acima apontados fazem referência à localização deste, foi o de São Miguel, que se localiza no estado do Rio Grande do Norte, mais precisamente na mesorregião Oeste Potiguar, e atualmente conta com uma população de aproximadamente 23 mil habitantes (IBGE, 2018).

Como denotado, serão recolhidos, organizados e analisados os dados do IFGF – Receita Própria dos Municípios pertencentes ao Brasil, posteriormente os do Nordeste, em seguida os do Rio Grande do Norte e, por fim, as mesmas ações serão feitas para com os dados do Município de São Miguel/RN. Quanto ao intervalo de tempo da aferição, será entre os anos de 2006 e 2016, para que se possa ter uma dimensão da evolução histórica do índice.

Essa constatação será basilar para apurar se há realmente indícios de omissão na arrecadação de tributos por parte dos gestores municipais.

O presente trabalho é de fundamental importância, uma vez que o problema causado por essa prática, no caso, omissão na arrecadação de tributos em âmbito municipal, gera consequência direta e imediata para a sociedade, carecendo de uma solução. Além disso, a pesquisa servirá de fonte para demais estudantes que buscam estudar sobre o fato alvo da pesquisa, além de possibilitar uma repercussão social e jurídica, considerando que o tema está em voga nesse momento histórico, qual seja: a de apreço à responsabilidade fiscal e bom manejo das contas públicas.

Assim sendo, o objetivo da pesquisa será analisar quais penalidades estão sujeitos o gestor público e o ente federado que são omissos na arrecadação de tributos a eles competentes. Como dito acima, os dados orçamentários referentes aos municípios brasileiros serão utilizados para apontar os indícios de omissão que se supõe ocorrer em de forma generalizada.

Para a realização do presente estudo, utilizar-se-á como método de abordagem o método dedutivo, já que partirá de uma premissa geral, pois inicia-se analisando os municípios dos três níveis geográficos apontados, para uma premissa específica, que será a leitura específica do Município de São Miguel/RN e as implicações à luz do ordenamento jurídico pátrio. Quanto às técnicas de pesquisas será feita uma análise qualitativa, pautando-se a elaboração do trabalho monográfico através das pesquisas bibliográficas – livros, artigos científicos e obras específicas sobre o tema – e documental – Constituição Federal, Código Civil, demais legislações correlatas, bem como Jurisprudências pertinentes à temática –, espécies de documentação indireta.

A pesquisa se voltará ao levantamento dos dados atinentes ao IFCG – Receita própria, dos Municípios brasileiros, nordestinos, norte-rio-grandenses e o Município de São Miguel/RN, para os anos de 2006 a 2016. Recolhidos os dados, será feita uma análise pontual acerca do ano de 2016 de cada espaço geográfico apontado e posteriormente uma leitura histórica do índice supracitado.

O trabalho encontra-se organizado em três capítulos, estes com a seguinte temática: o primeiro fará uma abordagem conceitual sobre atividade financeira do estado, receita pública, a competência tributária no ordenamento jurídico e dos princípios tributários e orçamentários aplicáveis ao caso dado; no segundo capítulo ter-se-á a segregação da competência tributária dos municípios como entes federados, à luz da Constituição Federal de 1988; e, por fim, o

terceiro capítulo debruça-se em analisar se, por meio dos dados disponíveis, há vestígios de omissão na arrecadação de tributos nos municípios brasileiros, em especial no de São Miguel/RN e, caso tenha, quais as consequências infracionais estão sujeitos o gestor e o ente.

02. A ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO: DISPOSIÇÕES ACERCA DA RECEITA PÚBLICA

A análise quando a atividade financeira do estado deve ser necessariamente precedida pela contextualização histórica da própria figura do Estado. Após breve relato, será dada sequência nas definições inerentes ao nosso objeto de estudo, no caso, a atividade financeira do Estado.

2.1 ORIGEM E EVOLUÇÃO HISTÓRICA

Azambuja (2008) apresenta algumas das várias teorias filosóficas que versam sobre a origem do Estado, como a da teoria da origem familiar do Estado; a teoria da origem contratual do Estado; e a teoria da origem violenta do Estado. Já idealizado, o Estado deve ser observado com a congregação de três elementos básicos, quais sejam: povo, território e governo soberano; melhor entendido como “[...] a corporação de um povo, assentado em um determinado território e dotado de um poder originário de mando”. (JELLINEK, 1914, p. 180, apud BONAVIDES, 2012, p. 70).

Perpassando o itinerário averiguado anteriormente, o Estado de Direito contemporâneo se constitui como “[...] uma organização que tem por objetivo oferecer à coletividade, através do respeito à aplicação de um ordenamento jurídico, as condições necessárias à realização do bem comum, da paz e da ordem social” (ABRAHAM, 2017, p. 4). Assim sendo, ele se apresenta como um instrumento para saciar as necessidades públicas, sejam elas individuais, coletivas ou transindividuais; de modo que a consecução desse objetivo somente é possível graças a arrecadação de recursos públicos, que é justamente um dos três seguimentos que constitui a atividade financeira do Estado (ABRAHAM, 2017).

Muito embora a atividade financeira do estado esteja fundada em três pilares básicos, no caso, obtenção de recursos, gestão dos recursos e a aplicação destes (BASTOS, 1998); em seus primórdios ela se concentrou em apenas um seguimento, qual seja: a arrecadação de recursos. Como destaca Abraham (2017), a análise quanto a arrecadação nas mais diversas épocas deve ocorrer em concomitância com a evolução da tributação propriamente dita. Assim sendo, foi observada que na Antiguidade Clássica, mais especificamente a Grécia antiga, se pagavam impostos que incidia sobre o patrimônio, para sustentar os exércitos e financiamento das guerras; e em Roma, ocorria igual cobrança sobre patrimônio e,

posteriormente, tributos mais aprimorados, como as taxas judiciárias, aquelas incidentes sobre circulação de mercadorias e os impostos aduaneiros (ABRAHAM, 2017).

Na Idade Média, onde predominava o modo de produção feudal, o papel do estado cabia aos respectivos senhores, de modo que o mesmo concentrava a arrecadação que adivinha de dois contribuintes distintos, quais sejam: os camponeses, cujos tributos incidiam sobre a produção ou sobre o uso de determinados equipamentos; e os servos, que pagavam encargos por inúmeras atividades. Além desses, havia tributos genéricos que incidiam sobre heranças e sobre passagens em terras particulares (ABRAHAM, 2017). Por fim, Marcus Abraham (2017) também traz, em sua obra, os modos como se dava a arrecadação de tributos na Idade Moderna, época marcada pelo absolutismo monárquico, ao Rei era devido os tributos, de modo que eram cobrados apenas dos trabalhadores, comerciantes, camponeses e artesões; o clero e a nobreza eram isentos, e recaiam sobre produção, comércio e de natureza aduaneira.

Quanto à Idade Contemporânea, foi uma época marcada pela luta contra a opressão das autoridades, onde havia busca incessante por governantes não arbitrários e consequentes reivindicações por direitos, de modo que teve consequências diretas nos sistemas tributários adotados no período (ABRAHAM, 2017). Considerando o aspecto financeiro, Abraham (2017) faz a seguinte divisão do período histórico contemporâneo:

Sinteticamente, podemos dizer que a atividade financeira evolui no Estado Contemporâneo da seguinte maneira: inicialmente, no *Estado liberal*, com poucos investimentos e gastos públicos e mínima intervenção; em um segundo momento, no *Estado intervencionista*, em que aumentam as despesas públicas e a função interventiva estatal exacerba-se; passa-se, então, ao *Estado social* ou do Bem-estar Social, em que o atendimento dos direitos sociais para toda a sociedade torna-se prioritário e universal; finalmente, chega-se ao *Estado orçamentário*, em que as limitações orçamentárias são consideradas na realização dos deveres estatais e no atendimento dos direitos fundamentais e sociais, com uma preocupação constante com o equilíbrio fiscal entre receitas e despesas (ABRAHAM, 2017, p. 16).

É interessante ressaltar as ideias de Bonavides (2011) quanto às gerações de direitos fundamentais, uma vez que possui grande similaridade com a própria evolução da atividade financeira do estado na Idade Contemporânea. No primeiro momento há garantia de direitos civis e políticos, concretizando-se por meio da menor intervenção do Estado na vida privada dos cidadãos, o que significa também uma flexibilização da arrecadação de tributos, em contraposição ao dito estado tirano, observado nos regimes absolutistas, que explorava as

classes mais pobres; já na segunda geração tem-se a garantia de direitos sociais, onde o Estado assume um papel central na garantia de direitos sociais básicos, como saúde, educação e segurança, demandando, assim maior tributação para poder corresponder de maneira exitosa às novas exigências; e, por fim, a terceira geração de direitos fundamentais, onde se busca a tutela de direitos da coletividade, como, por exemplo, o meio ambiente, que também, por consequência, também influi no modo como o estado deve gerir a sua atividade financeira.

Por fim, o doutrinador Torres (1991 apud ABRAHAM, 2017) separa a evolução do Estado de Direito Financeiro em quatro momentos distintos, quais sejam: Estado Patrimonial, onde não havia uma distinção clara no que era público e privado, marcante principalmente com o fim do modo de produção feudal; Estado de Polícia, que era voltado para a garantia do bem-estar dos cidadãos ou súditos, sendo que, para isso, o Estado utilizava da intervenção e centralização; o Estado Fiscal, que tinha um perfil liberal, já aos moldes capitalistas, onde se pregava a menor intencção do Estado na economia e presava pelo Estado de Direito; e, por fim, o Estado Socialista, que ressaltava mais uma vez o papel do Estado de promover aos cidadãos inúmeros serviços essenciais.

2.2 DEFINIÇÃO DA ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO

Visto de forma sucinta o contexto histórico da atividade financeira do estado, ou seja, sua origem e como era a abordagem dada a ela na Antiguidade Clássica, Idade Média e na Idade Contemporânea, este ultimo sob diversas visões; passar-se-á agora a debruçar-se sobre a sua real definição e demais particularidades. Como conceito, os doutrinadores elencam alguns, como, por exemplo, a de Baleeiro (2010, p. 4), quando aponta que “(...) consiste (...) em obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado ou cometeu áqueloutras pessoas de direito público”; e Negreiros (1999, p. 3), dispondo que “(...) consistem em toda ação que o Estado desenvolver para obter gerir e aplicar os meios necessários para satisfazer as necessidades da coletividade e realizar seus fins”.

Além deles, Borges (1998 apud LEITE, 2015) destaca, tal como os demais, que a atividade financeira do estado consiste em três pilares básicos, no caso, obtenção de recursos, a sua gestão, e o gasto deste propriamente dito; de modo que possui caráter meramente instrumental, uma vez que é uma atividade-meio, feita para satisfazer um fim específico, ou seja, as atividades típicas do Estado, como a promoção da saúde, educação e segurança. Como visto e já subentendido nas sentenças anteriores, a atividade financeira tem como finalidade

específica, a satisfação das necessidades coletivas. Podem-se entender necessidades coletivas como sendo aquelas que assim o são para toda a coletividade, toda a sociedade, como saúde, educação, infraestrutura, etc.; de modo que é antagônico com as necessidades individuais, uma vez que estas dizem respeito à pessoa considerada por si só, de interesse meramente privado (LEITE, 2015).

Para melhor assimilação, Brito (2011, p. 109 apud LEITE, 2015, p. 21) esclarece:

As necessidades humanas são essas carências e desejos que o homem tem, por ser animado, porque ele também raciocina, porque ele também tem inteligência, acima do instinto. Portanto, como essas carências são variadas, impõe-se a sua classificação nas seguintes espécies: necessidades *individuais*, necessidades *comuns*; necessidades *coletivas*, inclui-se, nessas últimas, a chamadas necessidades *públicas*, na qual há um componente importante, qual seja, o da avocação, feita pelo Estado, para que as satisfaça, não só por causa da natureza delas, como, também, pela natureza dele. A segurança pública é desse tipo, somente ele pode atuar nesse campo.

Bastos (1998) elenca em sua obra cinco características básicas da atividade financeira do estado, quais sejam: presença constante de uma pessoa jurídica de direito público; atividade de conteúdo econômico; conteúdo monetário; a instrumentalidade da atividade financeira; e, por fim, a instrumentalidade e política econômica. Quanto à primeira apontada, no caso, a exigência da presença permanente de pessoa jurídica de direito público, pressupõe a máxima de que um ente público deve sempre ser sujeito no âmbito do exercício da atividade financeira por parte do Estado, principalmente em virtude da sua própria natureza, que se destingue das regras aplicadas ao direito privado; assim sendo, aquelas pessoas jurídicas de direito privado que exercem funções ou serviços públicos não são abarcadas pelo conceito de atividade financeira do Estado, ao contrário daquelas pessoas eminentemente públicas, no caso, União, Estados, Municípios, Distrito Federal e devidas autarquias (BASTOS, 1998).

Como segunda característica, tem-se o conteúdo econômico da atividade financeira do estado, ou seja, esta lida necessariamente com matéria de natureza econômica; entretanto, como ressalta o Bastos (1998), não se refere à intervenção do estado na ordem macroeconômica, como supõe o Direito Econômico, e sim tem foco voltado para a entrada, gestão e saída de recursos necessários para a manutenção da máquina pública propriamente dita. Em sequência, a atividade financeira do estado é caracterizada como de conteúdo monetário, o que significa, como o próprio nome sugere, que o direito financeiro lida só, e somente só, com bens de natureza monetária, no caso, dinheiro ou mesmo operações de

crédito; de modo que não incluir quando o bem se manifesta *in natura* ou por meio da prestação de serviços (BASTOS, 1998).

A quarta característica elencada por Basto (1998) é o caráter instrumental da atividade financeira do Estado, que corresponde a mesma narração feita acima, no caso, o Estado faz uso da atividade financeira como meio para executar determinados fins, no caso, a viabilização do exercício das funções estatais. Por fim, tem-se a última característica, que é a relação feita entre a instrumentalidade e a política econômica, no sentido de que, muito embora em determinadas ocasiões o Estado faça uso da atividade financeira do estado para realizar, de fato, a intervenção na ordem econômica; isso não descaracteriza o caráter instrumental do instituto, uma vez que o mesmo fica restrito à arrecadação, gestão e despesa dos recursos, sendo os fins irrelevantes para a disciplina (BASTOS, 1998). Desse modo, está definida a atividade financeira do Estado.

A maioria dos autores, como Nogueira (1999), Bastos (1998), Baleeiro (2010) e Piscitelli (2017) analisa a atividade financeira do estado sob três parâmetros básicos, no caso, arrecadação de recurso, gestão de recursos e a aplicação destes; entretanto, de maneira mais técnica, Leite (2014) funda o mesmo instituto em quatro pilares, quais sejam: receita pública; orçamento público; despesa pública; e crédito público. A partir desse momento, será dada atenção especial ao primeiro seguimento, no caso, a receita pública, que é exatamente por onde se inicia, de forma mais concreta, a execução das ações relacionadas à atividade financeira do Estado como está conceitualmente posta.

2.3 CONCEITO DE RECEITA PÚBLICA

De forma pragmática, a receita pública se constitui como “o ingresso de dinheiro aos cofres do Estado para atendimento de suas finalidades” (HARADA, 2017, p. 39), de modo que, ao longo da evolução da atividade financeira do Estado, várias foram as formas que o ele se utilizou para a obtenção desse recurso. Baleeiro (2010) distingue cinco padrões de aquisição de recurso, são eles: a parasitária, método que consiste na usurpação das riquezas dos povos vencidos em guerras; a dominal, quando o Estado se propõe a exercer atividade econômica, isso fazendo uso da exploração de seu próprio patrimônio; a regaliana, onde, como o próprio nome sugere, se é cobrado sob direitos regalianos, no caso, quando se fazia uso de terras reais na monarquia; tributária, como se conhece hoje em dia; e, por fim, a social, que procura ser pautada pelos fins sociais da receita, de modo a considerar a justiça social em sua consecução.

No âmbito da conceituação de receita pública há uma divergência na doutrina, pois, para alguns ela possui um caráter mais amplo, uma vez que considerar toda e qualquer entrada como receita pública, assim entende Franco (1988, p. 272 apud BASTOS, 1998, p. 38): “As receitas públicas podem ser assim genericamente definidas como qualquer recurso obtido durante um dado período financeiro, mediante o qual o sujeito público pode fazer as despesas públicas que estão a seu cargo”. Por outro lado, tem-se a visão de que somente se caracteriza como receita pública aquele recurso que adentra nos cofres públicos com caráter definitivo; Baleeiro (2010, pág. 148) constrói o conceito de receita pública considerando esse fator, ver-se-á: “Receita Pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”.

Desse modo, a doutrina costuma distinguir, portanto, como sendo receita pública exatamente aquele recurso que, de fato, é incorporado ao tesouro Estatal, sem perceptiva de retirada diferente da que seja por meio da própria despesa pública; e intitulando de ingresso público toda e qualquer entrada, onde se inclui a própria receita pública, como, também aqueles montantes que não possuem essas características atinentes à receita pública, no caso, que entram com perspectiva de saída, como, por exemplo, as calções exigidos em determinadas licitações públicas (LEITE, 2015). Feita a leitura quando o real conceito de receita pública é necessário fazer uma abordagem quanto a sua classificação, como se observará na sequência.

2.4 CLASSIFICAÇÃO DE RECEITA PÚBLICA

A doutrina se debruça em várias formas de classificação das receitas públicas, considerando inúmeros fatores. Leite (2015) costuma fazer sua classificação seguindo as seguintes variáveis: quanto à periodicidade, podendo ser ordinária ou extraordinária; quanto ao sentido, tendo, portanto, a receita pública ampla e a restrita; quanto ao órgão competente para a arrecadação, podendo ser receita da União, Estadual ou Municipal; quanto à origem, no caso, originária ou derivada; quanto à natureza, tem-se a receita orçamentária e a extra orçamentário; e, por fim, o autor apresenta a sua classificação quanto à categoria econômica, onde pode ser receita corrente, que se desdobra em receita tributária, de contribuição, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços, de transferências correntes e outras receitas correntes; ou também receita de capital que, de igual modo, se distinguem em operações de

créditos, alienação de bens, amortização de empréstimos, transferência de capital e outras receitas de capital.

Muito embora a nossa legislação, mais especificamente a Lei de nº 4320/64, que dispõe sobre normas gerais de direito financeiro; adote a última classificação citada, no caso, quanto à categoria econômica, a doutrina, de forma consensual, adota primordialmente a que distingue as receitas públicas em originárias e derivadas, classificação chamada também de alemã (BALEIRO, 2010). Essa classificação dada considera precipuamente a origem do recurso, mas, observando por outro ângulo, pode-se constatar que considera também a forma de atuação do estado, no caso, se coercitivo ou voluntário, e o ramo do direito aplicável, ou seja, se Direito Público ou Direito Privado.

As receitas originárias são aqueles em que o Estado explora economicamente seu patrimônio para a angariação de receita, ou seja, vai ao mercado como se um particular fosse e desenvolve determinadas atividades econômicas, isso amparados não pelo Direito Público, e sim, pelo Direito Privado, como em uma relação convencional entre particulares. (CARNEIRO, 2016). No mesmo sentido, também é possível destacar que são:

(...) as receitas provenientes dos bens e empresas comerciais ou industriais do Estado, que os explora a semelhança de particulares, sem exercer o seus poderes de autoridade, nem imprimir coercitividade à exigência de pagamentos ou à utilização dos serviços que os justificam, embora, não raro, os institua em monopólio. A essas receitas originárias corresponderia a noção de “preços”. (...) Neles [também], poderiam ser incluídas as receitas decorrentes da prescrição em favor do Estado, bens vacantes, heranças jacentes, etc.(BALEIRO, 2010, p. 149).

No que diz respeito às receitas derivadas, são aquelas provenientes do exercício do poder de império por parte do Estado, onde, presando pela legalidade, constrange o particular para que ele repasse os recursos próprios (LEITE, 2015). Abraham (2017, p. 117) apresenta seu conceito e a diferença da receita originária:

Já na espécie de receita pública derivada, os recursos que ingressam nos cofres do Estado são originários do patrimônio do particular, seja ele pessoa física ou jurídica, por força da soberania do Estado em instituir, através do Poder Legislativo, normas tributárias e de penalidades pecuniárias. Aqui não temos o particular contratando voluntariamente com o Estado e remunerando-o, nem realizando um ato de liberalidade na transferência de bens. No caso das receitas públicas derivadas, o particular se submete ao poder impositivo estatal, tendo nos tributos e nas multas as espécies típicas de receitas públicas derivadas.

Há duas espécies básicas de receitas derivadas, no caso, as penalidades pecuniárias e os tributos. Quanto à primeira espécie, são exatamente aquelas penalidades que se manifestam por meio das multas (BALEEIRO, 2010). Já no que diz respeito aos tributos, também chamada pela doutrina de receita tributária, deve ser entendida de igual forma, no caso, como uma renda proveniente do particular enquanto o Estado exercita sua autoridade, entretanto, que não configura sanção a ato ilícito, como prevê o art. 3º do Código Tributário Nacional, e ao contrário do visto na primeira espécie destacada (BALEEIRO, 2010). Franco (1988, p. 273 apud BASTOS, 1998, p. 47) conceitua, de forma minuciosa, a receita tributária como sendo:

[...] receitas que o Estado obtém mediante o recurso ao seu poder de autoridade, impondo aos particulares um sacrifício patrimonial que não tem por finalidade puni-los nem resulta de qualquer contrato com eles estabelecido, mas tem como fundamentos assegurar a co-participação dos cidadãos na cobertura dos encargos públicos ou prosseguir outros fins públicos.

No Estado moderno, principalmente aqueles hegemonicamente liberais, a receita é proveniente, em grande parte, da tributação, ou seja, receita derivada tributária (ABRAHAM, 2017). Para a consecução da arrecadação propriamente dita, no caso, a complementação fática da receita pública, um dos pilares básicos da atividade financeira do Estado; é preciso autorização proveniente da soberania popular, manifestada necessariamente na Constituição Federal, forma adequada em um Estado Democrático de Direito. Desse modo, é a Carta Magna, constituída em Assembleia Constituinte, que autoriza o Estado a cobrar, na forma da lei, os tributos dos cidadãos, a essa autorização se dá o nome de competência tributária, alvo próximo da nossa análise.

2.5 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Antes de adentrá-lo-á na discussão acerca de competência tributária, é importante fazermos uma ponderação quanto ao exercício do poder de tributar por parte do Estado. A soberania, componente indispensável para a constituição do Estado e que se manifesta por meio da coercibilidade, possibilita que ele cobre dos particulares recursos necessários para a sua manutenção (MACHADO, 2010). Muito embora a ideia de soberania denote o exercício pleno da força, advindo da presunção de inexistência de vontade superior que a constrange, no Estado Democrático de Direito a relação estabelecida entre o próprio Estado e o particular é plenamente jurídica, nos termos da lei, em virtude dela, ou seja, há apressa a legalidade

(AMARO, 2017). Essa concepção mais arcaica, onde o Estado é visto como tirano e autoritário na relação estabelecida, é fruto das práticas reiteradas do absolutismo monárquico, suprimidas pelos ideais republicanos.

De acordo com Nogueira (1999) os limites ao poder de tributar, exercício do poder de império do Estado, estão limitados pelo texto constitucional, como é de se esperar em um Estado Democrático de Direito. Desse modo, a Constituição deve disciplinar todas as matérias inerentes ao poder de tributar, tal como delimitar a competência tributária, que “(...) consiste na outorga de poder concedido pela Constituição Federal para editar leis que versem sobre tributos e relações jurídicas deles decorrentes” (MINARDI, 2015, pág. 46). Também entendida como: “(...) atribuição constitucional do poder de tributar às entidades políticas componentes da Federação” (HARADA, 2017, p. 383).

Muito embora o texto constitucional traga as disposições sobre competência tributária, ela não cria os tributos, como esclarece Amara (2017), ela apenas outorga o poder de criá-los, de modo que assim ocorre através das demais leis infraconstitucionais, e por cada ente federado, como se verá adiante. A repartição de competências, que é inerente à forma federativa de estado adotada pelos nossos constituintes em 1988, onde se observa três esferas, no caso, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios; também abrange justamente a competência tributária, de modo que cada ente federado tem a prerrogativa de instituir os tributos a eles competentes, sendo um meio para auferir renda própria e possibilitar a concretização, de fato, da sua autonomia financeira, política e administrativa (MORAIS, 2017).

Antes de abordarmos como a Constituição Federal de 1988 repartiu a competência legislativa para a instituição dos tributos, se faz necessário recorrer a sua classificação, ou seja, em tantas e quais são as espécies tributárias adotadas pelo ordenamento jurídico nacional. Minardi (2015) pontuou em sua obra que a doutrina majoritária, em consonância com o posicionamento do STF, adota a teoria da quimpartite, ou seja, apregoa que se tem como sugere o termo, cinco espécies de tributos, sendo elas: impostos, taxas, contribuições de melhorias, contribuições sociais e empréstimo compulsório.

2.6 CLASSIFICAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A doutrina clássica costuma classificar a competência tributária em três modalidades distintas, sendo: competência comum, competência privativa e competência

residual (AMARO, 2016). Entende-se a competência comum aquela em que: “(...) não se estipularam ‘listas’ enumeradas na Constituição Federal, indicando, com exclusivismo, a entidade tributante correspondente ao plano de instituição do tributo vinculado respectivo” (SABBAG, 2014, pág. 428), de modo que todos os entes da federação poderão instituí-los, como ocorre no caso da taxa (art. 145, II da CF/88 c/c arts. 77 e 80, CTN) e da contribuição de melhorias (art. 145, III, CF/88 c/c art. 81, CTN).

Quanto à competência privativa, Amaro discorre (2016, pág. 117): “Designa-se privativa a competência para criar impostos atribuídos com exclusividade a este ou àquele ente político”. Sabbag (2014), considerando a situação posta, pondera que a Constituição Federal elenca quais impostos são privativos de cada ente, ou seja, quais os impostos de competência privativa da União (art. 153, CF/88), impostos de competência privativa dos estados (art. 155, CF/88) e os impostos de competência privativa dos municípios (arts. 156 e 147, parte final, CF/88). Além dos impostos, cabe salientar que somente a União poderá instituir empréstimo compulsório (art. 148, CF/88) e as contribuições especiais (art. 149, caput, CF/88). E, por fim, no caso dos Estados, Distrito Federal e os Municípios, podem criar, em caráter privativo, as contribuições sociais para o custeio do Sistema de Previdência e Assistência Social de seus próprios servidores (art. 149, §1º, CF/88), como também cabe privativamente ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição da Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (CIP ou COSIP – art. 149-A, CF/88 – EC n. 39/2002).

Em última análise, tem-se como competência residual ou remanescente, que diz respeito à competência para instituir os tributos não previstos no texto constitucional, de modo que a Constituição Federal de 1988 determinou que somente cabe à União essa prerrogativa (arts. 154, e 195, §4º, CF/88), como destaca Josiane Minardi (2015, p. 52). Será dada especial atenção à competência tributária inerente aos Municípios no capítulo da sequência, uma vez que é justamente o alvo do presente trabalho. Ademais, agora cabe trazer uma breve discussão acerca dos princípios, tanto da seara tributária como financeira, aplicáveis a nossa análise, ou seja, a apuração das responsabilidades do gestor e do ente que é omissa na arrecadação dos tributos de competência dos municípios.

2.7 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS E ORÇAMENTÁRIOS APLICÁVEIS

Os princípios do Direito Tributário esculpidos na Constituição Federal são chamados, juntamente com as imunidades tributárias, de limitações ao poder de tributar, que são, como o próprio nome sugere, limites impostos pelo texto constitucional ao exercício do poder de tributar e, por conseguinte, delimita o campo de atuação do Estado no uso da competência tributária posta (AMARO, 2017). Dentre tais princípios, alguns são imprescindíveis para a análise do presente tema, quais sejam: princípio da legalidade (art. 150, I, da CF/88); princípio da igualdade (art. 150, II, da CF/88); princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da CF/88); princípio da capacidade econômica (art. 194 e 195 da CF/88); princípio da razoabilidade e proporcionalidade; e o princípio do não-confisco (art. 150, IV, da CF/88).

O princípio da legalidade tributária, esculpido no art. 150, I, da CF/88, impõe, basicamente, que nenhum tributo pode ser criado ou ter suas alíquotas aumentadas senão através de lei regularmente instituída (BRASIL, 1988). Brito (2010, p. 39) pondera que a criação deve ser entendida como a implementação de todos os seus elementos constitutivos do tributo, no caso, o fato gerador, a alíquota, fato temporal, entre outros, tal como impõe o Código Tributário Nacional, em seu art. 97, onde expõe o rol taxativo desses elementos. Nesse mesmo sentido, Amaro (2017, p. 136) faz a seguinte ponderação acerca do princípio da legalidade tributária:

É mister que a lei defina in abstracto todos os aspectos relevantes para que, in concreto, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se “A” irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação.

De acordo com Machado (2010), o princípio da igualdade tributária, próximo da nossa análise, possui relação direta com o da isonomia jurídica, uma vez que ele busca exatamente concretizar a igualdade material entre os contribuintes. Em nossa Constituição Federal, o referido princípio é exposto da seguinte forma:

Art. 150 –Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedada a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - [...]

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situações equivalentes, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercidas, independente de denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (BRASIL, 1988).

Assim sendo, o princípio em voga deixa claro que preza pela igualdade formal, genérica, como o previsto no art. 5º da CF/88, em relação aos contribuintes que se encontram em situações equivalentes; e também tem apreço a igualdade material, ou seja, isonomia, quando restringe o tratamento igual apenas aos iguais, aos de mesma categoria; deixando clara a possibilidade de tratamento desigual aos desiguais.

No que tange o princípio da capacidade contributiva, o nosso constituinte trouxe a seguinte previsão:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultada a 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 (BRASIL, 1988).

Nesse sentido, Amaro (2017) destaca que o princípio da capacidade contributiva objetiva considerar os aspectos econômicos dos contribuintes na criação dos tributos, para que, com isso, não se inviabilize a subsistência do contribuinte, como também de seus dependentes, de maneira a não impedir o exercício de direitos fundamentais constitucionalmente previstos. De mesmo vertente tem-se também o princípio da capacidade econômica que exige para mensurar a sua capacidade econômica, essencial para averiguação da capacidade contributiva, sejam consideradas variáveis como patrimônio, renda e atividade profissional praticada; sua previsão constitucional se encontra nos arts. 194 e 195 da Carta Magna (AMARO, 2017).

Em sequência, passar-se-á a considerações acerca do princípio da proporcionalidade, segundo o qual a instituição de tributos e implementação dos seus elementos devem ser feita proporcionalmente à capacidade contributiva dos cidadãos, tal como prega o princípio anterior, onde se pode notar o quanto são similares (AMARO, 2017). Por fim, nos resta o princípio do não-confisco, previsto em nossa Constituição Federal nos seguintes termos: “Art. 150. Sem prejuízos de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV – utilizar tributos com efeito de

confisco”. Segundo esse princípio, o tributo não poderá ter efeito confiscatório, ou seja, ser oneroso ao ponto de ser interpretado como se penalidade fosse, o Estado não poderá utilizar do poder de tributar como meio de mitigar por completo o patrimônio do particular. (MACHADO, 2010).

Findos os princípios tributários, agora se faz necessário fazer uma breve exposição dos princípios de ordem orçamentária que são imprescindíveis para esse trabalho, de modo que são os seguintes: princípio da legalidade (art. 165, III da CF/88); princípio do equilíbrio orçamentário; princípio da universalidade; princípio do orçamento bruto; princípio da transparência orçamentária (arts. 31 § 3º, 37, 162, 165 § 3º da CF/88); e o princípio da publicidade.

Segundo Harada (2017, p. 89), o princípio da legalidade orçamentária apregoa que toda e qualquer ação da Administração Pública relativa à atividade financeira do Estado deve obedecer aos preceitos legais, à lei em sentido estrito. Esse princípio é reflexo do próprio princípio da legalidade esculpido de forma genérica na Constituição Federal de 1988, de modo que busca, exatamente, preservar o Estado Democrático de Direito e submeter o gestor público às exigências trazidas nas devidas leis orçamentárias (LEITE, 2015). Possui previsão constitucional no art. 165, onde dispõe que será de iniciativa do poder executivo as leis que tratam do plano plurianual, de diretrizes orçamentárias e do próprio orçamento anual (BRASIL, 1988).

Quanto ao princípio do equilíbrio orçamentário, a doutrina costuma assim conceituá-la: “(...) exigência relativa às contas públicas, que deverão apresentar o mesmo montante quando se trata de estimar as receitas e as despesas” (PISCITELLI, 2012, p.40). De modo geral, exige que na quantificação de receita menos despesa, o saldo deve necessariamente ser positivo o que demonstra, por óbvio, responsabilidade e saúde das contas públicas. Já no que diz respeito ao princípio da universalidade, ele apenas faz a ponderação que todas as despesas e receitas devem estar evidenciada na lei orçamentária anual, de modo a evitar que matérias referentes à atividade financeira do estado fiquem de fora da referida lei (MARAIS, 2017).

Fazendo referência ao art. 6ª da Lei nº 4320, de 1964, que exatamente dispõe sobre as normas gerais sobre direito financeiro, Leite (2015) pontua que o princípio do orçamento-bruto exige que a lei orçamentária apresente os valores com exatidão, ou seja, em nenhuma hipótese deverá constar deduções. Desse modo, muito embora parte de determinados impostos tenham como destino outros entes federados, os valores não podem ser desconsiderados desde logo, devem necessariamente ser computados na lei orçamentária do ente transferidor. Quanto

ao princípio da transparência orçamentária, de acordo com Harada (2017), ele impõe que a lei orçamentária deve apresentar com riqueza de detalhes as informações contábeis a elas inerentes, deixar evidente para o contribuinte todas as fontes de receitas, todas as despesas, como também as várias informações inerentes às isenções, remissões e demais dispensas legais de receitas, em cumprimento ao art. 165, § 6º, da CF/88, que possui a seguinte disposição: “O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, instituídos e mantidos pelo Poder Público” (BRASIL, 1988).

Por fim, restam-se fazer ponderações sobre o princípio da publicidade, que é exatamente aquele ao qual o administrador público se submete, esculpido, juntamente com a legalidade, impessoalidade, moralidade e eficiência; no art. 37 de nossa Constituição Federal. De acordo com este, a lei orçamentária, tal como sua execução, deve ser devidamente publicizada, deixar claro ao contribuinte como está o andamento da atividade financeira do Estado (HARADA, 2017). Com isso, concluiu-se o rol de princípios de indispensável observação para o trabalho. Após essa contextualização, passar-se-á a focar no capítulo subsequente no sistema tributário do ente federado de nosso interesse primeiro, qual seja: o município.

03. TRIBUTOS DA COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO

O presente capítulo tem como finalidade principal a análise da competência tributária dos municípios brasileiros de acordo com a CF/88 e demais normas infraconstitucionais. Entretanto, antes de adentrar-se nessa conjuntura, é necessário fazer-se uma contextualização histórica acerca da figura do próprio município, uma abordagem que traga desde sua origem histórica e evolução até o tratamento dado pelo nosso ordenamento jurídico pátrio ao longo dos séculos, em especial a trato constitucional.

3.1 ORIGEM E EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO MUNICÍPIO NO ORDENAMENTO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

Segundo Meirelles (2000), a figura do Município surgiu de forma institucionalizada no contexto das dominações postas em prática pelo Império Romano, de modo que aos povos conquistados restava submissão ao Senado e, caso houvesse legítima obediência às leis romanas, a República garantia certa autonomia e privilégios na medida da sujeição. Aos povos conquistados que possuíam esses benefícios, que ia até mesmo à possibilidade de eleições dos dirigentes locais, se dava o nome de município, que vem do latim *municipium* (MEIRELLES, 2000). Ainda no que diz respeito ao surgimento e o funcionamento destes originariamente, Dante Martorano (1985, p. 55 *apud* COSTA, 2014, p. 23) destaca:

O Município atual, ainda que com eleições bem diferentes, teve início com o *municipium* ou *municipiaromano*, organização local surgida no final da República. Atribui-se a Lúcio Cornélio Sila (138-78 a. C.), em meio as reforma que efetuou, após grande expurgo de Senadores e das classes dos *équites*, a primeira legislação definidora das características dessa entidade. Foram instituídas assembleias nas cidades, que votavam os seus estatutos e elegiam os magistrados locais para um conselho, com funções assemelhadas ao Senado romano, e o *duumvir*, com poderes assemelhados ao do cônsul.

Em sua origem, a administração dos municípios se dava por meio de um colégio composto por dois ou quatro magistrados que exerciam a administração da justiça, juntamente com magistrados inferiores, polícia e burocratas; e nomeavam auxiliares para ocuparem os outros cargos essenciais para a manutenção da máquina pública à época, quais sejam: encarregados pela arrecadação, os encarregados pela fiscalização dos negócios públicos, o defensores da cidade, os notórios e escribas (MEIRELLES, 2000). Essa estrutura formatada para os municípios se expandiu por boa parte das colônias romanas na Europa e em outros

continentes quando o imperador Caio Júlio Cesar (100-44 a. C.) editou a chamada *Lex Julia Municipalis*, que regulamentava essa forma de governo local e possibilitava sua replicação (COSTA, 2014).

Após várias oscilações, a figura do município se consolidou e se expandiu, passou das metrópoles europeias até as suas colônias, como ocorreu no Brasil; onde se observava, ainda no período colonial, uma estrutura local de poder constituída por pessoas eleitas por *homens-bons*, que recolhiam e aplicavam tributos, como também constituía um elo entre as elites locais e a coroa portuguesa; de modo que favorecia a formação de um ambiente propício para discussão dos problemas locais (COSTA, 2014). Com a independência, no caso, em 1822, essa estrutura foi incorporada à Constituição do Estado nacional que acabava de nascer, como ver-se-á na sequência do trabalho.

Já no Império e sob a Constituição de 1824, o município ganhou aparente autonomia, uma vez que nas cidades e vilas foram instituídas Câmaras de Vereadores, com componentes devidamente eleitos, apesar de ser por meio do voto censitário, e com atribuições próprias, como, por exemplo, a aplicação das rendas públicas. Entretanto, uma lei que regulamentava alguns aspectos relativos aos municípios descaracterizou a aparente autonomia, tendo em vista que pregava a subordinação política e administrativa dos municípios aos presidentes das Províncias, de modo a privilegiar o centralismo provincial e a reduzir o município à mera divisão territorial (MEIRELLES, 2000).

A Constituição Federal de 1891, como o próprio nome sugere, foi a que instalou a forma federativa de estado, onde os estados-membros passaram a gozar de autonomia administrativa, política e financeira (MEIRELLES, 2000). Quanto aos municípios, o mesmo Meirelles (2000) destaca que cada estado legislava sobre a amplitude de autonomia que cada qual teria; entretanto, essa autonomia não se vislumbrou, pois, o coronelismo, a violência e a centralidade das decisões dos executivos estaduais foram marcantes nessa época. Com o advento da Constituição Federal de 1934, claramente social-democrata, viu-se necessidade de garantir autonomia mais efetiva aos municípios, visto que na constituição vigente anteriormente era apenas protocolar; assim sendo, dentre várias atribuições praticáveis, foi dada aos municípios, por exemplo, a possibilidade de arrecadação de rendas próprias por meio da cobrança de tributos e a aplicação desse mesmo recurso (MEIRELLES, 2000).

O golpe de 1937, momento que adveio a Constituição Federal de 1937, suprimiu não só a democracia, mas também grande parte da autonomia que os municípios brasileiros tinham angariado, de modo que o executivo federal centralizou boa parte das atividades

administrativas estatais da época (COSTA, 2014). O chefe do executivo federal exercia sua autoridade sobre os Estados por meio da nomeação de interventores que, no que lhe concerne, incumbia a tarefa de nomeação dos prefeitos, a ausência de autonomia dos municípios se manifestava nas próprias atribuições dos prefeitos, como pontua Meirelles (2000, p. 39): “Todas as atribuições municipais enfaixavam-se nas mãos do prefeito, mas acima deles pairavam soberano o *Conselho Administrativo* Estadual, órgão controlador de toda a atividade municipal, que entravava eficientemente as iniciativas locais”. A falta de autonomia chegava a ser maior nesse período histórico que mesmo no Brasil Império, pois, os interesses locais debatidos nos municípios não repercutiam nas decisões das outras esferas de tomadas de decisões ao nível regional e nacional (COSTA, 2014).

De forma antagônica à constituição anterior, a de 1946 foi promulgada sobre pilares democráticos, de modo que os municípios ganharam grande centralidade, ou seja, a eles foram dadas autonomia financeira, política e administrativa; havia, inclusive, simetria no que diz respeito ao sistema político adotado, uma vez que possuíam poderes executivos e legislativos devidamente instituídos (MEIRELLES, 2000). No que diz respeito às finanças, a Constituição Federal de 1946 foi de suma importância, pois, restaurou a autonomia financeira com amplitude, uma vez que previu a possibilidade de arrecadação e aplicação das rendas, discriminou algumas espécies de tributos que poderiam ser arrecadados pelos municípios, em assimetria com a União e Estados, como também garantiu a participação na arrecadação dos tributos desses mesmos entes (COSTA, 2014). Por fim, cabe fazermos ponderações acerca da Constituição Federal de 1967 e sua Emenda 01 de 1969, que embora assegurasse a autonomia dos Estados e Municípios, possuíam caráter centralizador, intervencionista e, por óbvio, pouco democrático; mantiveram a autonomia financeira, política e administrativa, porém, com evidentes restrições (MEIRELLES, 2000).

A democracia foi reestabelecida e com ela, em 1988, uma nova Constituição Federal foi promulgada. A nova Carta Magna representou um grande marco para a figura do município, pois, garantiu uma ampla e pulsante autonomia, que se manifestou desde logo, uma vez que o elevou a ente federado, tal como a União, Estado e o Distrito Federal, situação inédita no direito moderno (MEIRELLES, 2000). Quanto a isso, assim dispõe o texto constitucional: “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito [...]” (BRASIL, 1988). A autonomia do município está demonstrada no texto constitucional em diversos momentos e nos três aspectos, no caso, administrativo, político e

financeiro (COSTA, 2014). No que diz respeito à autonomia financeira dos municípios, a CF/88 também repartiu com os Municípios a competência tributária, ou seja, a medida do poder de tributar que o pertence e, ao mesmo tempo, o limita. A abordagem específica quanto a esse tema será dada a partir do tópico seguinte.

3.2 COMPETENCIA TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS SEGUNDO A CONSTITUIÇÃO DE 1988

No capítulo anterior fez-se uma maciça explanação quanto à competência tributária, de modo que em um determinado momento abordou-se sobre sua classificação. Retoma-se agora a esse ponto, uma vez que se considerou a mesma para discriminar qual a competência tributária específica do município em nosso arcabouço constitucional, fazendo, de forma prática, a definição de quais espécies tributárias são passíveis de criação e arrecadação por parte do referido ente federado. Como já se destacou, Amaro (2016) pontua que a classificação mais tradicional divide a competência tributária em comum, privativa e residual. Seguindo os preceitos constitucionais e a abordagem doutrinária inerente, analisar-se-á, em um primeiro momento, sobre os tributos de competência comum a todos os entes federados e, na sequência, sobre os tributos de competência privativa dos municípios brasileiros. De antemão esclarece-se que não cabe aos municípios a competência residual, sendo esta intrínseca à União, nos termos do art. 154, I e 195, §4º da CF/88.

Antes de se tratar das espécies de tributos de forma minuciosa, é preciso fazer um adendo em relação à quantidade de espécies de tributos que se tem à luz do ordenamento jurídico brasileiro, visto que há inúmeras formas de classificação no âmbito acadêmico. Minardi (2015) apresenta às quatro correntes principais, quais sejam: a binária ou bipartite; ternária ou tripartite; quaternária ou quadripartite; e, por fim, a quinária ou quimpartite. De acordo com a primeira corrente, segundo a mesma doutrinadora fazendo referência a outros autores, só teriam as taxas e os impostos, de modo que a diferença entre ambas é que a primeira seria vinculada, pois, é uma contraprestação estatal; e a segunda não é vinculada, visto que não é necessária atuação direta do estado para legitimar sua arrecadação. A corrente tripartite, que é a adotada pelo art. 5º do CTN e pelo art. 145 da CF/88, defende que além da taxa e impostos, tem-se também as contribuições de melhorias, de modo que o último, embora vinculado tal como a taxa, não se assemelha a este em virtude de possuir um fato gerador

distinto, pois, o da taxa é direto e imediato, enquanto a contribuição de melhoria é indireto e mediato (MINARDI, 2015).

Em sequência, tem-se a corrente quaternária ou quadripartite, que acrescenta o empréstimo compulsório como uma espécie autônoma, exatamente por ser passível de restituição, aspecto que o distingue dos demais (MINARDI, 2015). Reconhecida pela doutrina de forma majoritária, pela CF/88, nos termos dos arts. 149 e 149-A, e pelo próprio STF; tem-se, por fim, a corrente quinária ou quinpartite, explanada por Minardi (2015) como sendo aquela que divide as espécies de tributos em cinco, são elas: taxas, contribuições de melhorias, impostos, contribuições e empréstimo compulsório; sendo que cada qual possui suas especificidades, o que impede a unificação de algumas espécies em categorias únicas, visto que cada qual é autônoma. Assim se manifesta o STF sobre o tema:

EMENTA: (...) De fato, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria), a que se refere o art. 145, para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (RE 146.733/SP. rel. Min. Moreira Alves, STFDj de 06.11.1992).

Vista essa discussão doutrinária, onde se pode constatar que majoritariamente se adota a corrente quinária, retorna-se ao raciocínio, declarando que dentre às cinco espécies de tributos trazidos pela CF/88, as de competência estritamente comum são duas, quais sejam: as taxas e contribuições de melhorias, nos seguintes termos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...];

II – Taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas (BRASIL, 1988).

Na sequência, descrever-se-ão as características e peculiaridades inerentes a cada um desses tributos, iniciando a análise pela taxa e, posteriormente, trar-se-ão as mesmas informações sobre as contribuições de melhorias.

3.3 A TAXA

Segundo Sabbag (2014) a taxa é um tributo que está diretamente vinculado a uma atividade estatal, de modo que a administração pública age de forma direta e imediata sob o contribuinte. Bastos (1998) também destaca que a taxa tem o caráter indenizatório, de modo que o Estado não poderá fazer uso dessa espécie de tributos para arrecadar recursos que não sejam suficientes para arcar com o serviço por ele prestado e a taxa vinculada. Da mesma forma pensa Alexandre (2013), pois, pontua que a taxa é uma contraprestação ou tributo retributivo a uma atividade já prestada pelo estado ao contribuinte, ou mesmo posta a sua disposição. Assim sendo, a taxa tem como atributo indispensável à referibilidade, que corresponde exatamente a relação estabelecida entre os valores gastos com a execução dos serviços com o que deverá ser efetivamente pago pelo contribuinte; de modo que deve ter similaridade, uma vez que, como já se destacou, a taxa é tributo de natureza vinculada (MACHADO, 2010). De competência tributária comum e prevista no art. 145, I da CF/88, ponto este já debatido, a taxa tem igual previsão no CTN, nos seguintes termos:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição (BRASIL, 1966).

A partir do *caput* do dispositivo averiguado acima, é possível constatar que a taxa possui dois fatos geradores distintos, quais sejam: exercício regular do poder de polícia, também conhecida como taxa de polícia; e, obedecidas condições específicas, a prestação de serviço público, também nominado de taxa de serviço (BORBA, 2011). Ambas serão nossos objetos de análise a partir do presente momento, iniciando pela taxa de polícia, ou também chamada de taxa de fiscalização. O poder de polícia, que quando exercido suscita a cobrança da taxa de polícia, é conceituado da seguinte forma pelo CTN, definição assa utilizada inclusive no âmbito do Direito Administrativo:

Art. 77 Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando o direito, interesse ou liberdade, regula a prática de atos ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente a segurança, a higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício das atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, a tranquilidade pública ou ao respeito a propriedade a aos direito individuais ou coletivos (BRASIL, 1966).

De forma mais sucinta, Meirelles (2000) frisa que o poder de polícia é uma imposição, um limite, imposto pelo Estado a um particular em prol da proteção do bem-estar social, de modo a evitar que indivíduos pratiquem abusos passíveis de prejudicar a coletividade. Da mesma forma, Meirelles (2000) aponta quais as espécies de poder de polícia, ver-se-á: polícia sanitária, referente à higiene pública; polícia das construções, que trata da fiscalização técnica das edificações ou assuntos a elas inerentes; polícia das águas, responsável por controlar a qualidade da água e seu manejo adequado; polícia da atmosfera, relativa à qualidade do ar; polícia das plantas e animais nocivos, diz respeito a pestes urbanas, que são animais ou plantas que podem causar riscos a saúde pública; polícia dos logradouros públicos, busca regulamentar todos os temas inerentes às ruas, como a segurança, higiene, moral, conforto, estética e publicidade urbana; polícia dos costumes, relativa aos espetáculos e diversões públicas; polícia de pesos e medidas, que realiza o controle técnico dos padrões dos pesos e medidas utilizados no comércio; e, por fim, a polícia das atividades urbanas em geral, que são as demais atividades relacionadas à organização urbana. O exercício de quaisquer das atividades fiscalizatórias apresentadas, realizada sempre se baseando em legislação regularmente estabelecida, enseja a cobrança da taxa respectiva.

A outra espécie de taxa, chamada de taxa de serviço, tem como fato gerador a “utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível” (MINARDI, 2015, p. 533). Antes da análise mais específica quanto aos aspectos inerentes dessa taxa, se faz necessária fazermos apontamentos quanto ao serviço público propriamente dito. No entendimento de Costa (2014), serviço público pode ser entendido como aquele prestado pela administração pública aos cidadãos segundo as suas competências devidamente delimitadas, onde, como resta claro, o sujeito passivo são os cidadãos e o ativo, aquele que age, é o Estado. Cabe ao município, de acordo com o art. 30 da CF/88, exatamente aquele que delimita as competências dos municípios, alguns serviços públicos de interesse local, por exemplo: prestação de serviço de água e esgoto; a organização urbanística da cidade, ou seja, arruamento e alinhamento dos logradouros públicos; promover a educação desde o infantil até

o ensino fundamental (art. 211, §2º da CF/88); a iluminação pública; a administração e controle dos matadouros, feiras e mercados públicos; serviços de saúde, em cooperação com os demais entes, através do Sistema Único de Saúde – SUS; serviços funerários; a segurança dos prédios e logradouros públicos; o controle do trânsito e tráfego e, por fim, a organização do transporte coletivo (COSTA, 2014). Todos esses serviços são passíveis se serem taxadas, ressalvados aqueles que devem ser fornecidos de forma gratuita, em obediência aos ditames constitucionais, como no caso da saúde e educação; e os que não cumprem os requisitos exigíveis para a cobrança da taxa, no caso, a especialidade e divisibilidade, como é o caso da iluminação pública, que não pode ser remunerado por taxa. Essa última afirmativa apresentada será alvo de detalhada análise em tópico específico na sequência do trabalho, onde tratar-se-á da COSIP (Contribuição para o custeio da iluminação pública).

Sabbag (2014) aponta que a taxa de serviço, ou também chamada taxa de utilização, somente poderá ser cobrada mediante o cumprimento de dois requisitos básicos relativos ao serviço público prestado, ou seja, este deve ser específico (art. 79, II, do CTN) e divisível (art. 79, III, do CTN). O serviço público é específico quando é passível de divisão em unidades independentes, ou melhor, autônomas, de modo que o contribuinte possa identificar por qual serviço público está sendo cobrado; quanto à divisibilidade, é o serviço público que pode ser utilizado de forma separada pelos usuários, não é aquele de utilização apenas coletiva, oportunidade em que o Estado consegue identificar o contribuinte que está fazendo uso do serviço por ele prestado (ALEXANDRE, 2013). Além desses requisitos, nos termos do CTN, a taxa de serviço poderá ser cobrada quando o serviço for efetivamente prestado, ou seja, quando o usuário concretamente usufruiu deste (art. 79, I, ‘a’, do CNT); ou também nas situações em que ele simplesmente é posto a sua disposição dos cidadãos (art. 79, I, ‘b’, do CTN), visto que se trata de um serviço de prestação obrigatório, como ocorre no caso da coleta de lixo domiciliar, reconhecido como taxa pelo STF por meio da Súmula Vinculante nº 19, nos seguintes termos: “A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal.” (MINARDI, 2015).

Alexandre (2013) pondera que a taxa não poderá ter base de cálculo própria de imposto, em cumprimento ao art. 145, §2º da CF/88; e não poderá ter fato gerador, como também base de cálculo, idêntico aos dos impostos, assim dispõe o CTN (art. 77, parágrafo único). Por fim, ainda quanto à taxa, vale salientar que se distingue da tarifa, ou também chamado preço público, pois, este não é tributo, de modo que não é prestação pecuniária

compulsória; é regido pelo Direito Privado; há liberdade de contratar; e são inerentes de serviços públicos não essenciais (SABBAG, 2014). Em sequência, será objeto do nosso trabalho a contribuição de melhorias, que é a segunda espécie de competência comum também aos municípios segundo o ordenamento constitucional pátrio.

3.4 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIAS

O segundo tributo que se enquadra em nosso ordenamento jurídico como de competência tributária comum a todos os entes federados é a contribuição de melhoria, que tem como fato gerador a valorização de imóvel advinda de obra realizada pelo poder público, de modo a evitar o enriquecimento sem causa, visto que o imóvel particular valorizou-se em razão da iniciativa exclusivamente estatal (AMARO, 2017). Considerando o contexto histórico, a origem dessa espécie tributária, segundo Borba (2011), remonta à Inglaterra, onde, em virtude da reiterada prática de especulação imobiliária, criou-se a chamada *bettermenttax*, que foi a primeira experiência de tributo que tinha como fato gerador exatamente a valorização imobiliária provenientes de obra pública. Desde então, foi incorporado a inúmeros sistemas tributários, inclusive ao nosso.

Como já denotado acima, essa espécie tributária possui relação direta com a vedação ao enriquecimento sem causa, princípio inerente a Teoria Geral do Direito, uma vez que seria injusto o Estado realizar benfeitorias com recursos provenientes da arrecadação de todos os cidadãos e, em consequência disso, promover acréscimo patrimonial, mesmo que indiretamente, a uma parcela minoritária da sociedade (ALEXANDRE, 2013). A contribuição de melhoria possui previsão legal no art. 145, III da CF/88, como também se encontra regulamentada no CTN, nos arts. 81 e 82, onde se verificam todos os seus atributos, como serão verificados na sequência. Considerando o fato gerador já apontado, Sabbag (2014) detalha duas condições básicas que permitem a cobrança do referido tributo, no caso, a necessidade de valorização do bem, ou seja, a simples realização da empreitada não justifica a cobrança, de modo que necessariamente deve se verificar esse incremento; e que esta valorização ocorre sobre um bem imóvel, em obediência aos próprios ditames legais, isto é, o fato gerador apontado no CTN.

Quanto à base de cálculo, resta claro que é o montante valorizado pelo imóvel particular, onde é necessária a observação dos limites de valores que podem ser cobrados dos contribuintes, o chamado limite global, impondo que o valor cobrado não poderá superar a

totalidade de recursos gastos com a obra; e o limite individual, que veda a cobrança acima da valorização do imóvel do contribuinte considerado em sua individualidade (MINARDI, 2015). No que diz respeito ao sujeito ativo e passivo, o primeiro é o ente federado que realizou a obra, e o segundo, por conseguinte, o proprietário do imóvel que efetivamente se beneficiou com a valorização (SABBAG, 2014). No mais, resta salientar que, tal como a taxa, a contribuição de melhoria pertence à modalidade de tributos vinculados, ou seja, contraprestacional, como já bem destacado (BASTOS, 1998).

Foram apresentadas, portanto, às duas espécies de tributos de competência comum, ou seja, que todos os entes federados podem cobrar, nos termos do art. 145, III da CF/88. Passar-se-á agora para os tributos de competência privativa dos municípios, sendo que primeiramente comentar-se-á sobre as contribuições especiais, que têm essa característica, e, posteriormente, os impostos propriamente ditos.

3.5 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

As contribuições especiais, espécie tributária incluída em nosso Sistema Tributário Nacional por meio da CF/88, ainda é alvo de inúmeros debates na doutrina, sobre diversos aspectos, inclusive quanto à competência para instituição, nomenclatura, classificação e natureza jurídica. De acordo com Sabbag (2014), não há consenso sobre a autonomia das contribuições especiais, uma corrente minoritária acredita que ela não possui esse atributo, entendimento contrário ao do próprio STF, que já reconheceu que o nosso ordenamento jurídico optou pela corrente quinária ou quinpartite, como já se observou. Alexandre (2013) pontua que parte da doutrina considera este tributo de competência tributária privativa da União, de modo que os demais casos, como serão observados quanto aos municípios, seria apenas exceções à regra. Para esse trabalho, o reconhecer-se-á como de competência privativa dos municípios a instituição da contribuição para o custeio do Regime Próprio de Previdência Social dos municípios e da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, nos moldes apresentados por Minardi (2015).

Ressalvada a divergência, as contribuições especiais, são também chamadas apenas de contribuições, em alusão ao gênero; podem ser conceituado como sendo: “tributos destinados ao financiamento de gastos específicos sobrevivendo no contexto de intervenção dos Estados no campo social e econômico, sempre no cumprimento dos ditames da política de governo” (SABBAG, 2014, p. 521). Quanto à classificação, Sabbag (2014) ainda considera

que há três espécies de contribuições de caráter federal, quais sejam: contribuições sociais; as contribuições de intervenção no domínio econômico; e, por último, contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Todos são divididos em subcategorias e possui embasamento constitucional no art. 149 da CF/88.

No que concerne aos municípios, tomar-se-á como referência a classificação adotada por Borba (2011), que acrescenta a anterior às contribuições de competência dos Municípios e Distrito Federal, que hoje é apenas a contribuição para o custeio da iluminação pública (art. 149-A, CF/88); e, no âmbito de contribuições sociais, que possui caráter superior, pontua como espécie a presença de contribuição de seguridade social e, como subcategoria desta, a contribuição para o custeio da previdência dos servidores dos Estados, Distrito Federal e Municípios, aquela que visa justamente à manutenção de sistemas de previdência próprio (art. 149, §1º, da CF/88). Essas duas espécies de contribuições serão explanadas na sequência.

3.5.1 Contribuições para o custeio do Regime Próprio de Previdência Social dos Municípios

A contribuição social para o custeio da previdência própria dos servidores públicos municipais aparece como exceção ao caráter privativo das contribuições sociais gerais, que são justamente aquelas de competência da União e criadas no intuito de prover recursos para o regime geral de previdência social. A CF/88 dispõe acerca da referida contribuição:

Art. 149 (...)

§1º Os Estado, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefícios destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União (BRASIL, 1988).

Quanto a essa espécie tributária, ter-se-á duas ponderações, quais sejam: ela possui caráter de contribuição social-previdenciária, ou seja, os servidores estatutários dos municípios têm retidos na fonte um determinado valor que custeará o regime próprio de previdência dos servidores públicos, quando o município assim possuir, tal como ocorre no regime geral, no caso, visa financiar a aposentadoria dos contribuintes; e, como observou-o no dispositivo supracitado, sua alíquota deve se vincular a praticada pela União aos servidores federais, ou seja, nos termos constitucionais, não poderá ter alíquota inferior (SABBAG,

2014). Desta feita, resta analisar apenas mais uma contribuição especial de competência dos municípios, isto é, a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública – COSIP, como se fará na sequência.

3.5.2 Contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública

Havia no sistema tributário dos municípios brasileiros uma taxa específica para o custeio da iluminação pública, entretanto, em razão do não cumprimento dos dois requisitos fundamentais da taxa, no caso, divisibilidade e especificidade, uma vez que possui caráter *utiuniversi*, o STF, por meio da Súmula Vinculante nº 41, declarou que esse serviço não poderia ser remunerado por meio de taxa, em razão da própria incompatibilidade entre o serviço prestado e a espécie tributária escolhida (MINARDI, 2015). Alexandre (2013) destaca que a abolição dessa taxa trouxe um imediato ônus financeiro aos municípios, pois, extinguiu uma fonte de receita contraprestacional, o que instigou o legislativo federal, em contra censo a boa parte da doutrina, a emendar a CF/88 (EC nº 39/2002) e prevê essa nova contribuição, nos seguintes termos:

Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observando o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o *caput*, na fatura de consumo de energia elétrica (BRASIL, 1988).

Considerando que não se trata de imposto, a CF/88 deixou a cargo de leis ordinárias locais a definição dos atributos da COSIP, ressaltando apenas obediência ao art. 146, III, *a*, da CF/88, onde dispõe que a lei que o instituir deve prevê o fato gerador, a base de cálculo e o seu contribuinte (ALEXANDRE, 2013). Dito isto, de acordo com Sabbag (2014, p. 563) o fato gerador da COSIP é a “prestação de serviço de iluminação pública”, que estabelece uma relação clara com seu caráter vinculativo e contraprestacional, ainda reminiscência da taxa de iluminação pública. Quanto ao contribuinte e base de cálculo, o STF (RE 573.675-SC, rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 25.03.2009, Dje 22.05.2009) já decidiu favoravelmente no sentido de caracterizar o primeiro como sendo o consumidor de energia elétrica, seja ele residencial ou não, e o segundo o valor referente ao consumo de energia elétrica desses mesmos sujeitos ativos; advertindo que, em obediência ao princípio da capacidade contributiva, deve ser cobrado seguindo o critério da progressividade (MINARDI, 2015).

Sabbag (2014) apresenta outro ponto importante ainda previsto no dispositivo supracitado, mais precisamente em seu parágrafo único, diz respeito à opção que o legislador deu ao ente federado, no caso, Municípios ou Distrito Federal, de realizar a cobrança por meio da fatura do consumo de energia elétrica. Essa alternativa é alvo de inúmeras críticas, uma vez que afronta princípios consumeristas de embasamento constitucional, no sentido de individualizar a cobrança. Por fim, o mesmo autor (SABBAG, 2014) pontua que a COSIP é, de fato, uma contribuição especial e tem caráter *sui generis*, pois, não encontra similaridade com nenhuma outra contribuição prevista no art. 149, da CF/88; assim entende fazendo referência ao julgamento acima citado, deliberação esta que, por sinal, esclareceu diversos aspectos inerentes ao tributo analisado.

Perpassando esse itinerário, dar-se-á sequência dissertando sobre aos três impostos de competência do Município de acordo com a norma constitucional, no caso, o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana — IPTU; o Imposto sobre a Transmissão onerosa de Bens Imóveis e de Direito a eles Relativos — ITBI; e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza — ISS.

3.6 DOS IMPOSTOS

Antes de se abordar cada um dos impostos de competência municipal a luz de nosso ordenamento jurídico, se faz necessário fazer apontamentos acerca da natureza jurídica do imposto propriamente dito. Para isso, tomar-se-á como referência as considerações de Alexandre (2013), onde se norteia pela classificação dos tributos em vinculados e não vinculados. Nesse aspecto, é uma inerência dos impostos seu caráter não vinculado, ou seja, as rendas arrecadadas não têm destinação subordinada a um determinado fim, e sim aos gastos gerais e universais do Estado; ao contrário dos que possuem natureza vinculada, como a taxa, que é contraprestacional, de modo que se arrecada para o custeio do serviço público específico e divisível (ALEXANDRE, 2013).

Além desse aspecto, Brito (2010) invoca como outra característica intrínseca do imposto, qual seja: a ausência de atuação estatal para a viabilização de sua cobrança; isto é, ele será cobrado independente do Estado atuar, visto que possui relação direta com as atividades corriqueiras do contribuinte, relativas ao patrimônio, onde não há interferência estatal. Em nosso arcabouço constitucional, nos termos no art. 156, da CF/88, dentre os doze impostos instituídos, três são de competência privativa dos Municípios. Na sequência,

dissertar-se-á sobre os mesmos, apontando as várias características atinentes a cada um, no caso, o fato gerador, momento do fato gerador, base de cálculo, alíquotas, sujeito passivo, sujeito ativo e demais informações adicionais.

3.6.1 Imposto sobre a Propriedade predial e Territorial Urbana - IPTU

De pronto, o primeiro elemento que se analisará é o fato gerador do IPTU. A CF/88, em seu art. 156, I, se restringe a apontar que esse tributo recai apenas sobre a propriedade predial e territorial urbana, de modo que é o CTN quem apresenta o fato gerador com maior completude, nos seguintes termos:

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

Como observado, há algumas peculiaridades que se deve ater, principalmente no que diz respeito ao sujeito passivo da obrigação tributária. O imposto pode recair sobre três espécies de contribuintes distintos, cada qual com uma relação diferente com o bem imóvel, são eles: o proprietário, que é o possuidor do título de propriedade do imóvel com registro em cartório de imóveis; o titular de domínio útil, isto é, aquele que pode usar, gozar e dispor do imóvel em razão de um título a ele conferido, de modo que conserve o domínio direto da propriedade, como nos casos de enfiteuse; e o possuidor do imóvel, que, nos termos da lei civil, é aquele que exerce um dos atributos da propriedade, ou seja, usar, gozar ou dispor do mesmo (ALEXANDRE, 2013). No que diz respeito ao possuidor, o STJ (AgRg no AREsp nº. 349.019/SP, rel. Min. Hermen Benjamim, 2ª Turma, julgado em 19.09.2013, Dje de 26.09.2013) tem posicionamento assentado no sentido de impor que a posse deve ter *animus domini*, ou seja, intenção de ocupação definitiva; só assim ambos podem ser considerados sujeitos passivos do referido imposto (MINARDI, 2015).

Além desse aspecto relativo ao contribuinte, o dispositivo atinente ao fato gerador também faz uma ressalva quanto ao modo de aquisição da propriedade, ou seja, poderá ser por natureza, no caso, o próprio solo em conjunto com a sua superfície e demais acessórios e adjacências (ALEXANDRE, 2013); e por acessão física, isto é: “tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como as sementes lançadas à terra, os edifícios e construções, de modo que não possam retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano.”

(ALEXANDRE, 2013, p. 621). Ambos os conceitos são baseados na própria legislação civil. Por fim, há uma última consideração relativa ao fato gerador, este é de fundamental importância, no caso, o determinado bem imóvel deve estar localizado na zona urbana do município. Nesse sentido, o CTN prevê no parágrafo único do art. 32 que lei municipal definirá qual a zona urbana do ente, de modo que para tal consideração a localidade deve possuir pelo menos dois requisitos do rol elencado nos incisos presentes no corpo do dispositivo.

Quanto ao momento do fato gerador, também chamado de critério temporal, ocorre em 1º de janeiro de cada ano (SABBAG, 2014). Já no que diz respeito à base de cálculo, esta é, nos termos do art. 33 do CTN, o valor venal do imóvel, aquele, segundo Minardi (2015), que considera as construções nele incluído, o valor que o mesmo imóvel teria se fosse posto a venda no mercado imobiliário. A alíquota do IPTU será definida por lei municipal, ressalvando a CF/88 que esta poderá “ser progressiva em razão do valor do imóvel” (BRASIL, 1988, art. 166, §1º, I); e também “ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel” (BRASIL, 1988, art. 156, §1º, II). Além disso, Alexandre (2013) destaca ainda que a progressividade do IPTU poderá ser usada para estimular o cumprimento da função social da propriedade, nos termos do art. 182, § 4º, II, da CF/88, que também prevê a adoção de alíquota progressiva para inibir a perpetuação de solos não edificados, sub utilizado ou não utilizado, isso em prol do uso adequado da propriedade predial urbana.

O sujeito passivo e o ativo são explícitos, ou seja, o ativo é o município da localização do imóvel (art. 32, *caput*, do CTN); e o passivo é, como já vimos, o proprietário do imóvel, o titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título, conforme dispõe o CTN em seu art. 34. Ainda quando o sujeito passivo cabe pontuarmos que, de acordo com Alexandre (2013), é ele é o único imposto, em oposição ao art. 146, III, *a*, da CF/88, em que o CTN dá alternativa ao a poder legislativo municipal em escolher o seu sujeito passivo, esta foi a interpretação dada pelo STJ ao art. 34 do CTN, manifestada por meio da Súmula nº 399, nos seguintes termos: “Cabe a legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU”.

O IPTU tem caráter predominantemente fiscal, ou seja, sua principal função é meramente arrecadatória; entretanto, também pode assumir caráter extrafiscal quando é usado como instrumento para a viabilização da função social da propriedade, feita por meio da sua progressividade, como acima descrito (MINARDI, 2015). Quanto ao lançamento, ou seja, a forma de constituição do crédito tributário, é de ofício, nos termos do art. 142 do CTN

(ALEXANDRE, 2013). Por fim, Minardi (2015) ainda destaca que ele é um tributo direto, isto é, o contribuinte de fato coincide com o contribuinte de direito; e obedece aos princípios da anterioridade do exercício (art. 150, III, *b*, da CF/88) e o da anterioridade nonagesimal (art. 150, III, *c*, da CF/88). Portanto, este é o IPTU, imposto que recai sobre bens imóveis urbanos. Na sequência, analisar-se-á um segundo tributo de competência municipal.

3.6.2 Imposto sobre Transmissão onerosa de Bem Imóveis - ITBI

O ITBI, tributo de competência municipal, possui como fato gerador a “transmissão *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” (BRASIL, 2014, art. 156, II). Nessa perspectiva, Sabbag (2014), pontua que o dispositivo acima citado, réplica da legislação infraconstitucional (art. 35, I, II e III do CTN), traz três fatos geradores distintos, no caso, três situações diferentes que ensejam a cobrança do imposto, quais sejam:

“1. a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis por natureza; 2. a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis por acessão física; 3. a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia; 4. Cessão (onerosa) de direitos relativos à aquisição de bens imóveis” (Sabbag, 2014, p. 1081).

As duas primeiras situações são claras, uma vez que se dá a cobrança quando ocorre a transferência do bem imóvel, seja por natureza ou acessão física, como vimos anteriormente, de uma pessoa para outra, por ato oneroso, isto é, quando ocorre uma contrapartida financeira na relação bilateral (ALEXANDRE, 2013). É importante frisar que, segundo Sabbag (2014), estão sujeitos ao tributo aqui tratado as formas derivadas de aquisição de propriedade, de modo que em relação às originárias, no caso, usucapião e desapropriação, por exemplo, não há incidência. Além disso, o mesmo autor pontua que há incidência de ITBI quando se há arrematação em leilões judiciais, seguindo entendimento do STJ (Resp 2.525/PR, rel. Min. Armando Rolemberg, DJ de 25/06/1990, p. 6027). A terceira hipótese de incidência que averiguá-lo-á é relativa à transmissão de direitos reais, que, nos termos no Código Civil Brasileiro de 2002, são os seguintes:

Art. 1225. São direitos reais:

I – a propriedade;

II – a superfície;

III – as servidões;

IV – o usufruto;

V – o uso;

VI – a habitação;

VII – o direito do promitente comprador de imóvel;

VIII – o penhor;

IX – a hipoteca;

X – a anticrese;

XI – a concessão de uso de uso especial para fins de moradia;

XII – a concessão de direitos reais de uso (BRASIL, 2002).

Diante desse rol, é importante salientar que, à luz do CTN, não há incidência do ITBI quando se há transmissão de direitos reais sobre imóveis que sejam de garantia, no caso, o penhor, a hipoteca e a anticrese. Considerando que o penhor é uma inerência de bens móveis, então restam os dois últimos como exceções à regra (ALEXANDRE, 2013). Por fim, ter-se-á a quarta situação que configura fato gerador do ITBI, qual seja: a cessão de direitos dos imóveis “quando possuir o timbre de *transmissão de propriedade*, com efetiva translação jurídica da propriedade do bem imóvel” (SABBAG, 2014, p. 1087). No que diz respeito ao critério temporal, de acordo com Alexandre (2013), ocorre quando há a efetiva transferência do bem imóvel, ou seja, nos termos da legislação civil pátria (art. 1.245, CC), se dá no momento do registro do título de transferência em Cartório, o STJ é contundente nesse sentido: “(...) 1. O fato gerador do imposto de transmissão de bens imóveis ocorre com a transferência efetiva da propriedade ou do domínio útil, na conformidade da lei civil, com o registro no cartório imobiliário.” (RMS 10.650/DF, rel. Min. Francisco Peçanha Martins, STJ, 2º Turma, julgado em 16 jul. 2000, DJ 04 set. 2000, p. 135).

De acordo com Minardi (2015), a base de cálculo do ITBI é o valor venal do imóvel ou do direito transferido (art. 38, CTN); no caso da cessão de direito, a autora ainda ressalva que não é o valor do imóvel envolvido, e sim do direito cedido. No que tange a alíquota, a lei municipal que instituí-lo a definirá, assim indica Sabbag (2014). Ainda quanto à mesma, o STF, por meio da Súmula nº 656, impôs que não poderá ser progressiva, nos seguintes termos: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquota progressiva para o imposto de transmissão *inter vivo* de bens imóveis — ITBI com base no valor venal do imóvel”. Entretanto, Alexandre (2013) adverte que o STF recentemente se posicionou de maneira contrária ao entendimento sumulado, quando no julgamento da progressividade do ITCMD, imposto esse que tem natureza semelhante ao ITBI, isto é, também recaí sobre transmissão de

bens imóveis (RE 562.045/RS, rel. Min. Ricardo Lewandowski, STJ, Pleno, julgado em 06fev. 2013, DJ 26nov. 2013).

A própria CF/88 é quem define o sujeito ativo da obrigação tributária, de modo que, em alusão ao art. 156, §2º, II, é o Município da situação do bem. Já no que diz respeito ao sujeito passivo, o CTN, em seu art. 42, adverte que a lei municipal definirá quem das partes na operação de transferência será. Por fim, resta salientarmos que esse imposto possui natureza fiscal, no caso, é meramente arrecadatório; o seu lançamento, nos termos do art. 147, CTN, é por declaração, ou seja, o contribuinte leva as informações à autoridade fiscal para que, a partir daí, possa ser gerado o crédito tributário; e, tal como o IPTU, também deve obediência ao princípio anterioridade do exercício (art. 150, III, b, da CF/88) e o da anterioridade nonagesimal (art. 150, III, c, da CF/88), e é um tributo direto (MINARDI, 2015). Portanto, essas são as informações básicas atinentes ao ITBI, segundo imposto alvo da análise. Na sequência, será dissertado sobre o terceiro e último tributo aqui tratado que é de competência do Município.

3.6.3 Imposto Sobre Serviços - ISS

O imposto sobre serviços de qualquer natureza — ISS ou ISSQN, é de competência tributária do Município, assim prevê a nossa CF/88: “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I — (...); II — (...); III — serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar” (BRASIL, 1988). Como se pode observar, o texto constitucional impôs que lei complementar posterior deveria regulamentar o ISS, ao contrário da maioria dos impostos, que se encontram regulamentados no próprio CTN. Em 2003 a lei foi editada, qual seja: Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003; esse diploma, embora às vezes alvo de críticas por parte da doutrina, é onde se encontra a grande maioria dos atributos inerentes ao imposto aqui tratado; inclusive o primeiro, justamente o que será alvo de análise agora, no caso, o fato gerador, que está posto nos seguintes termos:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador (BRASIL, 2003).

O legislador infraconstitucional foi bem claro ao definir que o imposto será cobrado mediante a prestação de pelo menos um dos serviços presentes no rol que está previsto na LC 116/03. O legislador optou por elencar esse rol taxativo, *números clausus*, ao invés de apresentar um conceito pragmático de serviço, optando a doutrina por correlacioná-lo à obrigação de fazer do Direito Civil. Diante disso, é certa a obediência ao rol, sem qualquer interpretação extensiva, assim entende Sabbag (2014). Muito embora a lista anexa à lei complementar seja aparentemente objetiva, há inúmeras questões divergentes, principalmente no que tange a conflitos de competência com o ICMS, uma vez que possui natureza semelhante. Por essa razão, Minardi (2015) esclarece que a cobrança do ISS ocorrerá mediante o cumprimento dos seguintes requisitos:

1. Incide sobre serviços, que consistem em obrigação de fazer;
2. Não recaem sobre serviços que estejam na competência do ICMS, ou seja, não incidirá sobre o serviço de transporte intermunicipal ou interestadual;
3. O ISS somente incidirá se houver realização de serviço para terceiro;
4. O ISS recai sobre a prestação de serviço oneroso;
5. A incidência do ISS requer a existência de uma relação jurídica contratual, de direito público ou direito privado;
6. O ISS recairá sobre serviços previstos na LC 116/03 (MINARDI, 2015, p. 897).

No que diz respeito ao momento do fato gerador, esse ocorre quando o serviço é efetivamente prestado, se consuma a atividade-fim (MINARDI, 2015). Quanto à base de cálculo, nos termos do art. 7º da LC 116/03, será exatamente o preço do serviço, isto é, seu valor bruto (Sabbag, 2014). Acerca da alíquota, a CF/88 é clara no sentido de que a lei municipal deve fixá-la obedecendo aos limites máximos e mínimos que lei complementar definir, assim prevê o art. 156, §3º, I, da CF/88. A LC 116/03, que regulamentou a matéria, trouxe este limite, quais sejam: cinco por cento o máximo e dois por cento o mínimo, *in verbis*:

- Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:
- I – (VETADO)
 - II – demais serviços, 5% (cinco por cento).
- Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento) (BRASIL, 2003).

Tema alvo de bastante discussão são os sujeitos da obrigação tributária, principalmente quanto ao sujeito ativo. Quanto ao sujeito passivo, resta claro que é o prestador do serviço, nos termos do art. 5º da LC 116/03, aquele que executa a obrigação de

fazer (ALEXANDRE, 2013). Já no que diz respeito ao sujeito ativo, Sabbag (2014) pontua que a celeuma se concentra em três possibilidades, no caso: o município do estabelecimento do prestador do serviço; município do estabelecimento do tomador; ou município da efetiva prestação do serviço. Após árduo conflito envolvendo o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, justamente quem regulamentava a matéria antes do advento da lei complementar, e das interpretações dadas pelo STJ, a LC 116/03, optou-se pelo regime misto, ou seja, em regra, o ente que deve arrecadar o tributo é o do local do prestador do serviço, de modo que excetua essa regra para alguns casos devidamente listados na sequência do dispositivo legal (SABBAG, 2014). Assim prevê em *caput*:

Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: (...). (BRASIL, 2003).

Visto quem são os sujeitos da obrigação tributária, Minardi (2015) destaca demais informações relativas ao ISS, quais sejam: é um tributo de caráter fiscal, de modo que sua finalidade é precipuamente arrecadatória; possui status de tributo direto ou indireto, sendo que este último é nas situações em que o contribuinte de fato e de direito não são os mesmos; e, por fim, ainda ensina que, como a grande maioria dos impostos, seu lançamento se dá por homologação, nos termos do art. 150, do CTN, ou seja, o contribuinte é quem realiza todo o procedimento relativo ao lançamento, cabendo à autoridade fiscal apenas validar ou não a operação. O ISS, também corriqueiramente chamado de ISSQN, é o terceiro e último imposto de competência privativa dos municípios que se analisou. Na sequência, será tratado sobre o tema principal do presente trabalho, ou seja, as consequências para o ente e gestor que não se empenham com afinco para arrecadar as receitas de inerência municipal.

04. A REALIDADE SOBRE OS MUNICÍPIOS BRASILEIROS E AS INFRAÇÕES PENAIS E POLITICO-ADMINISTRATIVAS DECORRENTES DA OMISSÃO NA ARRECADAÇÃO DE RECEITA

No presente capítulo, far-se-á uma abordagem do tema principal do trabalho, no caso, quais responsabilidades estão sujeitos o gestor e o ente federado diante da omissão na arrecadação de receita pública. Para essa análise, é imprescindível um estudo empírico da situação fiscal dos municípios brasileiros, no sentido de averiguar se há realmente indícios de omissão no exercício da competência tributária cabíveis a esses entes. Como instrumento idôneo para essa constatação, usar-se-á como suporte o Índice FIRJAN de Gestão Fiscal — IFGF, mais especificamente o referente a receitas próprias.

Assim sendo, verificar-se-á da situação da arrecadação dos municípios brasileiros, nordestinos, norte-rio-grandenses e o município de São Miguel/RN, para os anos de 2006 a 2016, com base no índice acima posto, fazendo breve introdução acerca dele; e em sequência far-se-á uma abordagem sobre quais penalidades estão sujeitos o gestor e o ente diante da fiel constatação de omissão na arrecadação, à luz da Lei de Improbidade Administrativa (Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992) e Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000), respectivamente, tomando como base a doutrina e jurisprudência. Isso posto, ver-se-á o resultado da investigação empírica.

4.1 O RESULTADO DA INVESTIGAÇÃO SOBRE A ARRECADAÇÃO DOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS NO PERÍODO DE 2006 A 2016 SEGUNDO DADOS DO IFGF - RECEITA PRÓPRIA (FIRJAN)

Como advertido mais acima, discorrê-lo-á nesse primeiro momento sobre o Índice FIRJAN de Gestão Pública, instrumento que tomar-se-á como base para verificar se há indícios de omissão na arrecadação de tributos nos municípios brasileiros. O índice busca avaliar cinco categorias distintas sobre temas atinentes a gestão pública, quais sejam: receita própria; gastos com pessoal; investimentos; liquidez; e custo da dívida. O que interessa para o presente trabalho é exatamente o primeiro, isto é, o relacionado à receita própria.

O IFGF Receita Própria objetiva avaliar o quanto os municípios brasileiros são dependentes das receitas transferidas dos demais entes. A formulação do índice é relativamente simples, visto que é o resultado da divisão entre Receita Própria do ente, no

caso, as efetivamente arrecadadas pelo município; e a Receita Corrente Líquida, que, nos termos do art. 2º da LRF/00, é “somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes (...)” (BRASIL, 2000), deduzidos alguns valores apontados no próprio dispositivo. Do valor encontrado terá a seguinte máxima: quanto mais próximo de 1 (um) menos o município é dependente de receita transferida; e, quando no caso contrário, ou seja, próximo de 0 (zero), mais ele é dependente dessa espécie de receita (FIRJAN, 2017).

Diante disso, constatá-lo-á que quanto mais próximo de zero, portanto, mais é a possibilidade do município estar sendo omissa na arrecadação dos tributos. Para uma melhor assimilação, os valores encontrados são divididos por categorias que indicam de forma mais objetiva a situação do ente federado. Observe essas qualificações na Tabela 01.

Tabela 01 - Categorização do IFGF – Receita Própria de acordo com o quociente do cálculo (Receita Própria/Receita Corrente Líquida)

QUALIFICAÇÃO	INTERVALO
GESTÃO CRÍTICA	Quociente menor que 0,4
GESTÃO EM DIFICULDADE	Quociente entre 0,4 e 0,6
BOA GESTÃO	Quociente entre 0,6 e 0,8
GESTÃO DE EXCELÊNCIA	Quociente maior que 0,8

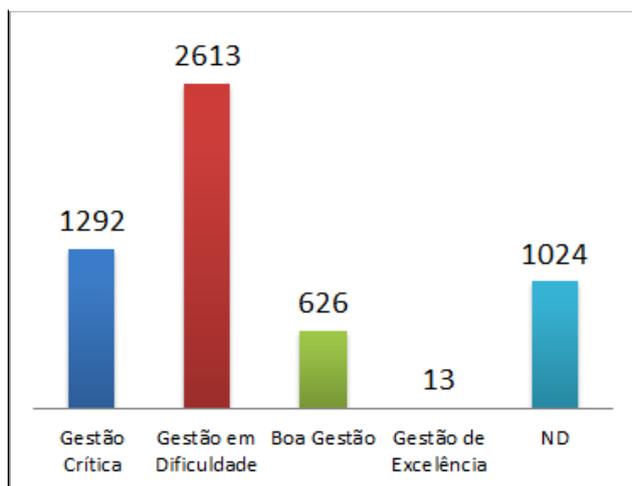
Fonte: FIRJAN (2017)

A base de dados utilizada pela FIRJAN para elaborar o índice aqui posto é proveniente da Secretaria Nacional da Fazenda, órgão do Executivo Federal responsável por reunir essas espécies de dados em nível nacional (FIRJAN, 2017). De acordo com a LRF (art. 51, §1º, I) os Municípios devem encaminhar os demonstrativos das contas públicas do exercício até o dia 30 de abril do ano posterior, de modo que o não cumprimento deste prazo poderá acarretar sanções ao ente, como, por exemplo, vedar o recebimento de receitas transferidas (art. 51, §2º, da LRF/00). A instituição acima referida toma por base esses prazos, de modo que a lacuna de informações, representadas em nossos gráficos sob a sigla “ND”, pode representar omissão quanto a esse aspecto, o que caracteriza, por óbvio, falta de responsabilidade na gestão fiscal, visto que a prática acarreta sanções ao ente nos termos aqui já postos (FIRJAN, 2017).

Prestados esses esclarecimentos, na sequência ir-se-á apresentar e analisar a quantidade de municípios por categorias em três níveis de organização geográficos distintos

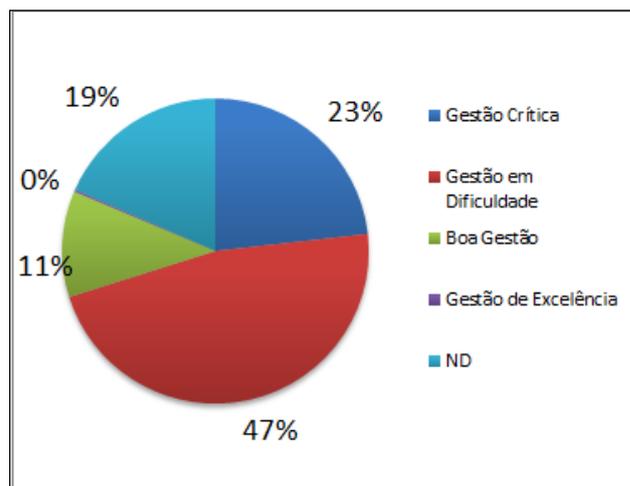
(nacional, regional, estadual) com dados relativos ao ano de 2016; concomitante a isso mostrar-se-á a evolução histórica sob esse mesmo enfoque, dentro do intervalo que compreende os anos de 2006 a 2016; e, por fim, analisar-se-á os dados do município de São Miguel/RN. Assim sendo, em seguida ver-se-á os dados nacionais.

Gráfico 01– Quantidade de Municípios por Categoria (Brasil - 2016)



Fonte: adaptado - FIRJAN (2016)

Gráfico 02 – Percentual de Municípios por Categoria (Brasil - 2016)



Fonte: adaptado - FIRJAN (2016)

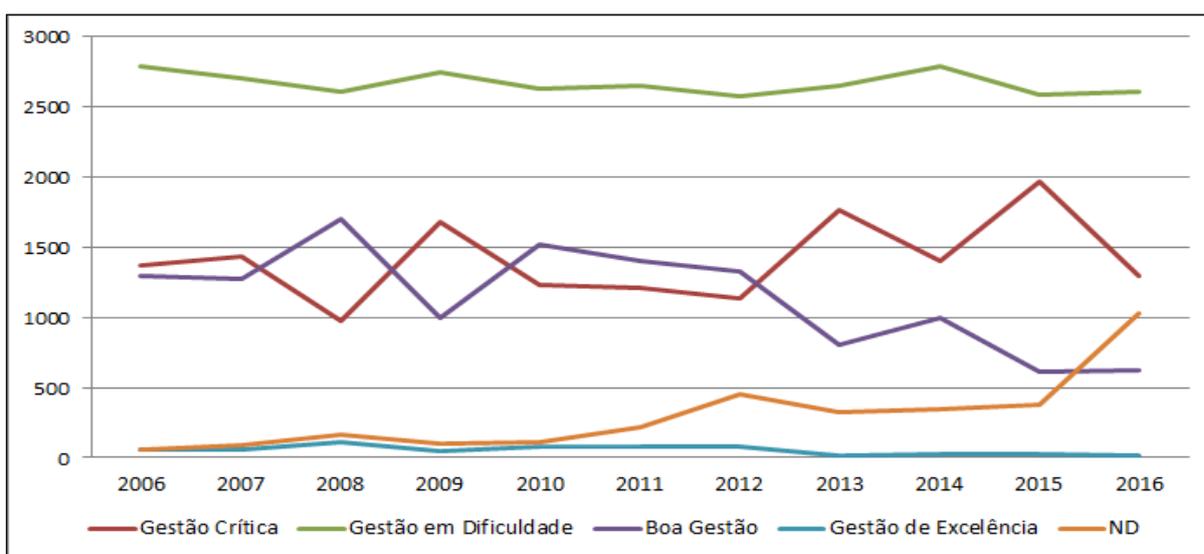
O Gráfico 01 e o Gráfico 02 dividem os municípios brasileiros de acordo com o nível de dependência destes em relação às receitas transferidas dos Estados e da União, o que reflete, como já alertava-o, o grau de efetivação do exercício da competência tributária cabível ao ente. Dessa forma, pode se dizer que os municípios que se enquadram na série “Gestão Crítica” têm alto risco de estarem sendo omissos na arrecadação de tributos e, de forma contrária, os que se enquadram em “Gestão de Excelência” tem grande probabilidade de realmente estarem pondo em prática o sistema tributário municipal. Além dessas duas séries, terão outras duas intermediárias, no caso, “Gestão em Dificuldade” e “Boa Gestão”. Ademais, insta destacar nessa introdução que a apresentação é feita sob duas vertentes, ou seja, mostra os valores unitários (Gráfico 01) e os percentuais (Gráfico 02), a fim de facilitar a compreensão dos dados.

Desta feita, foi possível constatar que no ano de 2016 a grande maioria dos municípios do país, mais precisamente 47%, eram categorizados como de “Gestão em Dificuldade”. Isso mostra, tomando por base a reflexão anteriormente posta, que parte considerável dos municípios brasileiros não efetivou a contento a arrecadação de tributos no

ano de 2016. No mesmo sentido, é evidente o número de municípios enquadrados na categoria “Gestão Crítica”, visto que é a categoria com o segundo maior valor, no caso, 1292 municípios, o que representa 23% do total. Considerando as duas categorias anteriormente mostradas, podê-lo-á concluir que a maioria absoluta dos municípios brasileiros, mais precisamente 70% destes, dependia em demasia das receitas transferidas no ano de 2016, situação causada possivelmente em razão da omissão na arrecadação de tributos a eles competentes.

Corroborando com esse entendimento, também é perceptível o número pequeno de municípios caracterizados como de “Boa Gestão”, no caso, 11%; e, de modo mais acintoso, os enquadrados na série “Gestão de Excelência”, com uma quantidade ínfima de 13 municípios, o que não representa sequer 1% do total. Por fim, outro dado preocupante é em relação ao número de municípios com ausência de dados, o que representa 19% dos 5568 municípios analisados. Como já abordou-o, isso pode representar omissão para com a execução dos preceitos legais previstos na LRF (art. 51, §1º, da LRF), o que poderá acarreta sanções nos termos da mesma lei (art. 51, §2º, da LRF). Em sequência, vislumbrá-lo-á um gráfico que traz os mesmos dados para o intervalo de tempo envolvendo os anos de 2006 até 2016.

Gráfico 03 – Evolução Histórica do IFGF- Receita Própria, por Categoria
(Brasil – 2006 a 2016)



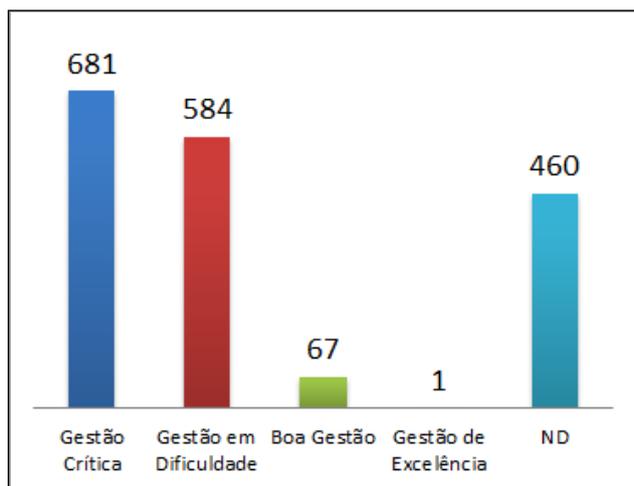
Fonte: adaptado - FIRJAN (2016)

Observando o Gráfico 03, que faz uma análise da evolução histórica por categoria para os anos de 2006 até 2016, é possível vislumbrar que praticamente só duas categorias se

mantiveram estáveis ao longo dos anos, no caso, a referente aos municípios com “Gestão em Dificuldade”, que se manteve sempre com o maior índice; e os municípios enquadrados na categoria “Gestão de Excelência”, que se mostrou praticamente estagnado. As demais séries, isto é, “Gestão Crítica” e “Boa Gestão”, revezaram o posto de segundo maior número entre os anos de 2006 a 2012, até que a partir de 2013, momento em que o Brasil passou a enfrentar uma crise fiscal, a categoria “Gestão Crítica” ocupou a segunda colocação com maior duração, em detrimento da categoria “Boa Gestão”, que variou para baixo nos anos seguintes.

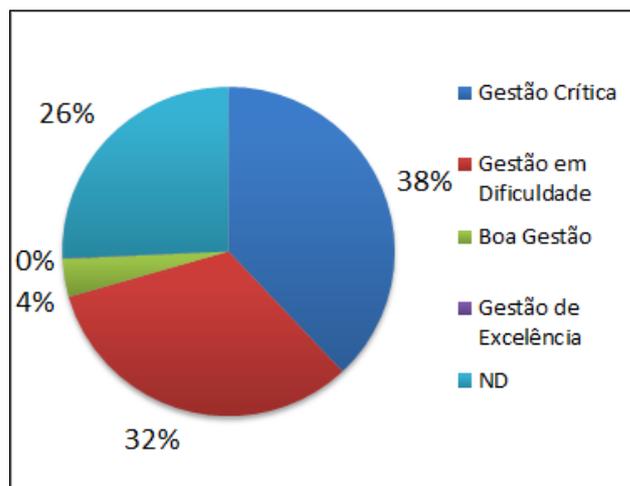
Outro ponto importante a ser verificado é a variação dos municípios que possivelmente não apresentaram dados, representados no gráfico pela sigla ND. Após o ano de 2011 passou a crescer de forma vertiginosa, de modo que entre os anos 2015 e 2016 cresceu na proporção inversa a série “Gestão Crítica”, ou seja, ao passo que essa última categoria caía, a referente aos municípios que possivelmente não encaminham seus dados aumentaram. Isso pode demonstrar que a fase seguinte de descrédito dos municípios enquadrados na categoria “Gestão Crítica” é exatamente o não envio de dados, essa é uma das hipóteses em análise a essa questão pontual. Na sequência, far-se-á a análise da região nordeste sob os mesmos parâmetros estatísticos.

Gráfico 04 – Quantidade de Municípios por Categoria (Nordeste - 2016)



Fonte: adaptado - FIRJAN (2016)

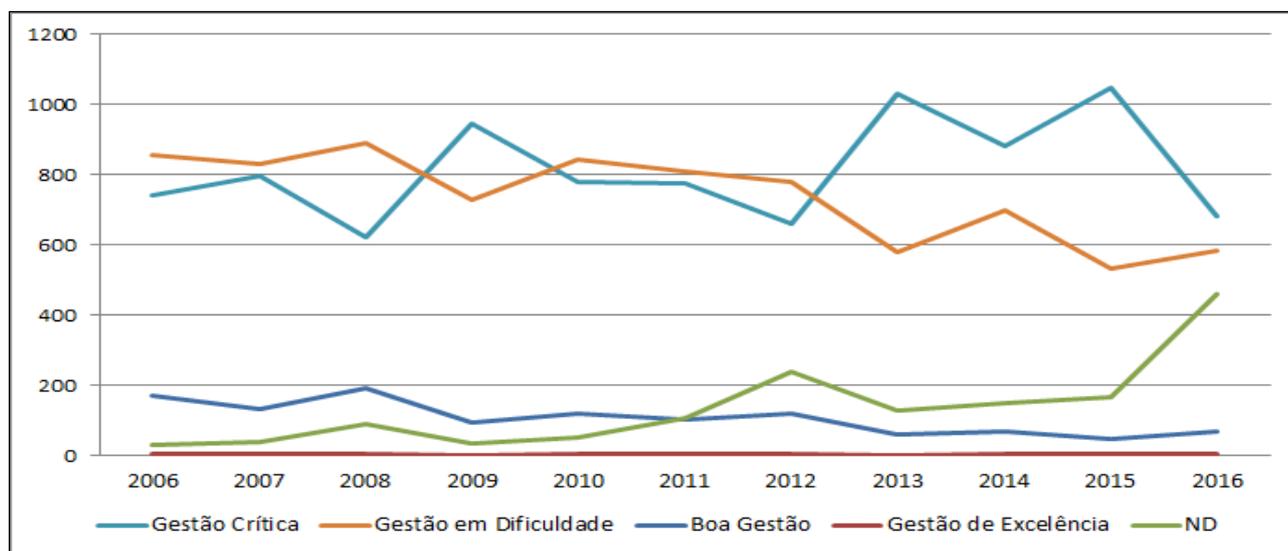
Gráfico 05 – Percentual de Municípios por Categoria (Nordeste - 2016)



Fonte: adaptado - FIRJAN (2016)

Para a análise do Gráfico 04 e o Gráfico 05, será considerada a mesma abordagem conceitual utilizada anteriormente na verificação em nível nacional. Diante dos dados de 2016, é notória a acentuação do problema quando comparado ao nível dos demais municípios brasileiros, ou seja, os entes da referida esfera em situação crítica no que diz respeito à dependência em relação às receitas transferidas, representam 38% do total dos municípios da região, em detrimento aos 23% do constatado na análise nacional. Além disso, os que estão em dificuldades representam 32%, no caso, 584 dos 1793 municípios nordestinos avaliados. Por outro lado, os considerados de “Boa Gestão” possuem um número bem reduzido, representa apenas 4%; e o de “Gestão Excelente” é praticamente inexistente, pois, apenas 1 (um) município de toda a região nordeste se enquadra nessa categoria. Por fim, cabe mais uma vez ressaltarmos o número de municípios sem dados, haja vista ter alcançado o patamar de 26% para o ano.

Gráfico 06 – Evolução Histórica do IFGF- Receita Própria, por categoria (Nordeste – 2006 a 2016)

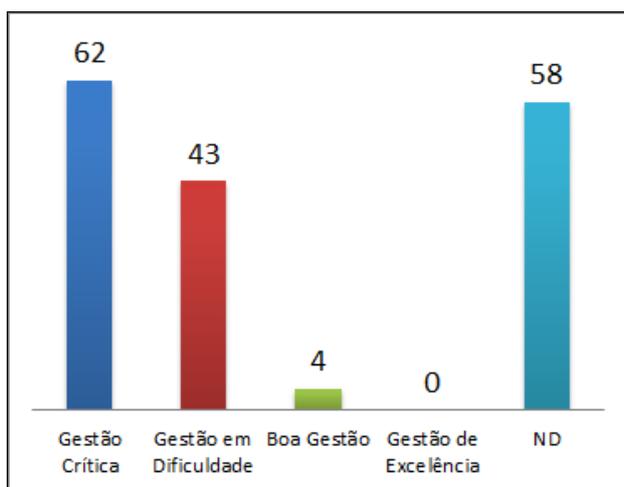


Fonte: FIRJAN (2016)

No Gráfico 06 está posto a evolução histórica agora relativa ao nordeste. Somente há constância na série “Gestão de Excelência”, visto que praticamente não há municípios com esse selo. Nas demais categorias há importante variação, entretanto, as categorias “Gestão Crítica” e “Gestão em Dificuldade”, tal como ocorre no nível nacional, alcançaram a maioria dos municípios nordestinos nesse intervalo de dez anos. Também há similaridade ao quadro relativo ao Brasil quando observados os anos de 2012 a 2016, visto que acentua o número de

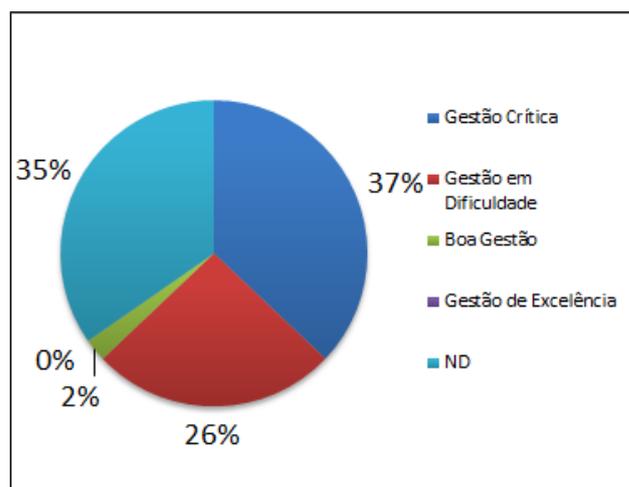
municípios considerados em “Gestão Crítica” e, quando em seu decréscimo, que se dá entre os anos de 2015 e 2016, os valores relativos aos municípios sem dados fornecidos aumentam quase na mesma proporção. Em seguida, será a vez de analisar os municípios do Estado do Rio Grande do Norte, onde se localiza a cidade de São Miguel/RN.

Gráfico 08 – Quantidade de Municípios por Categoria (Rio Grande do Norte - 2016)



Fonte: adaptado - FIRJAN (2016)

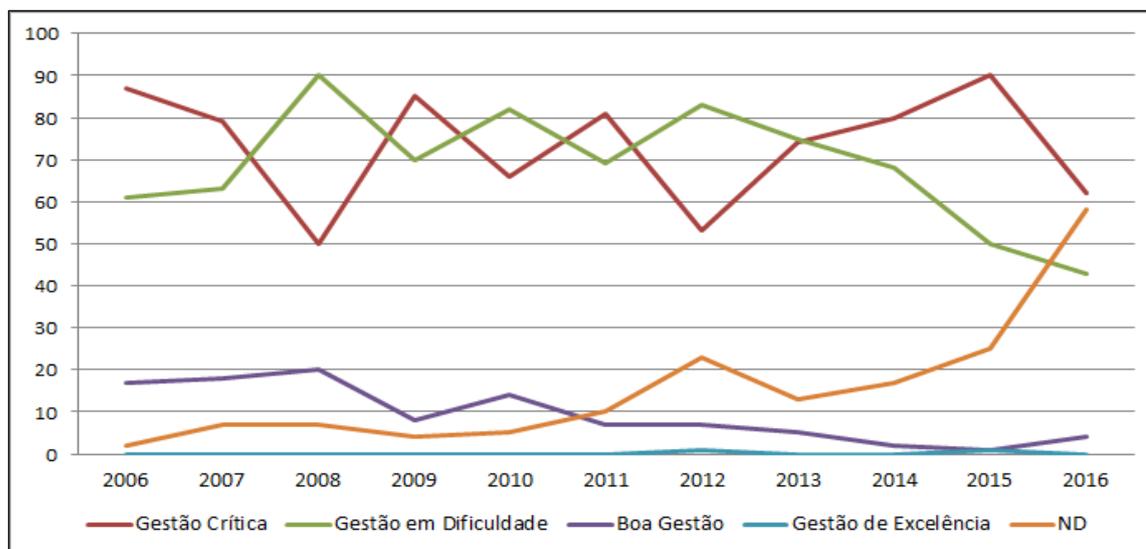
Gráfico 07 – Percentual de Municípios por Categoria (Rio Grande do Norte - 2016)



Fonte: adaptado - FIRJAN (2016)

Dois dados são importantes quando se observam os Gráfico 07 e Gráfico 08, no caso, os relativos à categoria “Gestão Crítica” e “Gestão em Dificuldade”, tendo em vista que são tão altos quanto os apresentados em nível nacional e regional para o ano de 2016, representam, inclusive, 63% do total dos municípios brasileiros; e os dados atinentes aos municípios com dados não apresentaram as informações relativas ao exercício financeiro do ano de 2016, que alcançou o patamar de 37% do total, o maior índice quando considerar-se-ia as outras duas esferas analisadas. No mais, no ano de 2016 não foi observado nenhum município enquadrado na série “Gestão de Excelência”, e foram observados apenas 4 (quadro) na categoria “Boa Gestão”, que constitui apenas 2% do valor total. A situação posta mostra, de fato, uma realidade crítica em relação aos municípios do citado estado. Em seguida, vislumbre a evolução histórica desde o ano de 2006.

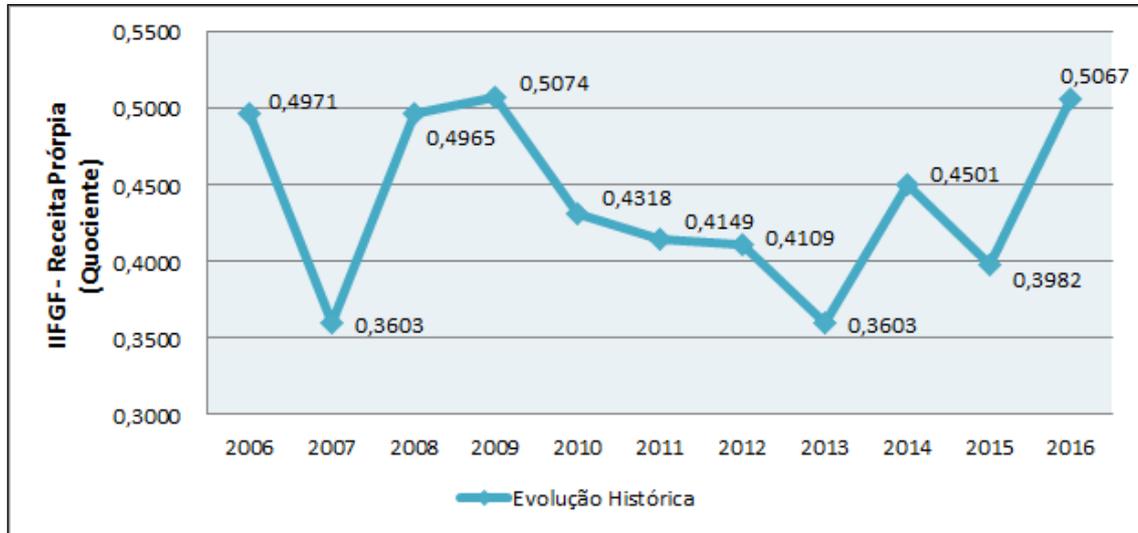
Gráfico 09 – Evolução Histórica do IFGF - Receita Própria, por Categoria
(Rio Grande do Norte – 2006 a 2016)



Fonte: adaptado - FIRJAN (2016)

No que diz respeito à evolução histórica apresentada no Gráfico 09, ter-se-á uma situação que muito se assemelha com a vista em âmbito regional, aonde vimos às séries “Gestão Crítica” e “Gestão em Dificuldade” revezando-se no topo; um elevado número de municípios que não remeteram os dados, com importante aumento entre os anos de 2015 e 2016; e, por fim, a já reiterada estagnação quanto às séries “Boa Gestão” e “Gestão de Excelência”. Ademais, ir-se-á averiguar agora a situação encontrada no município de São Miguel/RN para os anos de 2006 a 2016, onde, de forma distinta da apresentada para as outras esferas, produzimos um gráfico mostrando a gradação histórica considerando o índice propriamente dito, ou seja, o quociente numérico; e uma tabela demonstrando a categoria em que se encontrava o município no intervalo de anos acima referido.

Gráfico 10 – Evolução Histórica do IFGF- Receita Própria, por Coeficiente (São Miguel – 2006 a 2016)



Fonte: adaptado - FIRJAN (2016)

Tabela 02 - Evolução Histórica do IFGF- Receita Própria, por Categoria (São Miguel/RN – 2006 a 2016)

CATEGORIA	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
GESTÃO CRÍTICA											
GESTÃO EM DIFICULDADE											
BOA GESTÃO											
GESTÃO DE EXCELÊNCIA											

Fonte: adaptado - FIRJAN (2016)

Analisando o Gráfico10 e a Tabela 02 em conjunto, ver-se a situação apresentada na sequência. No ano de 2006 o presente município se enquadrava na categoria “Gestão em Dificuldade”, visto que o seu quociente era de 0,4971; esse cenário se alterou no ano de 2007, pois, em virtude do decréscimo do índice para 0,3603, foi para a categoria “Gestão Crítica”. Após essa constatação, apresentou duas sequências de aumento do quociente, no caso, foi para 0,4965 e 0,5074 nos anos de 2008 e 2009 respectivamente, de modo que já no primeiro ano voltou à série originalmente enquadrada. Nos anos seguintes, isto é, 2010, 2011, 2012 e

2013, obteve uma sequência de quedas, uma vez que seu índice alcançou os seguintes valores: 0,4318, 0,4149, 0,4109 e 0,3603. Com o último quociente auferido para o ano de 2013, o município retornou à categoria “Gestão em Dificuldade”, visto que seu quociente saiu da faixa reservada à categoria superior. Em sequência, voltou a subir no ano de 2014, constatando um índice de 0,4501; depois obteve um novo decréscimo no ano seguinte, chegando a um valor de 0,3982, situação que fez inverter a elevação da categoria que havia obtido. Por fim, para o ano de 2016, alcançou o melhor índice, isto é, 0,5067, o que ocasionou a subida à categoria de “Gestão em Dificuldade”.

Como viu-se, o município de São Miguel/RN segue uma média nacional, ou seja, historicamente permaneceu na faixa categórica intitulada “Gestão em Dificuldade” tendo em três oportunidades, das dez averiguadas (anos auferidos), sido rebaixado para a série “Gestão Crítica”. Percebe-se que nas ocasiões em que chegou à faixa crítica, elevou seu coeficiente no ano imediatamente posterior, fazendo com que retomasse ao posto de “Gestão em Dificuldade”. Além disso, ainda no que diz respeito a uma análise dos pontos favoráveis, o município fez o devido encaminhamento dos dados referentes ao exercício financeiro para cada ano, situação distinta a encontrada em vários outros municípios do Estado do Rio Grande do Norte, visto que, como já destacar-se-ia, no ano de 2016 37% deles assim não fizeram.

Portanto, visto os dados, o município, a exemplo da grande maioria dos demais, se encontra em uma situação de relativa dependência das receitas transferidas dos outros entes federados. Essa constatação nos faz remeter a ideia aqui já apresentada, isto é, a de que há indícios de omissão na arrecadação de tributos de competência dos municípios brasileiros, haja vista a própria natureza do modelo matemático utilizado para auferir o IFGF Receita Pública. É importante ressaltarmos que a análise gera apenas indícios, pois, a constatação da omissão propriamente dita deve ser feita mediante análise empírica mais aprofundada e minuciosa, em cada município e em cada operação relativa ao crédito tributário. Entretanto, o indício já possui idoneidade para permitir o exame que far-se-á adiante.

Diante da constatação posta, ou seja, há indícios que a grande maioria dos municípios brasileiros é omissa na arrecadação de tributos a eles competentes, o trabalho, a partir desse momento, tratará de duas hipóteses de responsabilização trazidas pelo ordenamento jurídico pátrio para punir essa prática e, conseqüentemente, tentar sanar esse problema averiguado. A primeira delas será no âmbito da Lei de Improbidade Administrativa, que recaí sobre o gestor público; e, em um segundo momento, a Lei de Responsabilidade

Fiscal, que recaí sobre o ente federado, a também chamada sanção institucional. Dessa forma, avance-a ao tópico seguinte.

4.2 INFRAÇÕES POLITICO-ADMINISTRATIVAS E PENAS COMINADAS AO GESTOR CONFORME A LEI DE IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA

Em consonância com a nova constituição que acabara de ser promulgada e por apreço à moral e a ética aplicada na administração pública, o ordenamento jurídico pátrio passou a tratar dos atos de improbidade administrativa por meio da Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992, também conhecida por Lei de Improbidade Administrativa— LIA. Nela encontrar-se-á os tipos específicos, os sujeitos, as sanções, as normas de caráter processual, dentre vários outros atributos afeitos à punição de atos ímprobos. De acordo com Costa (2000), a LIA traz três espécies genéricas de delitos de improbidade administrativa, quais sejam: os que importam enriquecimento ilícito (art. 9º); os que causam lesão aos cofres públicos (art. 10º); e, por fim, os que violam os princípios aplicáveis à administração pública (art. 11º). Para o caso em tela, isto é, a omissão na arrecadação de tributos, o legislador enquadrado na segunda situação, qual seja: lesão ao erário. Como visto, é no art. 10 da LIA onde se encontra a caracterização de lesão ao erário como sendo ato de improbidade administrativa, nos seguintes termos:

Art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta lei, e notadamente: (...)
(BRASIL, 1992).

Para uma melhor assimilação, o artigo deixa claro o que seria a dita lesão ao erário; segundo ele, são aquelas atividades que causam perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento, ou dilapidação dos bens ou haveres dos sujeitos passivos definidos no art. 1º da LIA. Foi de suma importância delimitar os núcleos apontados, ou seja, perda patrimonial ocorre quando o gestor desfalca bens, rendas ou valores do erário; desvio tem sentido de destinar valor a outro local que não seja o legalmente previsto; apropriação é usurpar bens ou valores provenientes das rendas públicas; malbaratamento quer dizer gastos irresponsavelmente feitos, aqueles que denotam desperdícios; e, por fim, dilapidação significa prodigalidade com os valores provenientes dos cofres públicos (FAZZIO JÚNIOR, 2007 apud NEIVA, 2013).

Quanto aos sujeitos passivos apontados ainda no trecho subscrito, com base no art. 1º da LIA, se pode constatar que são as seguintes entidades:

(...) a administração direta, indireta ou fundacional de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, de Território (...), empresa incorporada ao patrimônio público, (...) [e] entidade para cuja criação ou custeio o erário haja concorrido ou concorra com mais de cinquenta por cento do patrimônio ou da receita anual (BRASIL, 1992).

Além delas, Ferrarese (2011) ensina que existem também os sujeitos passivos por equiparação, previstos exatamente no parágrafo único do art. 1º da LIA. Segundo o mesmo autor, são aquelas fomentadas financeiramente pelo Estado, seja por meio de incentivos fiscais ou outros benefícios, para, por exemplo, a prestação de serviços de cunho social. Esclarecido esse ponto, é importante ressaltarmos também quem seriam os sujeitos ativos no âmbito da improbidade administrativa, no caso, aqueles passíveis de punição diante da constatação da ilegalidade. Da mesma forma, o art. 1º da LIA dispõe que estes são os agentes públicos, de modo que aqui dá a esse conceito uma interpretação bastante ampla, no sentido de englobar, inclusive, aqueles de caráter transitório e sem remuneração (COSTA, 2000).

É importante ressaltarmos que o dispositivo faz menção a erário e não patrimônio público, de modo que se faz necessário a diferenciação entre ambos. De acordo com a Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965 – Lei de Ação Popular (BRASIL, 1988, art. 156, §1º, II), os patrimônios públicos são: “os bens e direitos de valor econômico artístico, estético, histórico ou turístico”. Assim sendo, erário possui um sentido bem mais restrito, tem um caráter econômico-financeiro (MATTOS, 2010). Para a configuração da improbidade administrativa nos termos do art. 10 da LIA, é imperiosa a constatação do efetivo dano, a verificação de decréscimo de forma tangível; uma vez que é igualmente fundamental a comprovação do nexo de causalidade do ato praticado pelo sujeito ativo com a lesão verificada no sujeito passivo (NEIVA, 2011).

Por fim, no que diz respeito à previsão genérica de ato de improbidade administrativa que implica em dano ao erário, aduzido no art. 10 da LIA, somente poderá incorrer nele quem age, por ação ou omissão, com dolo, no caso, consciência da prática do ato ilícito; ou culpa, que ocorre quando há cometimento da infração pelo sujeito ativo em virtude de sua negligência, imprudência ou imperícia (FIGUEIREDO, 2010). Quanto a esse tema, a aceitação do elemento subjetivo da culpa é alvo de maciço debate na doutrina e em nossos tribunais, de modo que tratou-se desse tema de forma minuciosa após a análise do tipo específico de negligência na arrecadação das receitas públicas, que será visto adiante.

Como denotado no parágrafo anterior, art. 10 da LIA traz em seu corpo um rol com quinze tipos de atos que implicam prejuízos aos cofres públicos, o que causam o chamado dano ao erário, as condutas que sujeitam os gestores públicos a responderem por improbidade administrativa. Dentre os quinze, o décimo (art. 10, X) é o que a lei imputa ao gestor público que recai na ilicitude apontada no presente trabalho monográfico, no caso, é onde se considera a negligência do gestor na arrecadação de tributos como sendo ato passível de punição. Desta feita, é assim posto o inciso citado:

Art. 10. (...)

X – agir negligentemente na arrecadação de tributo ou renda, bem como no que diz respeito à conservação do patrimônio público (BRASIL, 1992).

Como visto, a primeira parte do dispositivo supracitado é a que nos importa, visto que a segunda diz respeito à negligência como conversação do patrimônio público, tema alheio ao presente trabalho. Dito isto, Costa (2000) pontua, desde logo, que o bem jurídico protegido é a Administração Tributária em todas as suas esferas, ou seja, da União, dos Estados e dos municípios. Já Mattos (2010), leciona que a negligência apontada como núcleo do tipo ocorre exatamente quando o gestor público age com parcimônia na arrecadação dos tributos, não cumpre com afinco essa função essencial para gestão responsável da máquina pública. Por fim, a doutrina também costuma pontuar dois equívocos crassos no aludido preceito, quais sejam: o seu núcleo do tipo ser “negligência”, pois, denota a impossibilidade de enquadramento dessa norma aqueles que praticam essa infração em sua forma dolosa, algo que não ocorre em virtude do *caput* do artigo que o integra; como também a utilização do termo “rendas”, visto que esse termo extrapola a própria definição de tributo, o tornando inadequado, tendo em vista a finalidade da norma em tela (NEIVA, 2013).

Em interpretação literal do inciso é simples a assimilação do fato a norma, isto é, diante do cometimento de um ato, seja ele doloso ou culposos, que importe dano ao erário em razão da não arrecadação dos tributos que o município é competente, há um ato de improbidade administrativa e o gestor ficaria sujeito às sanções previstas. Entretanto, para a fiel execução da norma o hermeneuta não pode se ater só, e somente só, a restrita textualidade do dispositivo, principalmente quando este tem um caráter aberto, como no caso dos tipos previstos na LIA. Em virtude disso, a doutrina e a jurisprudência não são pacíficas quanto a um aspecto, no caso, a possibilidade ou não de um gestor público incorrer na infração supracitada (art. 10, X, da LIA) por culpa, mesmo diante da previsão no artigo em que este está contido.

Costa (2000) se posiciona enfaticamente no sentido de não cabimento da referida norma nos casos em que o gestor atua com culpa, visto que foge à interpretação teleológica, pois, a intenção do legislador é punir aquele que age com má-fé, deslealdade e desonestidade com o erário, os que intencionalmente se portam de maneira relapsa na arrecadação de tributos, tem o interesse precípua de causar dano. Assim o autor leciona:

Vale acrescentar que o acatamento à total compreensão resultante da literalidade dessa norma (art. 10, inciso X), sobre configurar o reconhecimento do mais descabido absurdo, consiste em afrontar os pilares da hermenêutica jurídica a os princípios da proporcionalidade (relação entre comportamento faltoso e punição), e da razoabilidade, os quais orientam exatamente em sentido contrário ao sinalizado no texto literal em comento (COSTA, 2000, p. 96).

Neiva (2013) entende no mesmo sentido, afirma que improbidade, considerando o aspecto histórico do termo, como também o tratamento constitucional dado pela CF/88; deve denotar imoralidade e deslealdade, atributo inalcançável quando estava diante do elemento subjetivo da culpa. O mesmo pontua que a jurisprudência também já se manifestou favorável a essa interpretação, ver-se-á a decisão em sede do julgamento de Recurso Especial no STF (REsp 932.142, rel. originário Min. Francisco Falcão, Rel. p/ acórdão Min. Luiz Fuz, STJ, 1º Turma, julgado em 12 jun. 2007, DJ 27jun. 2007):

[...] A doutrina do tema é assente que ‘imoralidade e improbidade devem-se distinguir, posto ser a segunda espécie qualificada da primeira, concluindo-se pela inconstitucionalidade da expressão culposa constantes do *caput* do art. 10 da Lei nº 8.429/1992’ (Aristides Junqueira, José Afonso da Silva e WeidaZancaner). É que ‘estando excluída do conceito constitucional de improbidade administrativa a forma meramente culposa de conduta dos agentes públicos, a conclusão inarredável é a de que a expressão *culposa* inserta no *caput* do art. 10 da lei em foco é inconstitucional.

Não é outro o posicionamento do também de Mattos (2010), visto que se manifesta de forma contrária a adoção do elemento subjetivo da culpa já no *caput* do aludido artigo. As suas razões são idênticas as dos demais, no caso, o ato ímprobo deve necessariamente denotar má-fé, a conduta ilícita deve estar eivada de malícia. Muito embora não seja uníssona a defesa dessa tese, a doutrina se mostra oposta à possibilidade de condenar um gestor público por improbidade administrativa em razão de dano ao erário causado por conduta culposa.

A jurisprudência, por sua vez, tem entendimento contrário, apesar de exceções como a mostrada anteriormente. O STJ já se manifestou por acatar a caracterização de dano ao

erário como ato ímprobo em qualquer circunstância, no caso, seja por dolo ou culpa. Assim tem considerado:

[...] É indispensável a presença de dolo ou má-fé na conduta do agente público quando da prática do ato ímprobo, especialmente nas hipóteses do art. 11 da Lei nº 8.429/92, de ampla abrangência por tutelar os princípios constitucionais da administração pública (REsp 1582022/SP, rel. Min. Assusete Magalhães, STJ, Pleno, julgado em 14 nov. 2017, DJ 20 nov. 2017).

Desta feita, considerando os precedentes jurisprudenciais advindos e relutância quanto à mudança de interpretação dos tribunais, a própria doutrina, em alguns casos, opta por acatar a posição adotada pelo STJ e demais colegiados; entretendo, ressalvam a necessidade de comprovação de culpa grave. Esse posicionamento já foi adotado pelo STJ em algumas ocasiões, nos seguintes termos:

[...] Por isso mesmo, a jurisprudência do STJ considera indispensável, para a caracterização da improbidade, que a conduta do agente seja dolosa, para a tipificação das condutas descritas nos arts. 9º e 11 da Lei nº 8.429/92, ou pelo menos eivada de culpa grave, nas do art. 10.” (AIA 0157996-6/SP, rel. Min. Teori Albino Zavascki, STJ, Pleno, julgado em 21 set. 2011, DJ. 28 set. 2011).

Considerando os argumentos postos, entende-se que não há dúvidas quanto ao cabimento da imputação de improbidade administrativa ao gestor público que, por dolo, é omissivo na arrecadação de tributos de competência dos municípios, visto que intencionalmente é movido pelo sentido de prejudicar o erário, age com malícia, má-fé e desonestidade. Entretanto, nos parece temerário condenar um gestor público quando incorre nessa infração político-administrativa por culpa, pelas razões doutrinárias aqui postas. Considerando que esse não é o entendimento do STJ, resta reforçar, tal como a doutrina prega, que seja evidenciada pelo menos a culpa gravíssima.

Quanto às penas, tomando para efeitos didáticos como passível o enquadramento, a LIA assim dispõe:

Art. 12. Independentemente das sanções penais, civis e administrativas previstas na legislação específica, está o responsável pelo ato de improbidade sujeito às seguintes cominações, que podem ser aplicadas isolada ou cumulativamente, de acordo com a gravidade do fato:

(...)

II - na hipótese do art. 10, ressarcimento integral do dano, perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, se concorrer esta circunstância, perda da função pública, suspensão dos direitos

políticos de cinco a oito anos, pagamento de multa civil de até duas vezes o valor do dano e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de cinco anos (BRASIL, 1992).

A previsão posta pela LIA tem similaridade à apresentada no texto constitucional, que assim dispõe acerca das sanções para quem incorre em ato de improbidade administrativa: “Os atos de improbidade administrativa importarão a suspensão dos direitos políticos, a perda da função pública, a indisponibilidade dos bens e o ressarcimento ao erário, na forma e gradação previstas em lei, sem prejuízo da ação penal cabível.” (BRASIL, 1988, art. 37, §4º). Além dessa previsão, o art. 15, V da nossa Carga Magna ressalta ainda que a prática de improbidade administrativa, nos termos do dispositivo supracitado, implica em cassação dos direitos políticos. Duas das consequências apresentadas não constituem, em sua essência, sanção propriamente ditas, já que o ressarcimento ao erário e perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio são uma tentativa de restauração do *status quo antes* da ação ilegal, assim leciona Neiva (2013).

Outra situação que merece destaque diz respeito à própria independência da decisão tomada com base na LIA, pois, tem caráter administrativo, tendo em vista que o próprio texto constitucional deixa isso claro quando dispõe sobre o não prejuízo na órbita penal e de forma explícita as sanções cíveis possíveis. Portanto, considerando a interpretação em similaridade dos dois dispositivos aqui aduzidos, tem-se que o gestor poderá ser punido, de forma isolada ou de forma cumulada, com as seguintes sanções: perda de bens e valores acrescidos ilicitamente; ressarcimento ao erário; perda da função pública; suspensão dos direitos políticos; pagamento de multa civil; proibição de contratar com o poder público; indisponibilidade de bens; e, por fim, ingresso com a ação penal cabível, em razão do cometimento de crimes contra a administração pública, nos termos do Código Penal Brasileiro (Decreto-lei nº 2.848, de 07 de Dezembro de 1940), ou demais tipos penais previstos em legislações extravagantes. No que diz respeito à omissão, no diploma acima apontado não há tipo penal específico que trate da omissão na arrecadação de tributos. (NEIVA, 2013).

Assim sendo, observa-se o tratamento dado pela Lei de Improbidade Administrativa, doutrina e jurisprudência para os casos em que o gestor público é omissor na arrecadação de tributos de competência do município. Em sequência, analisar-se-á o mesmo teor de

transcendência dessa conduta aplicada ao ente federado, fazendo alusão a Lei de Responsabilidade Fiscal.

4.3 INFRAÇÕES E PENALIDADE ATRIBUIDAS AO ENTE POLÍTICO À LUZ DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Tal como a Lei de Improbidade Administrativa, a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, intitulada Lei de Responsabilidade Fiscal, surgiu não só para regulamentar as questões inerentes às finanças públicas, como prevê a nossa Carta Magna (art. 163, I, da CF/88), mas também adveio com o intuito de coibir práticas danosas para com o erário. Em seu bojo há inúmeras exigências que os entes federados devem cumprir a fim de garantir a solidez das contas públicas, prevendo, inclusive, penalidades aos entes que na forma da lei não agem. Dentre as exigências, tem-se as relacionadas à omissão da arrecadação de receitas públicas, exatamente o tema alvo de nossa análise. A lei prega a seguinte máxima quanto à arrecadação de tributos:

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos (BRASIL, 2002).

Como resta claro, o *caput* do supracitado artigo apregoa que os entes federados têm por obrigação não só instituir todos os tributos que são competentes na forma da CF/88, mas também arrecadá-los com efetividade e afinco. O não cumprimento desse requisito que julga essencial denota má gestão das finanças pública. No que tange ao termo gestão fiscal responsável aludida no dispositivo, Martins (2013) discorre que ela se efetiva quando o ente age no sentido de arrecadar todas as receitas cabíveis a ele, seja as originárias ou derivadas, sem fazer qualquer ressalva. Diante da negativa do fiel cumprimento, o ente fica sujeito à penalidade na forma no parágrafo único no mesmo dispositivo, ou seja, passível de vedação de transferências voluntárias relativas a impostos dos demais entes. Essa é a interpretação literal dada à norma em tela. Há, entretanto, algumas questões alvos de debate na doutrina e na própria jurisprudência.

O primeiro deles diz respeito à constitucionalidade do dispositivo em análise, pois, segundo alguns doutrinadores, a LRF estaria impondo, obrigando, que os entes federados

exercessem as suas respectivas competências tributárias, algo que é facultativo; já que a CF/88 apenas reparte a competência tributária de cada qual e deixa a cargos dos mesmos a instituição ou não dos tributos, e o próprio CTN dispõe acerca disso em sua literalidade (art. 8º). Esse entendimento, de acordo com Leite (2015), não logrou êxito no STF, já que, de maneira reiterada reconhece a constitucionalidade do art. 11 da LRF. A faculdade de instituir tributos não poderá ser entendida em sua forma absoluta, haja vista as consequências práticas enfrentadas pelos municípios que optam por não instituir seus tributos. Desta feita, o preceito busca apenas imbuir nos entes à necessidade de privilegiar a efetivação da arrecadação de tributos, mesmo que para isso seja necessária uma penalidade (ABRAHAM, 2017).

O segundo é quanto ao parágrafo único do aludido artigo, exatamente o que prevê como punição aos entes que não obedecem ao preceito do dispositivo, a vedação de transferências voluntárias decorrentes de impostos, pois, segundo essa vertente, não seria possível essa espécie de sanção já que teria status constitucional e é de cunho obrigatório. A transferência voluntária, que é a “entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde” possui natureza discricionária, ou seja, poderá ser utilizado a convencia do ente promotor (LEITE, 2015).

Em assim sendo, não há empecilhos de ordem constitucional que impeçam a vedação sancionatória, visto que as de caráter obrigatório não são atingidas. Além disso, o próprio dispositivo que conceitua as transferências voluntárias impõe que essa vedação não atingirá as que objetivam investimentos em educação, saúde e assistência social; assim dispõe a legislação: “Para fins da aplicação das sanções de suspensão de transferências voluntárias constantes desta Lei Complementar, excetuam-se aquelas relativas a ações de educação, saúde e assistência social.” (BRASIL, art. 25, §3º, da LRF/2000). Dessa forma, essas ressalvas a tornam uma sanção de menor monta, cujo impacto não é proporcional ao problema averiguado, praticamente imperceptível (ABRAHAM, 2017).

Na doutrina encontrar-se-á resguardo para a aplicação do aludido diploma legal, visto que substancialmente afastam as restrições que tentam macular sua constitucionalidade, como também endossam a necessidade de adotarmos uma postura mais responsável com a arrecadação dos tributos. É nesse sentido que se manifesta Motta (2000, p. 340 apud MARTINS, 2014, p. 127):

Parece-me que o texto busca coibir as indevidas e demagógicas isenções de tributos que se verificam nas instâncias federativas: a exemplo, inexistência de IPTU Municipal. (...) A redação enfatiza um princípio assente na doutrina do Direito Administrativo, que é a indisponibilidade do bem público: o Estado não pode abrir mão de suas prerrogativas, devendo exercer toda a extensão de sua competência tributária, incluindo a eficiência na arrecadação.

A maior flexibilidade na arrecadação de tributos se dá principalmente nos municípios, como constatado em neste trabalho, de modo que é resultado de uma cultura patrimonialista e clientelista ainda vigente em inúmeras localidades. Em razão disso, é imprescindível que o gestor público tenha ousadia para, de fato, aplicar a legislação tributária atinente à arrecadação de tributos, e, por consequência, não ser prejudicado com uma possível sanção aplicada em virtude do descumprimento do art. 11 da LRF/00 (LEITE, 2015). Diante dessa máxima, também não se pode desconsiderar a realidade social e econômica dos municípios, principalmente quando, em muitas ocasiões e por boa-fé, essa é a justificativa para o ato de omissão aqui aduzido. Entretanto, há soluções possíveis e dentro da legalidade para abarcar situações que exigem do gestor complacência para com os cidadãos que possuem condições sociais desfavoráveis para a figuração no polo passivo da obrigação tributária. A renúncia de receita, aplicada nos termos da LRF, é o instrumento idôneo para a concretização de compensações nesse sentido.

Desta feita, nos termos da LRF (art. 11, parágrafo único, da LRF/00) a sanção institucional cabível ao ente que é omissor na arrecadação de tributos é a vedação de transferências voluntárias. Em virtude das exceções postas, esta sanção nos parece irrisória, visto que o problema que busca solucionar é de natureza grave, ligada diretamente a saúde das finanças públicas dos municípios. Entretanto, constitui um sinal claro de que a efetiva arrecadação de tributos constitui dever fundamental para todo e qualquer ente da nossa federação.

05. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio do presente trabalho foi possível vislumbrar um forte indício, qual seja, que os municípios brasileiros são omissos na arrecadação dos tributos a eles competentes nos moldes de nossa CF/88 e legislação infraconstitucional correlata. Além disso, por meio do trabalho concluiu-se que o ordenamento jurídico pátrio possui, de fato, instrumentos legais que responsabilizam o gestor e o ente federado que incorrem em tal omissão. Os aludidos instrumentos citados são, no caso, a Lei de Improbidade Administrativa, que é aplicável ao gestor público; e a Lei de Responsabilidade Fiscal, que resulta em sanções para o ente federado.

Quanto à improbidade administrativa, resta claro que o gestor imbuído em prejudicar o erário, aquele que age por malícia e deslealdade, isto é, com dolo, poderá sim ser punido aos moldes da Lei de Improbidade Administrativa. Diante da conduta culposa, a doutrina ainda é relutante em aceitar o cabimento, muito embora os tribunais pátrios já possuem decisões em sentido oposto, qual seja: há ato ímprobo diante da omissão na arrecadação de tributos. No que diz respeito a penalidades atribuídas aos entes, a Lei de Responsabilidade Fiscal também censura a prática aqui apontada, inclusive comina, mesmo que de pouco impacto, uma penalidade institucional aos entes que assim agem.

O trabalho aqui apresentando foi de suma importância, pois, tratou de um problema recorrente e pouco tratado na academia e, quiçá, na própria doutrina. A omissão na arrecadação de tributos é uma realidade posta na grande maioria dos municípios brasileiros, como restou aqui provado. Diante da constatação, o trabalho foi além, buscou averiguar qual o tratamento que a Lei de Improbidade Administrativa e Lei de Responsabilidade Fiscal dão aos gestores e os entes, respectivamente, que incorrem nesse ato.

Um problema averiguado nessa produção foi à falta de transparência dos órgãos governamentais, principalmente dos municípios. O acesso imediato às informações dessa natureza (portal na rede mundial de computadores), no caso, todas as relativas ao orçamento público e sua execução, inclusive o apanhado histórico disso; é uma garantia nos dada pela CF/88, como também é de suma importância para a legitimação da democracia e o pleno exercício da cidadania.

Portanto, reitera-se que a situação aqui abordada, isto é, omissão da arrecadação de tributos por parte dos municípios, é um problema grave, visto que o Estado enfrenta uma séria crise fiscal. Além disso, o não exercício da competência tributária de forma plenamente eficaz

desfigura a nossa forma de Estado, uma vez que compromete a autonomia financeira do ente, critério imprescindível para a mesma. Desta feita, é imprescindível a atuação incisiva dos três poderes da República, no caso, o executivo, o legislativo e o judiciário.

O poder legiferante deve aperfeiçoar os instrumentos já existentes, tornar os tipos de atos ímprobos relativos à omissão na arrecadação mais específicos e objetivos, em detrimento ao tipo aberto que encontramos hoje; pois, garantir maior segurança e legalidade para a atuação do judiciário, como também deixa claro e objetivo aos administradores públicos as ações impraticáveis. Quanto ao ente, é cabível que a Lei de Responsabilidade Fiscal preveja sanções menos brandas, haja vista que a penalidade atual é irrisória, de baixa aplicabilidade e, conseqüentemente, ineficaz.

Ademais, a União e os Estados também poderiam agir no sentido de coibirem essa prática por parte dos municípios. A fixação de critério para a distribuição de receita transferida que considere esse aspecto se mostra um instrumento idôneo, uma vez que privilegia boas práticas aplicadas na gestão das finanças públicas. O cumprimento das garantias constitucionais atinentes aos direitos sociais dependem diretamente da eficaz arrecadação de tributos, ou seja, a justiça social somente se faz com um estado atuante e responsável não só com as despesas, mas também com as receitas públicas.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. 4 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2017.

_____. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**. 2 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2017.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 7 ed., Rio Janeiro: Forense, 2013.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

AZAMBUJA, Darcy. **Introdução à Ciência Política**. 2 ed. São Paulo: Globo, 2018.

CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BASTOS, Celso Ribeiro de. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BONAVIES, Paulo. **Ciência Política**. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Curso de Direito Constitucional**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 03 out. 2018.

_____. **Decreto-lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940**. Código Penal: Diário Oficial da União, 31 de dez. de 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm> Acesso em: 13 nov. 2018

_____. **Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências: Diário Oficial da União, 31. dez. 1968. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm>. Acesso em: 13 nov. 2018.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Institui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal: Diário Oficial da União, 23 mar. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320compilado.htm>. Acesso em: 03 set. 2018.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios: Diário Oficial da União, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 03 set. 2018.

_____. **Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965.** Regula a Ação Popular: Diário Oficial da União, 05 jul. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4717.htm>. Acesso em: 10 nov. 2018.
dez. 1968. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406compilado.htm>. Acesso em: 04 set. 2018.

_____. **Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992.** Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências: Diário Oficial da União, 03 jun. 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/L8429.htm>. Acesso em: 10 set. 2018.

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil: Diário Oficial da União, 11 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm>. Acesso em: 03 set. 2018.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, 05 mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 10 set. 2018.

_____. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências: Diário Oficial da União, 01 ago. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 03 set. 2018.

_____. **Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 399. Definição do sujeito passiva na cobrança de IPTU.** Brasília, 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2013_37_capSumula399.pdf>. Acesso em: 03 out. 2018.

_____. **Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº. 10.650/DF.** Relator: Ministro Francisco Peçanha Martins. Julgamento: 16 jul. 2000/ 2º Turma, Data de Publicação: 04 set. 2000. STJ. Disponível: <<http://www.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=ACOR&livre=@cdoc=%27368052%27>>. Acesso em: 03 nov. 2018.

_____. **Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº. 932.142-0/SP.** Relator: Ministro Luiz Fuz. Julgamento: 12 jul. 2007/ Pleno, Data de Publicação: 10 abr. 2007. STJ. Disponível: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=3178097&num_registro=200700522909&data=20070627>. Acesso em: 10 nov. 2018.

_____. **Superior Tribunal de Justiça. Recurso Extraordinário nº. 573.675-0/SC.** Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Julgamento: 23 mar. 2009/ Pleno, Data de Publicação: 22 mai. 2009. **STJ.** Disponível: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=593814>>. Acesso em: 03 nov. 2018.

_____. **Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº. 863.893/PR.** Relator: Ministro Francisco Falcão. Julgamento: 17 out. 2006/ 1º Turma, Data de Publicação: 07 nov. 2006. **STJ.** Disponível: <<http://www.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=ACOR&livre=@cdoc=%27718964%27>> Acesso em: 03 nov. 2018.

_____. **Superior Tribunal de Justiça. Ação de Improbidade Administrativa nº 30 – AM (2010/0157996-6)** Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Julgamento: 21 set. 2011, Data de Publicação: 28 set. 2011. **STJ.** Disponível:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=12797566&num_registro=201001579966&data=20101117> Acesso em: 11 nov. 2018.

_____. **Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº nº. 349.019/SP.** Relator: Ministro Hermen Benjamin. Julgamento: 19 nov. 2013/ 2ª Turma, Data de Publicação: 26 set. 2013. **STJ.** Disponível:

<<http://www.stj.jus.br/SCON/SearchBRS?b=DTXT&livre=@docn=%27003646709%27>>. Acesso em: 03 nov. 2018.

_____. **Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº nº. 1.582.022/SP.** Relator: Ministra Assusete Magalhães. Julgamento: 14 nov. 2017/ PLeno, Data de Publicação: 20 nov. 2017. **STJ.** Disponível: <

https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=78418308&num_registro=201502388739&data=20171120 >. Acesso em: 10 nov. 2018.

_____. **Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 562.045/RS.** Relator: Ministro Ricardo Lewandowski: 06 fev. 2013/ Pleno, Data de Publicação: 26 nov. 2013. **STF.** Disponível: <

<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudenciaDetalhe.asp?s1=000000023&base=baseRepercussao> >. Acesso em: 03 nov. 2018.

_____. **Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 146.733/SP.** Relator: Ministro Moreira Alves: 11 nov. 1992/ Pleno, Data de Publicação: 29 nov. 1992. **STF.** Disponível: <

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152>>. Acesso em: 04 nov. 2018.

_____. **Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 656. Alíquota progressiva para ITBI.** Brasília, 2003. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2151>>. Acesso em: 03 out. 2018.

_____. **Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 19. Taxa sobre manejo de resíduos sólidos.** Brasília, 2009. Disponível em: <

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1248>>. Acesso em: 03 out. 2018.

_____. **Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 41. Taxa sobre Iluminação Pública.** Brasília, 2015. Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=2218>>. Acesso em: 03 out. 2018.

BORBA, Cláudio. **Direito Tributário.** 25 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

COSTA, José Armando da. **Contornos Jurídicos da Improbidade Administrativa.** Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

COSTA, Nelson Nery. **Direito Municipal Brasileiro.** 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

FERRARESI, Eurico. **Improbidade Administrativa: Lei 8.429/1992.** Rio de Janeiro: Forense, 2011.

FIGUEIREDO, Isabela Giglio. **Improbidade Administrativa – Dolo e Culpa.** São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FIRJAN - Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro. **IFGF 2017 – Índice Firjan de Gestão Fiscal: Ano base 2016 – Recorte Municipal, Abrangência Nacional.** Rio de Janeiro, 2016, 32 p. Disponível em: <
http://www.firjan.com.br/data/files/4A/B0/A3/B1/C4CCD51063C6AAD5A8A809C2/IFGF%202017%20-%20An_lise%20Especial%20-%20Vers_o%20Completa.pdf>

FIRJAN - Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro. **Evolução do Índice Firjan de Gestão Fiscal (IFCG) por indicador – 2006 a 2016.** Rio de Janeiro, 2016. Disponível em: <http://www.firjan.com.br/data/files/CE/97/FA/B4/34CCD51063C6AAD5A8A809C2/Evolu_o%20do%20IFGF%20por%20indicador%20-%202006%20a%202016.xls>

HARISSON, Leite. **Manual de Direito Financeiro.** 4 ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2015.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário.** 26 ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários a Lei de Responsabilidade Fiscal.** 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MATTOS, Roberto Gomes de. **O Limite da Improbidade Administrativa: comentários à Lei nº 8.429/92.** 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro.** 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário.** 2 ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2015.

MORAIS, Alexandre. **Direito Constitucional.** 33 ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MORAIS, Carlos Alberto de; FILHO, Ramos. **Direito Financeiro Esquematizado.** 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

NEGREIROS, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

NEIVA, José Antônio Lisboa. **Improbidade Administrativa: legislação comentada artigo por artigo: doutrina, legislação e jurisprudência**. 5 ed. Niterói, RJ: Impetus, 2010.

PISCITELLI, Tathiane. **Direito Financeiro Esquematizado**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

_____. **Manual de Direito Tributário**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.