

1. INTRODUÇÃO

Os impostos tiveram suas origens décadas atrás, têm importante tarefa, pois, são utilizados para controlar a vida em sociedade, através das contribuições individuais em benefício da população. Constituição Federal de 1988 e também o Código Tributário Nacional (CTN) são responsáveis pelos impostos, seja ele de competência da União, Estados, Municípios ou Distrito Federal.

Conforme estabelecida na Constituição Federal de 1988, a União deve transferir recursos arrecadados para as outras esferas de governo. Estas são chamadas de transferências constitucionais, estabelecidas pelos artigos 157, 158 e 159 da CF/88 e determinam a participação dos municípios na receita tributária dos Estados.

Dentro do contexto de arrecadação da gestão pública, neste trabalho discute-se a situação encontrada na eficiência da arrecadação dos impostos municipais na cidade de Jussara-GO, e a utilização dos mesmos como fonte de desenvolvimento para o município.

Podemos acompanhar dentro do município de Jussara-GO, que o Poder Executivo se vê numa situação de escolha de investimentos serem feitos, pois a arrecadação dos impostos municipais sozinha não é capaz de atender a todas as necessidades, com isso, o município recebe dos governos Federal e Estadual recursos para continuar o desenvolvimento, fornecendo assim melhorias diretas aos munícipes.

Com o crescimento do município, se faz necessário a busca por alternativas para se empregar de forma apropriada a arrecadação, de modo a acatar as todas as necessidades públicas dos cidadãos, como segurança, lazer, habitação, educação, saúde, entre outras. O emprego dos recursos arrecadados, de maneira transparente, é o caminho para que o Poder Público conquiste uma relação de concordância entre a administração e o contribuinte.

Segundo Silva (1991, p. 153), “a arrecadação de receitas é realizada pela administração e seu produto é aplicado nas mais variadas despesas – obras, educação, saúde, segurança, saneamento, de modo que as receitas obtidas de cada cidadão revertam em benefício coletivo”.

O tema escolhido para o desenvolvimento desta pesquisa e de grande importância, pois através dela poderemos entender um pouco mais acerca da arrecadação dos impostos

municipais. Saber quais são eles, as formas de arrecadação, e os valores arrecadados anualmente sobre estes impostos e se os mesmos são capazes de atender às necessidades financeiras do município.

Nesse sentido, o tema desta pesquisa sobre os impostos municipais, a cerca da arrecadação de impostos e execução orçamentária do município de Jussara-GO, pretende-se demonstrar se existe a dependência financeira dos repasses em relação às despesas públicas.

Diante o exposto, o problema a ser tratado neste trabalho consiste na seguinte pergunta da pesquisa: “Apenas os valores arrecadados pelos impostos municipais conseguem manter a execução orçamentária do município?”.

2. DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1 HISTÓRICO

Segundo descreve Alexandrino, Paulo (2009), o Direito Tributário, teve formação de maneira lenta. Não se sabe exatamente quando e onde a cobrança de tributos e impostos começou. Na antiguidade os tributos eram cobrados, principalmente, dos territórios conquistados, as colônias. O sistema de cobrança da coroa portuguesa sobre a colônia Brasil, era, a derrama, que é o tributo sobre a produção (um quinto de tudo que foi produzido era destinado á coroa). Com a vinda do rei Dom João VI para o Brasil, os tributos cobrados eram empregados dentro do nosso próprio País, mas em benefício da família real e quase nunca em benefício do povo.

Na Idade Média, no feudalismo, os impostos eram destinados aos senhores feudais, perdendo assim o caráter fiscal. Eles serviam como um agradecimento ao senhor feudal que lhe permitia usar e morar em sua propriedade (ALEXANDRINO, PAULO, 2009).

Assim, após a independência do Brasil e a criação da Constituição Federal, surge a idéia de se criar impostos de maneira formal. Os impostos e ou tributos, no início, eram diferentes entre províncias, mas, com o passar do tempo, houve a necessidade de melhor ordená-los. Em 1934 ocorreu a separação em tributos na União, tributos dos Estados e tributos dos Municípios e em 1978 surge a estrutura de um sistema tributário nacional integrado, o que em 1984 modifica-se novamente para a separação de formas de cobrança entre Estados e Municípios. Já na Constituição de 1988 criam-se normas reconfortantes para a população, nas quais a cobrança de impostos só pode acontecer se este estiver prevista em lei.

A Constituição de 1988 está vigente até hoje, encontramos nela os artigos 145 a 162, referentes às tributações, os quais definem as limitações ao poder de tributar do Estado, organiza o sistema tributário e detalha os tipos de tributos a quem cabe cobrá-los.

Hoje os impostos são divididos em federais, estaduais e municipais, os quais incidem sobre a renda, serviços e patrimônio das pessoas físicas e jurídicas.

2.1.1 Conceitos

Amaro (2009) entende que Direito Tributário é o conjunto das leis reguladoras da arrecadação dos tributos, seja ele impostos, taxas ou contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios ou contribuições especiais, bem como de sua fiscalização destes. Regula as relações jurídicas estabelecidas entre o Estado e o contribuinte no que se refere à arrecadação dos tributos.

Para Machado (2001, p. 46), “é o ramo do Direito Público que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares, decorrentes da atividade financeira do Estado, no que se refere à obtenção de receitas, que correspondem ao conceito de tributos.

O sistema tributário do nosso País teve origem através da Constituição Federal de 1988, sendo que, na Carta Magna foi estabelecido pelo legislador a competência de arrecadação de cada ente federado, por outro lado, regulamentou-se também o limite de atuação de cada um deles, como uma forma de proteger os direitos dos contribuintes contra prováveis arbitrariedades (BRASIL, 2012).

Contudo, o legislador delimitou a ação de cada tributante, de modo que, se houver alguma atuação que não se enquadra nas exigências da Constituição será avaliado como inconstitucional (BRASIL, 2012).

2.2 DIREITO TRIBUTÁRIO NO BRASIL

Há mais de quatro décadas atrás ocorreu a primeira tentativa de sistematização legal das normas tributárias. Na época apresentou-se ao congresso um projeto conhecido como Projeto de 1954 o qual não foi obtido êxito, porém em 1966 com reformulações e ajustes se tornou o atual CTN através da Lei 5.172/66.

Em relação a outros países, a legislação tributária no Brasil surgiu tarde, com isso um dos recursos utilizados antes da aprovação do CTN eram as pesquisas em legislações estrangeiras, para auxiliar na formulação de conceitos e regras gerais em matéria tributária.

Diante de uma realidade, tanto jurídica quanto econômica e social, a atual legislação tributária necessita de reformas, como por exemplo a eliminação do efeito cascata dos impostos, elimine a guerra fiscal entre os Estados e tributar menos a produção e mais o consumo.

Grzybovski (2006) entende que, em consequência de uma difícil legislação fiscal, os contribuintes do nosso País convivem com uma pesada carga tributária. Em virtude das constantes mudanças ocorridas na legislação fiscal, o contribuinte quase sempre está mal informado acerca das tributações, o que dificulta um bom planejamento tributário, sendo esse muito importante para garantir a sobrevivência do mercado no Brasil.

2.3 DIREITO TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Conforme, descreve Machado (2007) a Constituição Federal é a norma suprema que estrutura a máquina estatal e a organização da sociedade. Nela estão contidas as regras disciplinadoras do exercício do poder, da organização do Estado, dos Direitos e Garantias Fundamentais, bem como o regramento básico de ordem econômica e social.

A base do Sistema Tributário Nacional está contida na Constituição Federal, assim como os princípios que orientam o poder do Estado para a criação dos tributos, suas formas de arrecadação e repartição das receitas.

A “Constituição Cidadã” inovou por meio dos princípios tributários relatados no Título VI, da Tributação e do Orçamento, Capítulo I, do sistema Tributário Nacional, Seção II, das limitações ao poder de tributar. Tais princípios funcionam verdadeiramente como mecanismos de defesa do contribuinte frente a voracidade do Estado no campo tributário.

Machado (2007) ressalta ainda a importância dos princípios jurídicos ressaltando que os princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte. Trata-se de fundamentos essenciais para a aplicação do Direito. Assim sendo, os princípios jurídicos visam a assegurar a harmonia e os valores a serem perseguidos na interpretação das regras que o compõem.

O Brasil do século XXI orienta-se pela Constituição Federal de 1988; Conforme descreve Bevilacqua (2007), o Estado brasileiro, atualmente, pode ser definido como um “Estado social, fiscal, democrático de direito”. O autor define o Estado fiscal como a face financeira do Estado de Direito da legalidade tributária, onde o Estado é financiado por receitas tributárias oriundas de tributos instituídos mediante lei.

Na Constituição Federal de 88 o Sistema Tributário Nacional apresenta-se no Título VI, “Da tributação e do orçamento”, que abrange os artigos 145 a 169.

Vale ressaltar, que a Constituição Federal é a principal responsável pela regulamentação do Sistema Tributário Nacional brasileiro, entretanto, além de possuir sua base na Carta Magna, o Direito Tributário encontra-se regulamentado pelo Código Tributário Nacional (CTN).

2.4 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Os Princípios Constitucionais do Direito Tributário são os valores que irradiam sobre um conjunto de normas. Eles podem ser gerais, específicos, implícitos e explícitos. Em matéria tributária, os princípios são específicos e explícitos.

Segundo a classificação mais usual, e que será utilizada aqui, estudar-se-ão os seguintes princípios: a) da Legalidade Tributária; b) da Isonomia Tributária; c) da Irretroatividade Tributária; d) da Anterioridade; e) do Não-Confisco; f) da Livre Circulação de Pessoas e Bens no Território; g) da Uniformidade Geográfica; h) da Capacidade Contributiva; i) da Transparência dos Impostos; j) da Seletividade;

2.4.1 Princípio da Legalidade Tributária

O princípio da legalidade está descrito no Art. 150, I da Constituição Federal de 1988, e consiste num dos fundamentos do Estado Democrático de Direito. Importante conquista da humanidade, na medida em que suprime da vontade do detentor do poder de afixação da

obrigatoriedade das condutas, não poderia deixar de estar presente no universo tributário. Neste sentido, a obrigação do cidadão em transferir parte de seu patrimônio para os cofres do Poder Público não pode prescindir da edição da lei competente (BRASIL, 2012).

No campo tributário, este princípio quer significar que ninguém é obrigado a recolher tributo sem que, anteriormente, haja lei que traga sua definição. Por outro lado, tal princípio guarda determinação de que é vedado às pessoas políticas criar tributos sem lei anterior que os estabeleça, vale dizer, com previsão de sua hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquota.

2.4.2 Princípio da Isonomia Tributária

Também conhecido como princípio da igualdade tributária, ele está previsto no Art. 150, inciso II, da Constituição Federal, e diz que as pessoas políticas mencionadas no *caput* estão vedadas de “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos e direitos” (BRASIL, 2012, p. 53).

Neste sentido, as pessoas políticas não podem estabelecer tratamento diferenciado, se estiverem equivalentes. Visa acabar com determinados privilégios que existiam antes da Constituição Federal de 1988, o que acaba por limitar o poder de tributar, de modo a dar tratamento igual aos contribuintes.

2.4.3 Princípio da Irretroatividade Tributária

Este princípio está previsto no Art. 150, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, e defende que é proibido cobrar tributo em relação a fato gerador ocorrido antes do início da vigência da lei que tenha instituído ou aumentado o tributo (BRASIL, 2012).

Deste modo, a lei tributária não pode se voltar para o passado, nem mesmo que seja com o fito de interpretar a lei anterior, com vistas a tentar explicitar a criação ou aumento de tributo, posto que, a incidência já deve decorrer da lei anterior existente, ou então não deve incidir. A irretroatividade da lei tributária aqui, mais uma vez visa à proteção do contribuinte, para que não tenha de arcar com o pagamento de tributos até então não existentes, ou não incidentes, devido a uma lei retroagir (AMARO, 2009).

2.4.4 Princípio da Anterioridade

Previsto no Art. 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, o princípio da anterioridade determina que está proibida a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro da publicação que o institui ou aumentou (SABBAG, 2009).

Algumas exceções são aplicadas a esse princípio, sendo possível enumerá-las, na seguinte ordem de importância: 1) Imposto de Importação, Imposto de Exportação, IPI, e IOF; 2) Contribuições à Seguridade Social; 3) Empréstimos Compulsórios de Calamidade Pública, guerra externa ou sua eminência, e o imposto extraordinário de guerra; 4) Restabelecimento das alíquotas do ICMS monofásico sobre combustíveis e lubrificantes, e o restabelecimento das alíquotas da CIDE – Combustível (SABBAG, 2009).

Nessas exceções, é possível cobrar o tributo no mesmo exercício, ou seja, o início da vigência não precisa esperar a anterioridade.

Com a Emenda Constitucional n.º 42/2003, foi trazido ao texto constitucional um complemento ao princípio supracitado, da anterioridade, que consta no Art. 150, inciso III, alínea “c”, que define que as pessoas políticas estão proibidas de cobrar tributo antes de 90 (noventa) dias da publicação da lei que o instituiu ou aumentou. Este princípio também pode ser chamado de noventena (SABBAG, 2009).

Sabbag (2009) ressalta ainda que esta limitação ao poder de tributar veda surpresas para o contribuinte, que em regra, só poderão ser obrigados a pagar o tributo após respeitadas a anterioridade e a noventena.

2.4.5 Princípio do Não-Confisco

Também pode ser chamado de Princípio da Vedação de Tributo Confiscatório ou Princípio da Vedação do Confisco. Ele está previsto no Art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, que diz que é vedado às pessoas políticas “utilizar tributo com efeito de confisco” (BRASIL, 2012).

Ou seja, as pessoas políticas indicadas no *caput* do Art. 150 estão proibidas de estabelecer tributo com finalidade de confisco. Essa limitação ao poder de tributar visa garantir o direito a propriedade individual, e ela não possui parâmetros objetivos, é analisado caso a caso, tributo a tributo (COELHO, 2010).

2.4.6 Princípio da Livre Circulação de Pessoas e Bens no Território

Previsto no art. 150, inciso V, da Constituição Federal, e também conhecido como princípio da liberdade de tráfego, este princípio estabelece que as pessoas políticas estão proibidas de “limitar o tráfego de pessoas e bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalva a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público (BRASIL, 2012).

Neste sentido, é importante saber que, conforme previsto na própria Constituição Federal, o pedágio, embora onere o tráfego, é lícito (COELHO, 2010).

2.4.7 Princípio da Uniformidade Geográfica

Este princípio proíbe que a União institua tributo de forma não uniforme em todo o País, ou dê preferência a Estado, Município ou ao Distrito Federal em detrimento de outro ente federativo. Permite-se, entretanto a diferenciação se for para favorecer regiões menos desenvolvidas. Visa promover o equilíbrio sócio-econômico entre as regiões brasileiras. Exemplo tradicionalmente citado é a Zona de Manaus (BRASIL, 2012).

2.4.8 Princípio da Capacidade Contributiva

A Constituição Federal traz esse princípio expresso no Art. 145, parag. 1º, que diz que, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]” (BRASIL, 2010).

Existem autores que colocam este princípio como um subprincípio das igualdade de isonomia tributária. Reza o texto constitucional que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Aplicação prática deste princípio encontra-se na alíquota progressiva, presente no imposto de renda, no imposto sobre a propriedade territorial urbana, no imposto sobre a propriedade territorial rural, etc. (BRASIL 2010).

2.4.9 Princípio da Transparência dos Impostos

Também de princípio da transparência fiscal. Ele está previsto no Art. 150, parag. 5º da Carta Magna, e reza que “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços (BRASIL, 2012).

Neste sentido, o que visa esse princípio é fazer com que o consumidor de bens e serviços seja informado acerca dos impostos incidentes sobre essas utilidades. Ou seja, há aqui, inclusive, uma correlação com o princípio da informação, que se encontra presente nas relações de consumo (BRASIL, 2012).

2.4.10 Princípio da Seletividade

Este princípio está previsto no Art. 153, parag. 3º, inciso I, e tem por escopo tributar mais fortemente produtos menos essenciais. Já os produtos essenciais terão alíquotas menores, visando facilitar o acesso do contribuinte a esses produtos, sem onerá-los em demasia.

É um princípio que se aplica com obrigatoriedade ao IPI, e tem sua aplicação facultativa nos casos de ICMS e IPVA. Como exemplos de sua aplicação, no caso do cigarro, a tributação será alta, enquanto para aquisição de um pacote de arroz, a tributação será baixa, devido se tratar de um produto essencial (BRASIL, 2012).

2.5 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

De acordo com Sabbag (2009) é importante em relação ao Direito Tributário definir espécies tributárias, sobre as quais, destacam-se duas teorias: I) Teoria Tricotômica; II) Teoria Quinquipartite (ou das cinco espécies).

A teoria quinquipartite divide os tributos em: a) imposto; b) taxa; c) contribuição de melhoria; d) empréstimos compulsórios; e e) contribuições especiais.

Já a teoria tricotômica divide os impostos apenas nos três primeiros mencionados acima, quais sejam, imposto, taxa e contribuição de melhoria, englobando os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais como imposto, taxa ou contribuição de melhoria, dependendo de seu fato gerador.

Neste estudo aborda-se a teoria quinquipartite, que é a adotada pelo Supremo Tribunal Federal (STF). Segundo essa teoria, as espécies tributárias são cinco, tais como:

2.5.1 Imposto

Sabbag (2009) define imposto em conformidade com o artigo 16 do Código Tributário Nacional (CTN), da seguinte forma:

Imposto é tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa à vida do contribuinte, à sua atividade ou a seu patrimônio [...].
[...] Neste passo, o imposto define-se como tributo não vinculado à atividade estatal, o que se torna atrelável à atividade do particular, ou seja, ao âmbito privado do contribuinte (SABBAG, 2009, p. 358).

De modo semelhante o “Art. 16 do Código Tributário Nacional ressalta em seu texto que: Imposto é tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 2012, P.688).

Assim, a finalidade, custear o Estado para que em contra partida, haja por parte do Estado, obrigação de prestar esse ou aquele serviço, ou realizar determinada obra relativa ao contribuinte.

2.5.2 Taxa

Taxa é um tributo cujo fato gerador é aplicado pela Administração Pública, ou seja, é um tributo vinculado a uma atividade estatal.

Neste sentido, Amaro (2009) descreve o seguinte entendimento:

As taxas são tributos cujo fato gerador é configurado por uma atuação estatal específica, referível ao contribuinte, que pode consistir: a) no exercício regular do poder de polícia; ou b) na prestação ao contribuinte, ou colocação a disposição deste, de serviço público específico e divisível.

[...]

Como se vê, o fato gerador da taxa não é um fato do contribuinte, mas um fato do Estado. O Estado exerce determinada atividade e, por isso, cobra a taxa da pessoa a quem aproveita aquela atividade (AMARO, 2009, p. 30).

No artigo 77 do Código Tributário Nacional, mostra a seguinte definição:

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, prestando ao contribuinte ou posto à sua disposição. Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas. (BRASIL, 2012, p. 692-693).

Há dois tipos de taxa, quais sejam, a taxa de polícia e a taxa de serviço. A taxa de polícia, ou de fiscalização, tem por fato gerador o exercício regular do poder de polícia (polícia administrativa), isto é, o poder de regular, disciplinar e fiscalizar a atividade do particular. Já a taxa de serviço tem por fato gerador a utilização de serviço público específico

(devidamente determinado) e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição (BRASIL, 2012).

2.5.3 Contribuição de Melhoria

A contribuição de melhoria está prevista no Art. 145, III, da Constituição Federal, bem como nos Arts. 81 e 82 do Código Tributário Nacional, e é um tributo cujo fato gerador é a valorização do imóvel em decorrência de obra pública, ou seja, conforme diz Eduardo Sabbag, há um “poder impositivo de exigir o tributo dos proprietários de bens imóveis valorizados com a realização de uma obra pública” (SABBAG, 2009, p. 401).

Neste sentido o Art. 81 do Código Tributário Nacional, cuja redação reza que:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (BRASIL, 2012, p.693).

Assim, o valor da contribuição de melhoria, em virtude da valorização dos imóveis dos contribuintes, está intimamente atrelado ao custo total da obra realizada pelo Poder Público.

2.5.4 Empréstimos Compulsórios

A Constituição Federal em relação a empréstimos compulsórios no Art. 148, atribuindo em seus incisos, quais os casos em que eles poderão ser instituídos e, por conseguinte, cobrados preconiza que:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:
I- para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II- no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, *b*.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição (BRASIL, 2012, p.53).

Neste sentido, Amaro (2009) descreve que podem ser instituídos empréstimos compulsórios nos casos de guerra pública, guerra externa ou iminência de guerra externa, bem como nos casos em que ocorrer investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional, desde que respeitadas à anterioridade e a anterioridade nonagesimal.

E que aquilo que se arrecadar a título de empréstimo compulsório deve ser gasto no local para o qual foi arrecadado o tributo. A lei estabelece que o empréstimo compulsório deve ter prazo determinado e a previsão de como se dará sua devolução para os contribuintes.

2.5.5 Contribuições Especiais

Em relação a Amaro (2009) ressalta que, contribuições especiais são os tributos que possuem destinação constitucional, expressa ou implícita, ressalvados os casos de empréstimos compulsórios. Essas contribuições são de três tipos: contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE) e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas (nestas se enquadram as contribuições ao sistema S – Sesi, Senai, etc., além das contribuições devidas aos órgãos de fiscalização de classe, como o CRM, a OAB e o CREA).

O Art. 149-A da Constituição Federal, introduzido no ordenamento jurídico pela Emenda Constitucional n.º 32/2002, acrescentou uma contribuição, qual seja, a contribuição para custeio do serviço de iluminação pública, trazendo mais um detalhe ao já complexo quadro das até então existentes contribuições especiais.

Neste tocante, o professor Luciano Amaro aborda o porque de a iluminação pública não poder ser considerada taxa, conforme se depreende:

Iluminação pública não é serviço a que pudesse ser atrelada a figura de taxa, dado que ano é divisível. Quedaria, portanto, no campo dos serviços gerais e indivisíveis, financiáveis pela receita de impostos, a exemplo de outras tantas atividades desempenhadas pelo Poder Público no interesse da comunidade (bombeiros,

segurança pública, etc.). Com o intuito de dar uma nova fonte de receita para os Municípios (e Distrito Federal), a Emenda criou mais um exemplar dessas figuras insólitas, genericamente batizadas com o nome de contribuição, que se distinguem uma das outras pela finalidade a cujo atendimento de destinam (AMARO, 2009, p. 56).

Assim o poder público asfalta uma estrada; assim todos os proprietários de áreas localizadas ao longo da estrada são obrigados a pagar a contribuição de melhoria, de acordo com a valorização correspondente a seu imóvel.

3. ARRECADAÇÃO

3.1 FONTES DE ARRECADAÇÃO NAS TRÊS ESFERAS DO GOVERNO

Conforme já discutido, o governo utiliza a tributação como meio de gerar receitas e, assim fazer frente as demandas. Em decorrência da própria organização do Estado brasileiro, estruturado nos artigos 18 a 32, também a competência tributária é repartida entre os entes da Federação.

A teor do art. 18 da Carta Magna, a República Federativa do Brasil compreende a união, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos. Logo, as competências são repartidas entre estes entes políticos, dotados cada um de capacidade política para se auto organizar, governar e administrar.

Por conseguinte, cada ente político tem autonomia para criar tributos abstratamente, legislando as hipóteses de incidência, os sujeitos ativos e passivos, bases de cálculos e alíquotas (CARRAZZA, 2002).

Ataliba (1968) entende que pouco sobrou ao legislador ordinário, já que praticamente toda a matéria tributária brasileira foi tratada na Constituição Federal. Primeiramente destaca-se que a competência para instituir determinado tributo é indelegável, ou seja, o ente político a quem a mesma foi atribuída, não pode, em qualquer hipótese, transferi-la para outro.

Sendo a indelegabilidade expressa no artigo 60 da CF/88, em seu parágrafo 4º, inciso I, Melo (2003) é categórico ao afirmar que, nem mesmo por Emenda Constitucional, poderia uma competência ser transferida.

Destarte, com asseveram Carrazza e Antônio (2010), o titular da competência é quem decide sobre como instituir e arrecadar o tributo, embora tenha que observar que o mesmo pode muitas vezes não lhe pertencer integralmente.

Em outras palavras, equivale a dizer que aquele que é competente para tributar, é também competente para aumentar ou reduzir o tributo ou mesmo proceder ao seu parcelamento para facilitar o adimplemento. Desde que obedecido o *mandamus*

constitucional, poderá isentar total ou parcialmente, remir o tributo e até mesmo deixar de tributar.

Há que se observar que o Sistema Tributário Nacional, é no entanto, um sistema rígido, tendo sido concebido a partir das rígidas e expressas normas constitucionais.

Da análise do disposto na Carta Magna de 1988, depreende-se que a competência tributaria pode ser: concorrente; comum; privativa; cumulativa; residual; especial ou extraordinária;

A competência concorrente encontra-se insculpida no art. 24 da Carta Magna vigente, quando afirma que apenas a união, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal concorrentemente podem legislar sobre matéria tributária.

A competência tributária comum é atribuída a todos os entes da Federação para que possam instituir as mesmas espécies de tributos. É discriminado no artigo 145 do texto constitucional, o qual preconizam *in verbis*:

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (I) impostos; (II) taxas em razão do exercício do poder de polícia ou divisíveis, prestados ao contribuinte ou a ele disponíveis; (III) e contribuições de melhoria, decorrentes de obras públicas.

Por seu turno, a competência tributaria privativa é que a CF atribui a cada ente da Federação, com exclusividade, a competência para instituir impostos (artigos 153,155 e 156 da Carta Magna/88).

O artigo 147 da CF/88 traz acerca da competência tributária cumulativa, dispondo que a União é competente aos impostos estaduais, em território Federal, e, se o território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal além dos impostos estaduais cabem, cumulativamente, os impostos municipais.

A competência tributária residual viabiliza que a união (apenas ela) tenha possibilidade de instituir novos impostos, além daqueles que já são de sua competência privativa, uma vez que cumpra algumas exigências, quais sejam: deverão ser criados por lei complementar; é vedada a comutatividade; seu fato gerador e base de cálculo devem ser diferentes daqueles dos impostos já elencados na CF.

A competência especial ou extraordinária é prevista na CF/88 no art. 154, inciso II e também artigo 176 do CTN se refere ao poder da União de instituição, em tempos de guerra externa ou estando a mesma eminente, de outros impostos, ainda que com os mesmos fatos geradores aos de outros impostos já previstos constitucionalmente.

Pela situação excepcional, podem ser instituídos por lei ordinária e têm caráter provisório. Conforme estabelece o artigo 76 do Código Tributário Nacional, sua cobrança será suspensa em, no máximo, após cinco anos de celebração da paz.

Feitas estas considerações, insta esclarecer que no artigo 153, a CF/88 institui que são de competência privativa da União o Imposto de Importação (II); o Imposto de Exportação (IE); o Imposto de Renda (IR). Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); o (Imposto sobre Operações de Créditos, Cambio e Seguros (IOF); o Imposto Territorial Rural (ITR) e imposto sobre grandes fortunas.

No artigo 155 do mesmo texto constitucional, foram estabelecidos os imposto de competência dos Estados e Distrito Federal, que são o (Imposto de Transferência Causa *Mortis* e Doação (ITCD), o Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

Por fim, no artigo 156, estabeleceu que cabe aos municípios instituir e cobrar três tipos de impostos, quais sejam: Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto sobre a transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN).

Em razão da atribuição aos impostos municipais ser foco do presente trabalho, insta discutir cada um destes tributos.

3.2 TRIBUTOS MUNICIPAIS EM ESPÉCIES

3.2.1 IPTU – Imposto Predial Territorial Urbano

O IPTU, Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, baseia-se em tributo, sendo este definido no art. 3º do Código Tributário Nacional como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, CTN/1996).

Em que pensem as variações da nomenclatura, este tributo esteve presente em todas as Contribuições Federais desde 1946. No entanto, com outras disciplinas e competências, já é conhecido desde a Constituição de 1981, quando consistia em um imposto de competência estadual. Na Carta Magna de 1934 passou a competência municipal o imposto predial e também o territorial urbano, mas não integrados, tanto que apenas, o imposto predial deveria ser cobrados sob a forma de décima ou cédula de renda, persistindo a distinção entre os dois impostos também da Constituição de 1937, na qual também se distinguiu o imposto sobre a propriedade territorial e urbana, atribuindo a rural aos estados e a urbana aos municípios. Com o Texto Constitucional de 1946, é que se unificaram os impostos predial e territorial, com isso originou-se o IPTU, com competência dos municípios para arrecadação deste.

Conforme esclarece Fernandes (2002), é importante ter em mente a noção de que apesar de o IPTU ser tratado com uma unidade, trata-se na verdade de dois tributos diferentes (imposto sobre a propriedade predial urbana e imposto sobre a propriedade territorial urbana), identificados sob o mesmo nome. De acordo com o referido autor, realizar esta distinção é importante pelo fato de que pode ocorrer eventualmente a incidência de apenas um deles.

Como já informa o adjetivo “urbana” que compõe o nome, o imposto se refere aos imóveis localizados na zona urbana do município, excluída a zona rural.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 32, *caput*, dispõe que o IPTU “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”.

Zona urbana é, nos termos do mesmo dispositivo, em seu § 1º, aquela definida em lei municipal, apresentando como requisito mínimo que existam dois entre os cinco melhoramentos apresentados nos incisos seguintes (HARADA,2013).

Assim, a zona urbana deve, além de ser definida em lei municipal, apresentar pelo menos dois entre os seguintes melhoramentos: sistema de esgoto sanitário; meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; rede de iluminação pública; abastecimento de água; ou ainda escola primária ou posto de saúde a uma distancia máxima de 3 km do imóvel considerado.

O tributo em comento se caracteriza como real, direto, progressivo, fiscal e extrafiscal.

É real por ser decretado a partir unicamente da matéria tributável, não se verificando as condições pessoais (personalíssimas) do contribuinte (OLIVEIRA, 1998). O que significa dizer que independe de quem seja o proprietário, do patrimônio que possua ou de qualquer aspecto do mesmo, o imposto real incide sobre o objeto, não levando em consideração o dono e suas condições.

É também progressivo, em conformidade com a progressividade que é considerada o acréscimo das alíquotas de um imposto, com observação de um parâmetro pré-definido.

Torres *apud* Machado (2004, p.79 esclarece que “a progressividade significa que o imposto deve ser cobrado por alíquotas maiores na medida em que se alarga a base de calculo”.

Importante salientar, no entanto, que a Progressividade é uma tentativa de onerar mais gravosamente quem tem uma maior riqueza tributável, não se confundindo com a Proporcionalidade, pela qual se atribui alíquotas iguais a fatos similares. Pelo Principio da Progressividade, aplica-se uma alíquota maior para o contribuinte com maior renda disponível e uma menor para o que tem menor renda disponível, como forma de buscar a justiça fiscal (ALMEIDA, 2007).

È também um imposto direito. Conforme lição de Costa (2009, p.113);

Imposto direito é aquele em que o contribuinte absorve o impacto econômico da exigência fiscal, como ocorre no Imposto sobre Renda, por exemplo. Já o imposto indireto é aquele no qual se observa o fenômeno da repercussão tributária ou translação econômica do tributo, segundo o qual o contribuinte de direito não é aquele que absorve o impacto econômico da imposição tributária, pois o repassa ao contribuinte de fato, o consumidor final.

O IPTU possui função tipicamente fiscal, em razão de ter “intuito estritamente arrecadatório”, cujo objetivo é prover de recursos do Estado (SABBAG, 2001). E também é imposto extrafiscal é o que possui finalidade regulatória, ou seja, tem como objetivo regular o mercado ou a economia do País.

Na verdade, como já mencionado, o IPTU abraça dois impostos e, assim sendo, tem natureza fiscal, autorizado no art. 156, inciso I; o imposto territorial é também extrafiscal, já que exige do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado que o aproveite de forma adequada, conforme preconiza o art. 182, §4º, inciso II, da Carta Magna, o qual dispõe:

§ 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:
I – parcelamento ou edificação compulsórios;
II- imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

O objetivo precípua da arrecadação é sua integral aplicação na promoção de melhorias do Município, tais como a pavimentação de ruas e logradouros, a construção e reforma de escolas, manutenção de adequados serviços de saúde, conservação de praças, monumentos e logradouros públicos, entre outros.

3.2.2 ITBI – Imposto de Transmissão de Bens Imóveis

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, atribui aos Estados e Distrito Federal a competência para a instituição do imposto de transmissão causa *mortis*, e aos Municípios a competência para instituição do imposto de transmissão de bens imóveis *inter vivos*.

Também do mesmo dispositivo, se depende que a fato gerador do ITBI é a transmissão, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, bem como a cessão de direitos a sua aquisição, excluindo-se expressamente os direitos reais de garantia (penhor, hipoteca e anticrese), bem como cessão de direitos a sua aquisição; (§ 1º, inc. II).

De onde se vê que é o próprio Texto Constitucional que já delimita o campo de incidência do ITBI e define seu fato gerador.

Os Municípios possuem autonomia para a instituição e exigência do ITBI, porém tal autonomia é adstrita às diretrizes constitucionais, complementadas pelas regras estabelecidas pelo Código Tributário Nacional (TORRES, 2011).

Assim, o fato gerador de tributo está adstrito às hipóteses previstas na CF/88, enquanto a sua base de cálculo será o valor venal do bem ou do direito do ITBI que não o venal, ou seja, não pode optar pelo valor locativo, histórico ou justo, ou qualquer outro.

Importante, pois, definir do que se trata o valor venal. Conforme Harada (1998, p; 244), o valor venal do imóvel é o “preço alcançado nas operações de compra e venda á vista, consideradas as condições normais do mercado imobiliário, admitindo-se a diferença de até 10% para mais ou para menos”.

Conforme aduz o autor, a própria definição do que vem a ser valor venal já demonstra se tratar de um simples parâmetro para o legislador, a quem caberá definir a base de calculo, sem extrapolar o valor de mercado. De fato, a exigência do tributo deve apontar o seu valor exato, o que é feito por meio de lançamento tributário, que consiste em um procedimento administrativo vinculado (art. 142 do CTN).

É preciso, pois, que haja uma lei estabelecendo previamente e de forma objetiva os critérios para apuração do valor unitário do metro quadrado da construção e do terreno, levando em consideração os diversos tipos de construção e sua localização dentro do município (HARADA, 1998).

Conforme prescrito pelo Código Tributário Nacional em seu art. 42, cada entidade política de direito público tem autonomia para decidir se o contribuinte será o transmitente ou o adquirente, sendo que a maior parte dos municípios brasileiros tem optado por cobrar do adquirente (ALEXANDRE, 2007).

O imóvel é transferido por meio do registro do título translativo no Registro de Imóveis, de acordo com o Código Tributário Nacional (art. 35), sendo o fato gerador a própria transmissão *inter vivo*.

Importante observar que o artigo constitucional 154 estabelece que “são isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária”.

O Código Civil/2002 dispõe, em seu artigo 1255, que os direitos reais sobre os quais incide o ITBI são a propriedade; a superfície; as servidões; o usufruto; o uso; a habitação; o direito do promitente comprador do imóvel; o penhor; a hipoteca e a anticrese.

3.2.3 ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN), também de competência municipal conforme determinado constitucionalmente, tem sua incidência sobre os serviços não abrangidos no Art. 155 da CF, sobre os quais não incida ICMS.

Por força do Art. 156, IV, combinado com a alínea *b* no inciso I do artigo 155, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os serviços de comunicação são excluídos desta tributação, sendo que sobre os serviços de transporte deve incidir o ICMS.

Este tributo não onera a circulação de mercadorias, já que recai sobre bens que não são materiais, já que o bem é o próprio trabalho ou serviço. É assim, um imposto sobre a circulação, sobre a venda econômica de serviço que vai para o respectivo consumo. (FRANCO, 1989).

O imposto em comento é um tributo com finalidade meramente fiscal, de incidência sobre as receitas geradas pelos serviços prestados pelas empresas. As alíquotas do ISS são entre 2 a 5 %, a depender do tipo de serviço sobre a base de cálculo, que é o preço do serviço (GALLO, 2007).

A definição do fato gerador dos impostos é de competência da lei complementar em no caso do tributo em tela, é definido pela Lei Complementar n.º 116/2003 que, em seu artigo 1º dispõe que o ISS “tem como fato gerador a prestação de serviços constante da lista anexa, ainda que esses não de constituam como atividade preponderante do prestador”.

<u>Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.</u>
1 - Serviços de informática e congêneres.
2 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.
3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.
4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.
5 – Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres.
6 – Serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres.
7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.
8 – Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza.
9 – Serviços relativos a hospedagem, turismo, viagens e congêneres.
10 – Serviços de intermediação e congêneres.
11 – Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres.
12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.
13 – Serviços relativos a fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.
14 – Serviços relativos a bens de terceiros.
15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.
16 – Serviços de transporte de natureza municipal.
17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.
18 – Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.
19 – Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.
20 – Serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários.
21 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.
22 – Serviços de exploração de rodovia.
23 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.
24 – Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres.
24.01 - Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres.
25 - Serviços funerários.
26 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; courier e congêneres.
27 – Serviços de assistência social.
28 – Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.
28.01 – Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.
29 – Serviços de biblioteconomia.
30 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.
31 – Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.
32 – Serviços de desenhos técnicos.

33 – Serviços de desembaraço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.
34 – Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.
35 – Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.
36 – Serviços de meteorologia.
37 – Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.
38 – Serviços de museologia.
39 – Serviços de ourivesaria e lapidação.
40 – Serviços relativos a obras de arte sob encomenda.

Quadro1 : Lista de Serviços passíveis de incidência de ISS. Fonte: Lei Complementar n.º 116/2003.

O ISS só pode ser exigido se o serviço prestado contiver no rol da lista de serviços. Esta lista baseia-se na Lei Federal Complementar n.º 116 de 31 de Julho de 2003, que define quais são os serviços passíveis de incidência de ISS.

Como exposto por Baleeiro (2003), o fato gerador do ISS é constituído pela própria prestação desses serviços que são previstos em lei complementar, sendo os mesmos prestados tanto por pessoa física quanto jurídica de Direito Privado, com ou sem estabelecimento fixo. Exceção feita às atividades que, por si, configurem imposto de competência da União ou dos Estados. O ISS incide também sobre atividades prestadas de forma itinerante ou a domicílio de outrem.

É de se ressaltar, porém, que o fato gerador decorre da efetiva prestação de serviços, o que não inclui a mera previsão de prestação em contrato, por exemplo. O contribuinte, nesse caso, é o prestador de serviço, a teor da referida Lei Complementar.

Profissionais autônomos têm a base de cálculo diferenciada, conforme dispõe os parágrafos 1º e 3º do artigo 9º do Decreto-Lei n.º 406/68:

Art.9º Base de cálculo do imposto é o preço do serviço:

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

Atribuída a competência para que o Município institua e cobre o ISS e regulamentado o mesmo por Lei Complementar ainda não são condições bastantes para que o Município possa efetivar a cobrança deste tributo. É ainda necessário respeitar o disposto no artigo 150, inciso I da Constituição Federal, referente a legalizada, ou seja, veda a exigência do tributo sem lei que o estabeleça. Assim, é imprescindível a criação de lei municipal específica para a instituição e cobrança (BRASIL, 2003).

3.3 ITR – IMPOSTO TERRITORIAL RURAL

O Imposto Territorial Rural é de competência da União Federal, por força do artigo 153, § 4º, inciso I, II e III da Constituição Federal, que estabelece: “Art. 153. Compete a União instituir impostos sobre [...] VI – propriedade territorial rural [...]”.

O Estatuto da Terra define o imóvel rural (Lei 4.504 de 1964) como sendo o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar a exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada.

Por força do art. 153 da Carta Magna de 1988, as pequenas glebas rurais, assim definidas em lei, quando exploradas pelo proprietário que não possua outro imóvel, são isentas de pagamento de ITR. Especifica que as pequenas glebas rurais, para esse efeito, são aquelas com área igual ou inferior a 30 ha, prevendo isenção para áreas maiores quando localizadas na Amazônia ou Pantanal Mato-Grossense ou, ainda, no Polígono das Secas.

Trata o ITR, conforme Torres (1993), de um tributo de natureza notadamente extrafiscal, cuja principal finalidade é a promoção da Reforma Agrária e a consequente redistribuição de terras no território nacional.

Porém, não deixa de ter caráter fiscal, eis que se destina a consecução de recursos para a efetivação da mesma Reforma Agrária, ao lado do caráter extrafiscal que está presente por ser o ITR também um instrumento que exige que a propriedade seja produtiva (MACHADO, 2011).

Conforme o Código Tributário Nacional (art. 29) o ITR tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizada fora da zona urbana do município. De forma que são bens imóveis por natureza o solo com a sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo.

Lei Municipal é responsável pela instituição do plano diretor municipal, especificando as zonas urbanas e rurais dentro do município. Contudo, há municípios não obrigados a ter um plano diretor e, nesse caso, prevalece a definição de zona urbana contida no Código Tributário Nacional, para distingui-la da zona rural.

A União pode delegar aos Municípios a função de arrecadação e fiscalização do ITR (Lei 11.250/2005), embora o sujeito ativo de competência tributária para instituir o ITR continue sendo a própria União.

Quanto a sua base de cálculo, é definida pelo Código Tributário Nacional (art. 30), como o valor fundiário do imóvel. Leciona Sabbag (2013) que significa valor da terra nua, conforme o preço de mercado de terras apurado em 1º de Janeiro do respectivo ano.

De fato, o art. 32 do CTN dispõe que o valor da terra nua (VTN) é o preço de mercado do imóvel, excluídos os valores de mercado relativos a: construções, instalações e benfeitorias; culturas permanentes e temporárias; pastagens cultivadas e melhoradas; e florestas plantadas. Assim, o cálculo é feito multiplicando-se o VTN pelo quociente entre a área tributável e a área total (art. 10, inciso III da Lei n.º 9393 de 1996).

Na verdade, o contribuinte do ITR consegue atribuir um valor a terra bem menor que o preço de mercado, de sorte a ocorrer uma grande evasão fiscal, eis que em algumas regiões do País, o valor declarado é de apenas metade do valor do mercado (GUANZIROLI, *et al*, 2001).

Em relação às alíquotas, foi definido na Lei n. 9393 de 2006 que a apuração do valor do ITR será feita com a aplicação “da alíquota correspondente sobre o Valor da Terra Nua Tributável (VTNt), prevista no Anexo desta Lei, considerados a área total do imóvel e o Grau de Utilização”.

Na prática, a alíquota aumenta na medida em que diminui a área utilizada, em relação à área total do imóvel. Se um imóvel possui área superior a 5.000 hectares, da qual só se utiliza 30% ou menos, o imposto terá alíquota de 20%. Neste cálculo, o imóvel será confiscado em 5 anos. Entretanto, embora louvável o desestímulo a improdutividade das terras, obviamente buscada pelo legislador, o artigo 150 da CF/88 veda, como princípio a ser observado, a instituição ou cobrança de tributo com efeito de confisco (SABBAG, 2013).

Por fim, insta esclarecer que o lançamento do ITR é feito com base na declaração da área rural, através do Cadastro de Imóveis Rurais (CAFIR).

Como obrigação acessória, os contribuintes devem apresentar a cada ano a DITR (Declaração de Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural), a qual se compõe do DIAC (Documento de Informação e Atualização Cadastral) e do DIAT (Documento de Informação e Apuração do ITR).

A declaração do ITR é apresentada para cada imóvel rural, sendo que a apuração e o pagamento do mesmo deve ser feita pelo contribuinte, não se exigindo prévio procedimento da Administração nos prazos e condições estabelecidas pela Receita Federal (assim como no caso do Imposto de Renda), sujeitando-se a homologação posterior (NASCIMENTO, 2011).

Importa ainda esclarecer que o domicílio de contribuinte do ITR é o município de localização do imóvel, proibida a opção por qualquer outro (art. 4º, Parágrafo único, da Lei n. 9.393/1996).

3.4 REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

Havendo adotado o modelo de um Estado Democrático de Direito, é imperiosa a transferência de parcela arrecadadas pela União para outras esferas de governo, com vistas a minimizar as desigualdades na capacidade fiscal e econômica dos entes subnacionais, garantindo-lhes autonomia financeira. Afinal, só desta forma, é possível o desenvolvimento proporcional de cada ente e a consequente atribuição de condições político-sociais equânimes entre os cidadãos brasileiros. Com as transferências de recursos entre os governos das três esferas, os Estados podem se beneficiar, suplementado suas receitas arrecadadas.

A atual Constituição Federal, em razão do modelo federativo do Estado brasileiro, estabeleceu um modelo fiscal e tributário de repartições de receitas em que os Estados e Municípios, além de serem autônomos para gerir suas finanças, recebem transferências de recursos do governo federal. Estados e Municípios participam da repartição das receitas diretas (possui direito a um determinado montante arrecadado) ou indiretamente (quando a arrecadação é destinada a um fundo, do qual se retiram as parcelas devidas a cada ente). Assim sendo, um ente da Federação participa do produto da arrecadação de outro ente.

As transferências podem ser feitas por devolução tributária ou pelas chamadas transferências redistributivas, ou ainda, pelas transferências voluntárias ou discricionárias.

A devolução tributária é a transferência que resulta da arrecadação feita por um ente de nível superior. Como por exemplo, tem-se o ITR, anteriormente discutido, em que a União tem a competência para instituir, mas 50% do produto da arrecadação e obrigatoriamente destinado aos municípios onde se localiza o imóvel. É também o que ocorre com o Imposto

Sobre Veículos (IPVA) que, sendo os Estados competentes para instituir, devem repassar 50% da receita aos Municípios onde tenham sido licenciados os veículos (art. 158, inciso I, da CF/88).

Conforme Soares (2012), os municípios recebem 25%, ou seja, $\frac{1}{4}$ do ICMS e metade do IPVA dos Estados, sendo estas transferências também devolutivas, eis que busca-se devolver aos municípios parte do que foi arrecadado em suas bases.

Tanto a devolução tributária, quanto as transferências redistributivas são classificadas como legais ou constitucionais e sua operação é feita conforme a verificação de recursos, dispensando a manifestação de qualquer autoridade. A diferença é que, na transferência redistributiva, a União repassa receitas aos Estados e Municípios, que não estão vinculados às suas capacidades econômicas, sem como devolução ou tampouco com compensação tributária.

É a forma encontrada para reduzir-se as desigualdades entre as unidades federativas, promovendo a redução das disparidades entre as unidades federativas, inserindo-se inclusive, a participação do governo central no repasse de recursos para entes desprovidos de capacidade fiscal.

Citam-se entre as principais transferências redistributivas, o Fundo de Participação dos Estados (FPE), Fundo de Participação dos Municípios (FPM), o Sistema Cota-Parte do ICMS, o Sistema Único de Saúde (SUS) e o Fundef.

Quanto às transferências voluntárias ou discricionárias de recursos, são feitas de uma unidade para outra, a depender de decisões administrativas. Estas são, invariavelmente, resultado de negociações políticas dos governos subnacionais com o governo central, o qual decide sobre o montante de recursos a serem transferidos (BRASIL, ESAF/2012).

Esta modalidade de transferência é definida no artigo 25 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) de 2000 como “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”.

De acordo com Soares (2012), o repasse dos recursos por transferências voluntárias aos municípios é feito, em geral, através de convênios ou contratos. Segundo o autor, o convênio é:

Um instrumento jurídico celebrado entre o concedente e o conveniente, disciplinando a transferência de recursos públicos da União para execução de uma política pública de interesse recíproco, com duração definida e em regime de mútua cooperação, o que envolve contrapartida financeira do estado ou município e corresponsabilidade na aplicação e fiscalização dos recursos (SOARES, 2012, p. 12).

Por seu turno, o contrato de repasse é também um instrumento jurídico, mas se distingue do convênio por envolver instituições ou agências financeiras federais na intermediação das transferências dos recursos.

Importante destacar que a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), criada com o objetivo de reduzir o desequilíbrio de estados e municípios, em um cenário de crise e de reforma de Estado, tem conseguido realmente melhorar a distribuição de renda por capta tem se mostrado um importante instrumento propulsor de mudanças institucionais e econômicas.

3.5 DOTAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Antes da Constituição Cidadã (1988), o orçamento era uma mera peça contábil, cujo objetivo consistia em estabelecer um controle entre as receitas e as despesas públicas. A Constituição vigente, no entanto, trouxe nova concepção, entendendo que no Orçamento é que se inserem todos os projetos e programas do governo federal, todos os projetos de políticas públicas, norteando toda a programação política, financeira e social, constituindo-se um instrumento de planejamento.

A dotação orçamentária, por sua vez, é a quantificação monetária do recurso para o desenvolvimento de um programa, atividade, projeto, categoria econômica ou para cobrir determinada despesa. Por conseguinte, o crédito orçamentário é a autorização através da lei de orçamento ou de créditos para cobrir qualquer despesa, vinculada a uma categoria ou programa. De forma que o crédito orçamentário é o portador de uma dotação e esta o limita autorizado, quantificando monetariamente (MACHADO E REIS, 2003).

Reza a Constituição Federal, em relação a dotação orçamentária que:

Art. 167. São Vedados:

[...] V- a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes;

VI- a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa;

§ 2º - Os créditos especiais e extraordinários terão vigência no exercício financeiro em quem forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, caso em que, reabertos nos limites de seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente.

§ 3º - A abertura de crédito extraordinário somente será admitida para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, observando os dispostos no art. 62.

De onde se torna necessário esclarecer sobre a natureza dos créditos citados no dispositivo. Créditos adicionais são, a teor do artigo 40 da Lei Federal 4.320/1964, “autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento”.

O artigo seguinte da mesma lei dispõe que há três modalidades de créditos adicionais, quais sejam: suplementares (destinados a reforço de dotação orçamentária); especiais (destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica) e extraordinários (destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra ou calamidade pública).

O quadro apresentado por Araújo (2009), p. 51), traz um boa noção a respeito:

Espécie	Finalidade	Autorização Legislativa	Forma de Abertura	Vigência	Prorrogação
Suplementares	Reforçar o Orçamento	Prévia, podendo ser incluída na lei de orçamento ou em lei especial	Decreto do Executivo	No exercício	Não é permitida
Especiais	Atender a programas não complementares no orçamento	Prévia em lei especial	Decreto do Executivo	No exercício	Só para o exercício seguinte, se for em um dos últimos 4 meses
Extraordinários	Atender a despesas imprevisíveis e urgente	Independente	Com remessa imediata ao Parlamento	No exercício	Só para o exercício seguinte, se for em um dos últimos 4 meses

Quadro2: principais características dos créditos adicionais. Fonte: Araújo, 2009.

É que, conforme expõem Caiden e Wildavsky (apud Rocha *et al*, 2013), a falta de estabilidade somada ao tempo entre a elaboração e a execução do orçamento, torna o orçamento aprovado em uma peça irreal, suscetível de diversas alterações, as quais são realizadas através da transferência de recursos entre categorias de despesas e pelo aumento das dotações existentes via créditos suplementares.

Ainda de acordo com os autores, entre as causas que tornam necessárias alterações no orçamento, ou seja, na dotação orçamentária, encontra-se o atraso excessivo sofrido pelo processo orçamentário, a falta de zelo e seriedade quando da elaboração das estimativas de despesas; a aprovação do orçamento notadamente com caráter político; o fato de que a corrupção se favorece desta prática de repetir o orçamento.

Giacomoni (2005) refere que os créditos adicionais se destinam a solucionar as duas situações mais comuns do orçamento para atendimento das despesas. De acordo com o autor, diante da imprevisão, há que se lançar mão do crédito suplementar, enquanto para a inexistência de crédito, o remédio é o crédito especial ou crédito extraordinário.

Para Araújo e Arruda (2009) o crédito suplementar é destinado a suplementar uma dotação que já existe no orçamento, deve ser autorizado por lei e aberto por decreto do Poder Executivo. Tem vigência até o orçamento em vigor. Estes créditos incorporam-se ao orçamento somando a importância que foi autorizada.

A autorização para abertura de créditos suplementares se dará na própria lei orçamentária anual, que fixará determinado limite para este tipo de ação.

De acordo com o exposto por Araújo e Arruda (2009), o crédito especial se destina a uma despesa que não teve dotação orçamentária, ou seja, para criação de programas novos. Da mesma forma que o crédito suplementar, precisa de autorização por lei e é aberto por decreto do executivo. Sua vigência é no próprio exercício, mas quando aberto em um dos últimos quatro meses do ano, serão reabertos no próximo exercício, para gasto de seu saldo remanescente.

Por fim, os créditos extraordinários serão abertos em razão de ocorrência de fatos imprevisíveis, os quais necessitem de intervenção do Poder Público, não sendo decorrentes de planejamento, mas necessitando de recursos. Estes são abertos por decreto do executivo, não sendo necessária a autorização legislativa, o que se justifica pelas circunstâncias emergenciais.

Abrindo-se crédito extraordinário, o Executivo informa com urgência ao Legislativo, informando os motivos que lhe deram origem. Tanto quando os créditos especiais, sua vigência é até o fim do exercício, salvo quando aberto a partir de setembro. Nesse caso, sua vigência estende-se até se solucionar a situação, o que inclui o próximo exercício.

Nota-se que, para abertura de créditos extraordinários, desimporta a existência de recursos disponíveis, mas a abertura dos créditos suplementares e especiais depende totalmente da disponibilidade de recursos (ARAÚJO E ARRUDA, 2009).

4. ORÇAMENTO PÚBLICO

4.1 DEFINIÇÃO

O orçamento público pode ser definido como um instrumento de planejamento da atuação do governo onde se apresenta todas as despesas implantadas para um determinado exercício financeiro coincidente com o ano civil, em concordância com a arrecadação das receitas previstas.

A partir da concordância com a Lei Orçamentária Anual (LOA), o Poder Legislativo autoriza ou Poder Executivo a realização das despesas, que deve ser em consonância com o Plano Plurianual (PPA) e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). Importante destacar que é através destas três leis orçamentárias que o Poder Público planeja a execução orçamentária.

Baleeiro *apud* Pascoal (2008, p.16) conceitua o Orçamento Público da seguinte forma:

Ato pelo qual o Poder Legislativo autoriza o Poder Executivo, por certo período e, em por menor, às despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros afins adotados pela política econômica do País, assim como a arrecadação das receitas e despesas criadas em lei.

Segundo Oliveira (2009, p.07), “a previsão do que vai ser arrecadado e as autorizações para gastar, ou seja, a receita e as despesas compõem o orçamento público, cujas normas padronizadas de elaboração estão definidas na Lei Federal nº 4.320 de 1964”.

4.2 ASPECTOS HISTÓRICOS DO ORÇAMENTO PÚBLICO

Desde a década de 1920 nos Estados Unidos da América, o estudo do orçamento público já e fazia presente no período em que a gestão empresarial alcançou níveis elevados de qualidade, contribuindo assim com o desenvolvimento de diversas técnicas de elaboração e gestão do orçamento.

Baleeiro (2002) afirma que atualmente o orçamento público se apresenta como uma técnica para organizar as receitas e despesas públicas utilizada pela administração municipal, transmitindo organização e possibilitando um panorama geral dos negócios públicos bem como a avaliação e a correção dos emprego dos recursos públicos.

A origem do orçamento público não ocorreu a partir de um olhar financeiro contemporâneo, que é marcado pela técnica e racionalidade financeiras. Podemos dizer que as origens históricas do orçamento tem em conta as características econômicas e políticas presentes na Idade Média, que caracterizavam o seu aspecto financeiro.

4.3 CONTROLE DO ORÇAMENTO PÚBLICO

O controle do orçamento público no nosso País é posterior ao ato de auferir a receita e aplicar o produto da arrecadação (aplicar/gastar o dinheiro público). Nosso ordenamento jurídico prevê um controle interno, realizado por cada esfera de poder no âmbito de sua competência (Poder Judiciário realiza o controle interno, Poder Legislativo controla seu orçamento e Poder Executivo também realiza o controle de suas receitas e despesas); outrossim prevê um controle externo realizado pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas da União.

O controle do orçamento é importante, independente de ser visto do ponto de vista político ou econômico. É importante politicamente, pois, é necessário acompanhar o Poder Legislativo quanto a autorização dentro de seus limites para legislar. Economicamente o controle do orçamento examina a realização dos gastos públicos, identificando se ocorre desperdício ou dilapidação do dinheiro público e se há o necessário equilíbrio entre receitas e despesas.

O orçamento público é peça mais importante da Administração Pública. Nele estão os programas e projetos de um governo que, ao distribuir entre os vários órgãos o dinheiro arrecadado dos cidadãos, define suas prioridades.

4.4 LEGISLAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

A legislação orçamentária é composta por três leis que regulamentam a execução do orçamento público, são elas: I- Plano Plurianual (PPA); II- Lei Orçamentária Anual (LOA); e Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO);

O Plano Plurianual é o plano que estabelece as diretrizes, metas e objetivos da administração pública em relação despesas e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. O Plano contempla não só os investimentos como obras ou compras de equipamentos, mas, também as despesas de manutenção deles decorrentes.

De acordo com Oliveira (2009, p. 09), “o plano plurianual deve ser a materialização formal do programa de governo que assume; a partir dele serão elaboradas a LDO e as Leis Orçamentárias Anuais (LOA)”.

A Constituição Federal dispõe acerca dos investimentos vinculados ao PPA, em seu artigo 167, parágrafo 1º que diz: “Nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem previa inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão sob pena de crime de responsabilidade”.

Dentre as leis orçamentárias, podemos identificar a Lei Orçamentária Anual (LOA), sendo esta responsável pela estimativa das receitas e autoriza as despesas a serem realizadas no ano seguinte.

Oliveira (2009) entende que:

A montagem do projeto de lei, no primeiro se concretiza na previsão da receita - % de aumento em relação ao ano anterior, sobre quem recai o ônus do acréscimo – e no cálculo das despesas rígidas – pessoal e encargos, contratos de longo prazo, o consumo essencial, energia elétricas, precatórios, pagamento de serviços da dívida (Oliveira, 2009, p.11).

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) é a terceira e última lei que compõe a legislação orçamentária, sendo essa a lei responsável pelas definições de metas e prioridades para o ano seguinte, baseando-se no que se estabeleceu no Plano Plurianual.

Conforme Roque (1989) o conteúdo da Lei de Diretrizes Orçamentárias orienta a elaboração da Lei Orçamentária Anual, as políticas tributárias, de pessoal e salarial. Além

disso nos prazos estabelecidos na Lei Orgânica, o Poder Executivo encaminha a Câmara de Vereadores que transcorrido o prazo estabelecido, a devolve para aprovação do chefe do Executivo.

4.5 TRIBUNAL DE CONTAS

O tribunal de contas designa as cortes na análise de contas públicas dos jurisdicionados. No Brasil existe o Tribunal de Contas da União (TCU), os Tribunais de Contas dos Estados (TCE) e os Tribunais de Contas dos Municípios (TCM). Junto os tribunais de contas oficia o Ministério Público de Contas.

O artigo 31 da CF/88 confere ao Tribunal de Contas dos Municípios o papel de auxiliar as Câmaras Municipais no controle externo da fiscalização da administração pública. A Lei 15.958/2007, define as competências do TCM, como sendo entre outras: a) apreciar e emitir parecer prévio nas contas anuais de governo, prestados pelo Chefe do Poder Executivo municipal; b) Exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das prefeituras e câmaras municipais e demais entidades instituídas e mantidas pelo Poder Público Municipal; c) Aplicar aos responsáveis pela prática de ilegalidade de despesas, irregularidades de contas, atraso na prestação de contas, as sanções previstas nesta lei, que estabelecerá, entre outras cominações, imputação de multa, inclusive proporcional ao dano causado ao erário;

4.6 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A Lei Complementar n.º 101 de 04 de Maio de 2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), estabelece em regime nacional, parâmetros que devem ser adotados proveniente as despesas públicas de cada ente federado, seja ele Estados ou Municípios. A LRF institui princípios em relação as finanças públicas vinculadas na responsabilidade na gestão fiscal, como resguardo no Capítulo II do Título VI da Constituição Federal/88.

O parágrafo 1º do artigo 1, da lei LRF apresenta que:

Art. 1 [...]

§ 1º - A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoa, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia inscrição em Restos a Pagar.

4.7 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

Para a concretização de um bom resultado, existem princípios básicos que devem ser adotados para elaboração e controle do orçamento, estes princípios estão definidos na Lei 4.320, de 17 de Março de 1964, em seu artigo 2º estabelecendo que, “A Lei de Orçamento conterà a discriminação da receita e despesas, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios da Unidade, Universalidade e Anualidade”.

4.7.1 Princípio da Unidade

O princípio da unidade define que cada ente federado possua apenas um orçamento público, baseado em uma única política orçamentária e estruturado de uniformemente. Sendo assim, há um orçamento da União, o de cada Estado e o de cada Município.

Sanches (2004), define o princípio da unidade como:

Princípio orçamentário clássico, segundo o qual o orçamento de cada pessoa jurídica de direito público, de cada esfera de governo (União, Estados ou Municípios), deve ser elaborado com base numa mesma política orçamentária, estruturado de modo uniforme e contido num só documento, condenáveis todas as formas de orçamentos paralelos (SANCHES, 2004, p. 367).

4.7.2 Princípio da Universalidade

Este princípio teve sua origem na França. O princípio da universalidade estabelece que todas as receitas e despesas devem ser incluídas na lei orçamentária.

No ordenamento jurídico brasileiro este princípio está descrito nos arts. 2 e 6 da Lei n.º 4.320/1964 onde reza no artigo 2 que: “A Lei de orçamento conterá a discriminação da receita e despesas de forma a evidenciar obedecidos os princípios da unidade, universalidade e anualidade”, e em seu artigo 6º desta mesma lei dispõe: “Todas as receitas e despesas constatarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, dedadas quaisquer deduções”.

GIACOMONI (2005) entende que o princípio da universalidade permite que o poder legislativo:

- a) Conhecer a priori todas as receitas e despesas do governo e dar prévia autorização para a respectiva arrecadação e realização;
- b) Impedir ao Executivo a realização de qualquer operação de receita e despesa sem prévia autorização do parlamentar;
- c) Conhecer o exato volume global das despesas projetadas pelo governo, a fim de autorizar a cobrança dos tributos estritamente necessários para atendê-las.

4.7.3 Princípio da Anualidade

Este princípio tem origem na questão surgida na Idade Média sobre a anualidade do imposto. Encontrando-se assim o principal resultado positivo em relação ao princípio da anualidade, pois dessa forma ordena-se autorização periódica do Parlamento para a cobrança de tributos e aplicação do respectivo produto.

4.8 DESEMPENHO DA RECEITA E DESPESA DO MUNICÍPIO DE JUSSARA-GO

Para a pesquisa em questão foram coletados junto a Prefeitura Municipal de Jussara e ao site do Banco do Brasil os valores arrecadados pelo município através dos impostos municipais e de repasses, sendo os principais Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e FUNDEB, além das despesas mensais.

Podemos considerar de grande importância a apresentação desses valores, pois assim, é possível entender com clareza a situação encontrada pelo poder público em administrar a execução orçamentária municipal.

4.8.1 Dados – Ano 2010

Mês	Valor
Janeiro	R\$ 832.318,12
Fevereiro	R\$ 1.119.795,00
Março	R\$ 644.918,75
Abril	R\$ 691.983,28
Maió	R\$ 994.285,92
Junho	R\$ 829.525,35
Julho	R\$ 590.727,91
Agosto	R\$ 772.367,32
Setembro	R\$ 639.235,29
Outubro	R\$ 639.245,12
Novembro	R\$ 889.176,97
Dezembro	R\$ 977.381,61
TOTAL	R\$ 8.981.725,35

Tabela 1: Repasse do FPM – Ano 2010

Fonte www.bb.com.br

Mês	Valor
Janeiro	R\$ 417.518,08
Fevereiro	R\$ 331.677,86
Março	R\$ 310.364,51
Abril	R\$ 309.913,46

Maio	R\$ 401.169,82
Junho	R\$ 1.905.199,43
Julho	R\$ 325.009,18
Agosto	R\$ 369.613,33
Setembro	R\$ 343.062,20
Outubro	R\$ 428.928,33
Novembro	R\$ 386.295,08
Dezembro	R\$ 461.275,38
TOTAL	R\$ 5.990.026,65

Tabela 2 – Repasses FUNDEB: Ano 2010

Fonte www.bb.com.br

Imposto	Valor
	R\$
ISSQN	738.564,70
	R\$
IPTU	324.780,49
	R\$
ITBI	764.075,93
TOTAL	R\$ 1.827.421,12

Tabela 3 – Arrecadação dos Impostos Municipais: Ano 2010

Fonte: Prefeitura Municipal de Jussara-GO

Mês	Valor
Janeiro	R\$ 2.358.223,42
Fevereiro	R\$ 1.997.793,48
Marco	R\$ 1.820.373,62
Abril	R\$ 2.310.550,49
Maio	R\$ 2.175.815,25
Junho	R\$ 2.036.239,72
Julho	R\$ 2.287.604,37
Agosto	R\$ 1.942.110,35
Setembro	R\$ 1.927.396,93
Outubro	R\$ 1.848.770,40
Novembro	R\$ 2.324.124,01
Dezembro	R\$ 2.648.075,57
TOTAL	R\$ 25.677.077,62

Tabela 4 – Despesas mensais do Município de Jussara: Ano 2010

Fonte: Prefeitura Municipal de Jussara-GO

Durante todo o ano de 2010, a administração pública municipal apresentou dificuldades na realização da execução orçamentária, devido ao valor das arrecadações não conseguir contribuir de forma considerável com as despesas. Com isso o município se vê na necessidade de utilizar os valores dos repasses na tentativa de atender as demandas.

4.8.2 Dados – Ano 2011

Mês	Valor
Janeiro	R\$ 871.825,33
Fevereiro	R\$ 1.172.947,72
Março	R\$ 675.530,77
Abril	R\$ 724.829,29
Maio	R\$ 1.041.481,17
Junho	R\$ 868.899,99
Julho	R\$ 618.767,68
Agosto	R\$ 809.028,88
Setembro	R\$ 669.577,54
Outubro	R\$ 669.587,83
Novembro	R\$ 931.383,07
Dezembro	R\$ 1.023.774,47
TOTAL	R\$ 10.077.633,74

Tabela 5: Repasse do FPM – Ano 2011

Fonte www.bb.com.br

Mês	Valor
Janeiro	R\$ 447.379,91
Fevereiro	R\$ 355.400,20
Março	R\$ 332.562,47
Abril	R\$ 332.079,16
Maio	R\$ 429.862,38
Junho	R\$ 2.041.463,55
Julho	R\$ 348.254,56
Agosto	R\$ 396.048,90

Setembro	R\$ 367.598,77
Outubro	R\$ 459.606,24
Novembro	R\$ 413.923,76
Dezembro	R\$ 494.266,83
TOTAL	R\$ 6.418.446,73

Tabela 6 – Repasses FUNDEB: Ano 2011

Fonte www.bb.com.br

Imposto	Valor
	R\$
ISSQN	782.885,68
	R\$
IPTU	344.270,44
	R\$
ITBI	809.927,82
TOTAL	R\$ 1.937.083,94

Tabela 7 – Arrecadação dos Impostos Municipais: Ano 2011

Fonte: Prefeitura Municipal de Jussara-GO

Mês	Valor
	R\$
Janeiro	2.499.739,47
	R\$
Fevereiro	2.117.680,27
	R\$
Marco	1.929.613,51
	R\$
Abril	2.449.205,71
	R\$
Mai	2.306.385,05
	R\$
Junho	2.158.433,66
	R\$
Julho	2.424.882,60
	R\$
Agosto	2.058.655,62
	R\$
Setembro	2.043.059,25
	R\$
Outubro	1.959.714,37
	R\$
Novembro	2.463.593,76
	R\$
Dezembro	2.806.985,53
TOTAL	R\$ 27.217.948,81

Tabela 8 – Despesas mensais do Município de Jussara: Ano 2011
Fonte: Prefeitura Municipal de Jussara-GO

4.8.3 Dados – Ano 2012

Mês	Valor
Janeiro	R\$ 911.332,54
Fevereiro	R\$ 1.226.100,44
Março	R\$ 706.142,79
Abril	R\$ 757.675,30
Maio	R\$ 1.088.676,42
Junho	R\$ 908.274,64
Julho	R\$ 646.807,45
Agosto	R\$ 845.690,43
Setembro	R\$ 699.919,79
Outubro	R\$ 699.930,55
Novembro	R\$ 973.589,17
Dezembro	R\$ 1.070.167,33
TOTAL	R\$ 10.534.306,84

Tabela 9: Repasse do FPM – Ano 2012
Fonte www.bb.com.br

Mês	Valor
Janeiro	R\$ 467.287,79
Fevereiro	R\$ 371.215,09
Março	R\$ 347.361,11
Abril	R\$ 346.856,30
Maio	R\$ 448.990,75
Junho	R\$ 2.132.306,29
Julho	R\$ 363.751,48
Agosto	R\$ 413.672,62
Setembro	R\$ 383.956,49
Outubro	R\$ 480.058,18
Novembro	R\$ 432.342,89

Dezembro	R\$ 516.261,12
TOTAL	R\$ 6.704.060,11

Tabela 10 – Repasses FUNDEB: Ano 2012

Fonte www.bb.com.br

Imposto	Valor
ISSQN	R\$ 827.206,65
IPTU	R\$ 363.760,39
ITBI	R\$ 855.779,71
TOTAL	R\$ 2.046.746,75

Tabela 11 – Arrecadação dos Impostos Municipais: Ano 2012

Fonte: Prefeitura Municipal de Jussara-GO

Mês	Valor
Janeiro	R\$ 2.641.255,52
Fevereiro	R\$ 2.237.567,06
Marco	R\$ 2.038.853,41
Abril	R\$ 2.587.860,92
Maio	R\$ 2.436.954,86
Junho	R\$ 2.280.627,59
Julho	R\$ 2.562.160,83
Agosto	R\$ 2.175.200,89
Setembro	R\$ 2.158.721,57
Outubro	R\$ 2.070.658,35
Novembro	R\$ 2.603.063,52
Dezembro	R\$ 2.965.895,49
TOTAL	R\$ 28.758.820,01

Tabela 12 – Despesas mensais do Município de Jussara: Ano 2012

Fonte: Prefeitura Municipal de Jussara-GO

4.8.4 Dados – Ano 2013

Mês	Valor
Janeiro	R\$ 987.680,22

Fevereiro	R\$ 1.328.818,08
Março	R\$ 765.300,52
Abril	R\$ 821.150,21
Maiο	R\$ 1.179.881,24
Junho	R\$ 984.366,14
Julho	R\$ 700.994,31
Agosto	R\$ 916.538,89
Setembro	R\$ 758.556,18
Outubro	R\$ 758.567,84
Novembro	R\$ 1.055.152,45
Dezembro	R\$ 1.159.821,54
TOTAL	R\$ 11.416.827,62

Tabela 13: Repasse do FPM – Ano 2013

Fonte www.bb.com.br

Mês	Valor
Janeiro	R\$ 497.697,08
Fevereiro	R\$ 395.372,34
Março	R\$ 369.966,04
Abril	R\$ 369.428,37
Maiο	R\$ 478.209,34
Junho	R\$ 2.271.068,58
Julho	R\$ 387.423,03
Agosto	R\$ 440.592,84
Setembro	R\$ 408.942,90
Outubro	R\$ 511.298,52
Novembro	R\$ 460.478,10
Dezembro	R\$ 549.857,41
TOTAL	R\$ 7.140.334,55

Tabela 14 – Repasses FUNDEB: Ano 2013

Fonte www.bb.com.br

Imposto	Valor
ISSQN	R\$ 886.419,47
IPTU	R\$ 389.798,96

ITBI	R\$ 917.037,84
TOTAL	R\$ 2.193.256,27

Tabela 15 – Arrecadação dos Impostos Municipais: Ano 2013
Fonte: Prefeitura Municipal de Jussara-GO

Mês	Valor
Janeiro	R\$ 2.830.320,96
Fevereiro	R\$ 2.397.735,81
Marco	R\$ 2.184.797,91
Abril	R\$ 2.773.104,29
Maiio	R\$ 2.611.396,12
Junho	R\$ 2.443.878,69
Julho	R\$ 2.745.564,54
Agosto	R\$ 2.330.905,37
Setembro	R\$ 2.313.246,43
Outubro	R\$ 2.218.879,50
Novembro	R\$ 2.789.395,11
Dezembro	R\$ 3.178.199,20
TOTAL	R\$ 30.817.423,93

Tabela 16 – Despesas mensais do Município de Jussara: Ano 2013
Fonte: Prefeitura Municipal de Jussara-GO

4.8.5 Dados – Ano 2014

Mês	Valor
Janeiro	R\$ 1.059.484,57
Fevereiro	R\$ 1.425.423,15
Março	R\$ 820.937,87
Abril	R\$ 880.847,83
Maiio	R\$ 1.265.658,61
Junho	R\$ 1.055.929,56
Julho	R\$ 751.956,60
Agosto	R\$ 983.171,27
Setembro	R\$ 813.703,21
Outubro	R\$ 813.715,72

Novembro	R\$ 1.131.862,03
Dezembro	R\$ 1.244.140,57
TOTAL	R\$ 12.246.830,99

Tabela 17: Repasse do FPM – Ano 2014

Fonte www.bb.com.br

Mês	Valor
Janeiro	R\$ 531.988,41
Fevereiro	R\$ 422.613,49
Março	R\$ 395.456,70
Abril	R\$ 394.881,98
Maiο	R\$ 511.157,96
Junho	R\$ 2.427.545,21
Julho	R\$ 414.116,48
Agosto	R\$ 470.949,69
Setembro	R\$ 437.119,07
Outubro	R\$ 546.526,99
Novembro	R\$ 492.205,04
Dezembro	R\$ 587.742,59
TOTAL	R\$ 7.632.303,60

Tabela 18 – Repasses FUNDEB: Ano 2014

Fonte www.bb.com.br

Imposto	Valor
ISSQN	R\$ 951.305,38
IPTU	R\$ 418.332,24
ITBI	R\$ 984.165,01
TOTAL	R\$ 2.353.802,63

Tabela 19 – Arrecadação dos Impostos Municipais: Ano 2014

Fonte: Prefeitura Municipal de Jussara-GO

Mês	Valor
Janeiro	R\$ 3.037.500,45

Fevereiro	R\$	2.573.250,07
Marco	R\$	2.344.725,12
Abril	R\$	2.976.095,52
Maiο	R\$	2.802.550,32
Junho	R\$	2.622.770,61
Julho	R\$	2.946.539,86
Agosto	R\$	2.501.527,64
Setembro	R\$	2.482.576,07
Outubro	R\$	2.381.301,48
Novembro	R\$	2.993.578,83
Dezembro	R\$	3.410.843,38
TOTAL	R\$	33.073.259,36

Tabela 20 – Despesas mensais do Município de Jussara: Ano 2014

Fonte: Prefeitura Municipal de Jussara-GO

Conforme tabelas acima, tem-se realização dos repasses, receitas e despesas do município de Jussara-GO nos exercícios de 2010 a 2014. As tabelas demonstram os valores totais das despesas orçadas e aprovadas pela Lei Orçamentária Anual e as receitas efetivamente arrecadadas nos respectivos exercícios.

4.9 COMPARATIVO DO ORÇAMENTO PÚBLICO NO MUNICÍPIO DE JUSSARA-GO

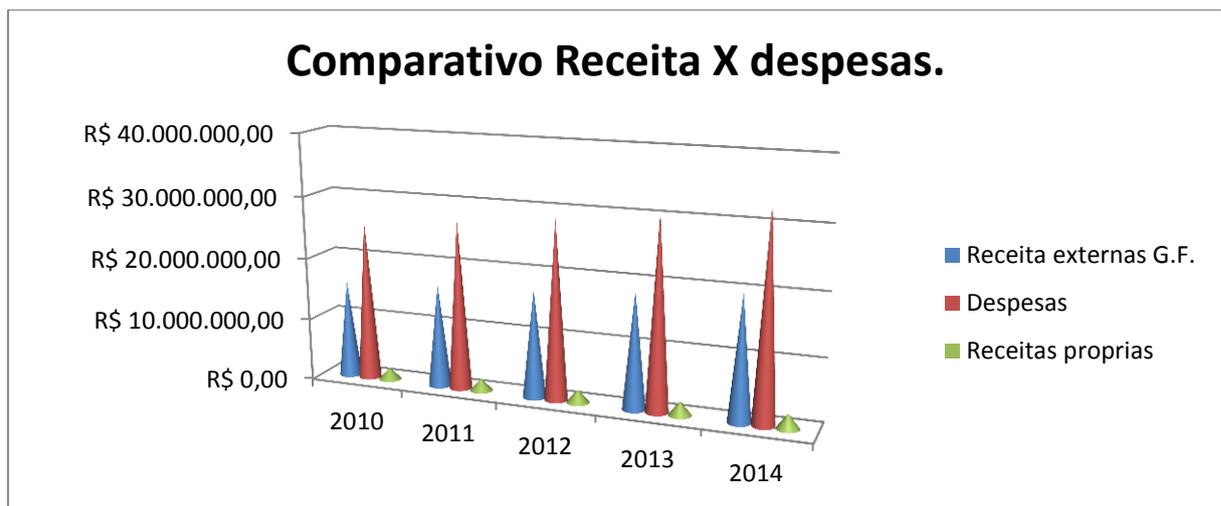


Gráfico 1 – Comparativo entre Receitas e Despesas do Município de Jussara-GO

Fonte: Prefeitura Municipal de Jussara-GO

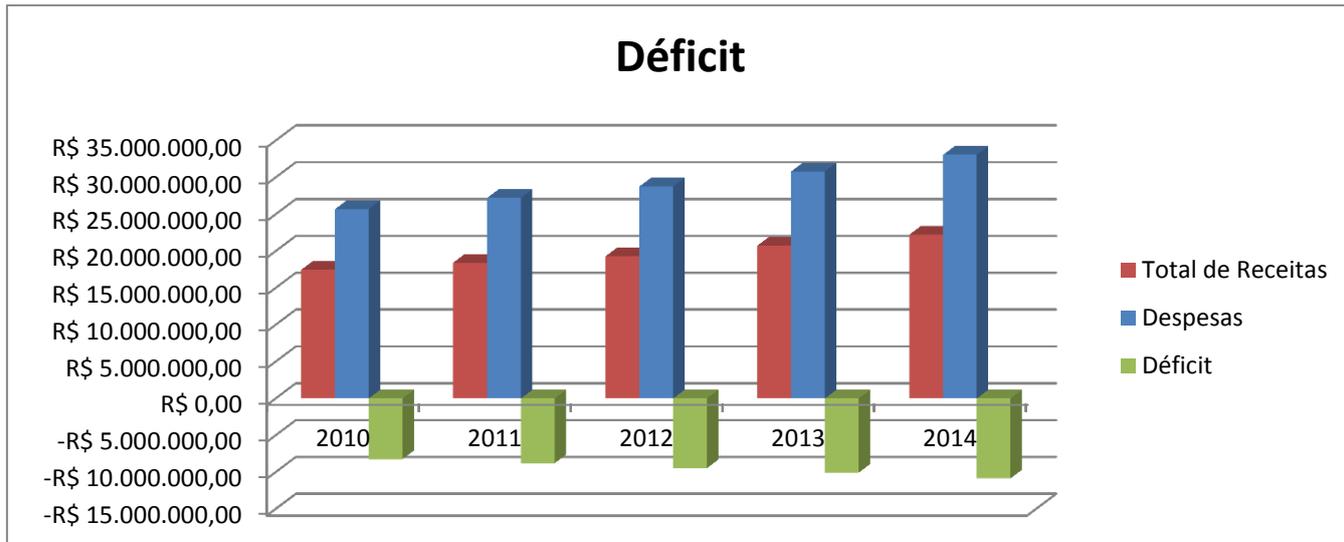


Gráfico 2 – Demonstrativo de Déficit no Orçamento Público no Município de Jussara-GO.
Fonte: Prefeitura Municipal de Jussara-Go

O gráfico 1 nos apresenta o comparativo entre os anos de 2010 a 2014, do total das receitas arrecadadas e as despesas em relação ao repasse. Podemos observar com clareza a grande diferença dos valores de receita e despesas, comprovando-se que o município sozinho não é capaz de arcar com as despesas locais.

No gráfico 2 observa-se que o município de Jussara-Go apresenta um déficit dos valores do orçamento público municipal. Nos quatro anos analisados o município sempre permaneceu com um déficit significativo, pois em nenhum período podemos notar o município administrando com valores de receitas positivos em relação as despesas, sendo necessário durante todo o período analisado a necessidade dos repasses para sustentar as despesas, pois o município em questão não conseguiu efetuar o pagamento das despesas municipais apenas com a arrecadação dos impostos IPTU, ISS e ITBI.

CONCLUSÃO

Os impostos são fundamentais fontes de recursos próprios do município. Assim, a eficácia na arrecadação tributária é essencial para o equilíbrio financeiro na gestão pública e, conseqüentemente, para a qualidade na prestação de serviços aos munícipes.

Ao longo do texto, buscamos demonstrar os aspectos históricos dos tributos no nosso País, seguido de uma explicação acerca do processo das transferências governamentais e suas subdivisões. Apresentamos os tipos de tributos, e competências para arrecadação destes.

Quando efetuada a comparação entre as receitas arrecadadas pelos impostos municipais e os valores das despesas apresentadas nos livros fiscais da prefeitura municipal de Jussara-Go, foi possível perceber com clareza que existe uma dependência financeira do município junto ao Estado e União para que o mesmo possa arcar com os custos da gestão pública municipal.

Os valores repassados a Prefeitura Municipal de Jussara-GO, devem ser preservados para não que não venha a existir prejuízos aos cofres públicos, nem ao crescimento do município em benefício da população.

Os objetivos foram alcançados através do detalhamento das contas de receitas e despesas, na busca de se entender acerca da situação financeira do município. Podemos perceber com base nas informações que essa dependência não é novidade, pois com os dados apresentados no período de 2010 ao ano 2014 o município vem apresentado necessidade da utilização dos repasses.

Contudo podemos responder com exatidão a pergunta objetivo desde trabalho, que consiste em demonstrar se o município apenas com os valores arrecadados pelos impostos municipais consegue manter a execução orçamentária do município.

Diante o exposto, podemos afirmar que apenas a arrecadação destes impostos não é o suficiente para suportar a execução orçamentária do município em estudo, por isso existem os repasses dos recursos Federais e Estaduais. Entre os repasses, o principal recurso transferido para o município de Jussara-Go, é o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), que consiste no repasse cujo percentual entre outros fatores, e apurado principalmente no número de habitantes estimados atualmente pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

(IBGE), demonstrando que sozinho o município não consegue se manter financeiramente e atender as necessidades da população.

Uma possível forma de se reverter esse déficit arrecadatório, seria uma reforma tributária iniciando pela União, posteriormente Estados, DF e Municípios, onde, a União seria apenas responsável pela fiscalização das arrecadações, e os Estados, Municípios e Distrito Federal competentes pela a arrecadação dos impostos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. São Paulo: Método, 2007.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. Manual de Direito Tributário. 8ª Edição. Niterói: Editora Método, 2009,

ALMEIDA, Carolina Guerra de. **O princípio da progressividade no direito tributário brasileiro vigente**. Boletim Jurídico. 2007. Disponível em: <http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=1876> Acesso em: 12.11.2014.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 30-31.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade Pública: da Teoria à Prática**. São Paulo: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. Revista dos Tribunais, 1968

BANCO DO BRASIL. **Demonstrativo de Distribuição da Arrecadação**. Disponível em: <https://www42.bb.com.br/portallbb/daf/beneficiarioList.bbx?cid=26616>. Acesso em 20 de Novembro de 2014.

BEVILACQUA, Lucas. A Justiça fiscal como instrumento de Justiça social aos portadores de necessidades especiais (p.n.e.). 2007.

BRASIL. VadeMecum. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Céspedes e Juliana Nicoletti. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 688.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro, Forense, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Introdução à Ciência das Finanças**. 16º Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BARRETO, Fernandino. MARTINS, Martins, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 1998.

BRASIL. *Constituição (1988)*. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

_____. BRASIL. Escola Superior de Administração Fazendária. **Cadernos de Finanças**. Dez. 2012. Disponível em: www.esaf.fazenda.gov.br//forum-fiscal//cadernos/caderno-forum-fiscal Acesso em 12.010.2014.

_____. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm Acesso em 12.11.2014

_____. **Lei 4.320, de 17 de Março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em 27 de Novembro de 2014.

_____. **Lei Complementar 101, de 04 de Maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm Acesso em 27/11/2014.

CAIS, Cleide Previtalli. O processo tributário. 4.ed., Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 2004

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 173.

CARRAZZA, ROQUE ANTONIO. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 26ª Edição, São Paulo, Editores Malheiros, 2010.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

FERNANDES, Edison Carlos. **Direito tributário municipal**. Curitiba: Juruá, 2002.

GALLO, Mauro Fernando. **A relevância da abordagem contábil na mensuração da carga tributária das empresas**. 2007. Disponível em: <file:///C:/Users/Rogério/Downloads/MauroFernandoGalloTese.pdf> Acesso em 12.11.2014.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 13. ed.ampl. e rev. São Paulo: Atlas, 2005.

GRZYBOVSKI, Denize; HAHN, Tatiana Gaertner. Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária. **Rev. Adm. Pública**, Rio de Janeiro, v. 40, n. 5, Oct. 2006.

GUANZIROLI, Carlos et al. **Agricultura familiar e reforma agrária no século XXI**. Rio de Janeiro, FAO/MDA/Garamond, 2001.

HARADA, Kiyoshi. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19ª ed., São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Sistema Tributário na Constituição**. São Paulo: Atlas, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 32ª Edição, São Paulo: Malheiros, 2011.

MACHADO Jr, José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 comentada**. 31. ed. Rec. Atual. Rio de Janeiro: IBAM, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 19 Ed. São Paulo. Malheiros, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. rev., atual. E ampl. São Paulo: Malheiros, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. –**Curso de Direito Tributário** – 11º Edição: Malheiros Editores, 1996.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos teóricos e práticos**. 3ª ed. (atual. conforme LC nº 116/2003) - São Paulo: Dialética, 2003.

NASCIMENTO, R. M. **Cadastro de Imóveis Rurais –Instrumento de Justiça Fiscal SRRF/04 – DIFIS** Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/> Acesso em 11.11.2014.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário e Capacidade Contributiva**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

PASCOAL, Valdecir Fernandes. **Direito financeiro e controle externo**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

ROCHA, Diones Gomes da; MARCELINO, Gileno Fernandes; SANTANA, Cláudio Moreira Santana. **Orçamento público no Brasil: a utilização do crédito extraordinário como mecanismo de adequação da execução orçamentária brasileira**. Rev. Adm. (São Paulo) vol.48 no.4 São Paulo Oct./Dec. 2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário** – Ideal para concursos públicos. São Paulo: Saraiva, 2009.

SANCHES, Osvaldo Maldonado. **Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins**. 2. ed. atual. e ampl. Brasília: OMS, 2004.

SEGPLAN – Secretaria de Estado de Gestão e Planejamento. **Princípios Orçamentários**. Disponível em: <http://www.segplan.go.gov.br/post/ver/101525/unidade-universalidade-e-anu>. Acesso em 23 de Novembro de 2014.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. São Paulo: Atlas, 1991.

SOARES, M. M. **Repasse Financeiros e Voluntários da União aos Municípios Brasileiros: condicionantes políticos e sociais**. 8º Encontro da Associação Brasileira de Ciência Política. 2012.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica. Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

TESOURO NACIONAL . **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em <http://www3.tesouro.gov.br/hp/downloads/EntendendoLRF.pdf> . Acesso em 27 de Novembro de 2014.