

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO PÚBLICO

PAULA LAÍSE DE VASCONCELOS RIBEIRO SILVA

**TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO LOCAL: um estudo do exercício da
competência tributária no Município de Palmeira dos Índios/AL**

MACEIÓ

2019

PAULA LAÍSE DE VASCONCELOS RIBEIRO SILVA

**TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO LOCAL: um estudo do exercício da
competência tributária no Município de Palmeira dos Índios/AL**

Dissertação de Mestrado submetida ao Programa de Pós-Graduação em Direito Público da Universidade Federal de Alagoas.

Orientador: Prof. Dr. Basile Georges Campos Christopoulos

MACEIÓ

2019

Catálogo na fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico

Bibliotecária Responsável: Helena Cristina Pimentel do Vale – CRB4 - 661

S586t Silva, Paula Laíse de Vasconcelos Ribeiro.
Tributação e desenvolvimento local : um estudo do exercício da competência tributária no município de Palmeira dos Índios-AL / Paula Laíse de Vasconcelos Ribeiro Silva. – 2019.
151 f.

Orientador: Basile Georges Campos Christopoulos.
Dissertação (Mestrado em Direito Público) – Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de Direito de Alagoas. Programa de Pós-Graduação em Direito. Maceió, 2019.

Bibliografia: f. 140-147.
Anexos: f. 148-151.

1. Competência tributária dos municípios – Palmeira dos Índios (AL). 2. Gestão – Tributos municipais. 3. Desenvolvimento local. 4. Direitos fundamentais. 5. Justiça fiscal. I. Título.

CDU: 342.99:336.2



UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS – UFAL
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS – FDA
CURSO DE MESTRADO EM DIREITO – CMD



PAULA LAÍSE DE VASCONCELOS RIBEIRO SILVA

“TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO LOCAL: UM ESTUDO DO EXERCÍCIO DA
COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO MUNICÍPIO DE PALMEIRA DOS ÍNDIOS/AL.”

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Direito da
Faculdade de Direito de Alagoas – UFAL, como requisito parcial
à obtenção do grau de Mestre.

Orientador (a): Prof. Dr. Basile Georges Campos Christopoulos

A Banca Examinadora, composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, submeteu
o candidato à defesa, em nível de Mestrado, e o julgou nos seguintes termos:

Prof. Dr. Fábio Lins de Lessa Carvalho (UFAL)

Julgamento: APROVADO Assinatura: [Assinatura]

Prof. Dr. Adrualdo de Lima Catão (UFAL)

Julgamento: APROVADO Assinatura: [Assinatura]

Profa. Dra. Luciana Grassano de Gouvêa Melo (convidada externa/UFPE)

Julgamento: APROVADO Assinatura: [Assinatura]

Maceió-AL, 31 de maio de 2019.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pela existência, assim como pelo amor e pela proteção que sinto em todos os meus passos.

Ao Programa de Mestrado em Direito Público da Faculdade de Direito de Alagoas (FDA), da Universidade Federal de Alagoas (UFAL), pela oportunidade de cursar o mestrado e produzir a presente dissertação, e aos professores integrantes de seu corpo docente, pelos conhecimentos passados e estímulo ao desenvolvimento acadêmico.

Ao meu orientador, o Professor Basile Christopoulos, ao qual eu não poderia ser mais grata, nem deixar de manifestar meu respeito, não só pelo acompanhamento dedicado em todas as fases de elaboração deste trabalho, com valorosas sugestões e auxílio quanto à indicação bibliográfica e às opções metodológicas, mas também pela gentileza e generosidade intelectual demonstradas nas reuniões de orientação.

Aos Professores Fabio Lins e Adrualdo Catão, pelas sugestões e apontamentos realizados no Exame de Qualificação.

Aos colegas da Turma 13, pelo senso de humor e companheirismo durante as dificuldades enfrentadas no percurso do mestrado.

Aos colegas da Divisão de Tributação da Secretaria da Fazenda Municipal de Palmeira dos Índios/Alagoas, que de alguma forma colaboraram para a concretização do projeto desta dissertação.

E, especialmente, a meus pais, Paulo e Leusa, por terem dedicado suas vidas a dar sempre seu melhor para suas filhas.

A minha irmã, Iale, por sempre torcer por mim e acreditar que eu posso alcançar meus objetivos.

E ao meu esposo, Ailton Júnior, pelo carinho e cuidado diários, pelo incentivo, auxílio e compreensão desde o período de seleção do mestrado até a finalização deste trabalho. Sem seu apoio constante e amor, tudo teria sido muito mais difícil.

“Num dia de apuro recorrera ao porco magro que não queria engordar no chiqueiro e estava reservado às despesas do Natal: matara-o antes de tempo e fora vendê-lo na cidade. Mas o cobrador da prefeitura chegara com o recibo e atrapalhara-o. Fabiano fingira-se desentendido: não compreendia nada, era bruto. Como o outro lhe explicasse que, para vender o porco, devia pagar imposto, tentara convencê-lo de que ali não havia porco, havia quartos de porco, pedaços de carne. O agente se aborrecera, insultara-o, e Fabiano se encolhera. Bem, bem. Deus o livrasse de história com o governo. Julgava que podia dispor dos seus troços. Não entendia de imposto.

– Um bruto, está percebendo?

Supunha que o cevado era dele. Agora se a prefeitura tinha uma parte, estava acabado. Pois ia voltar para casa e comer a carne. Podia comer a carne? Podia ou não podia? O funcionário batera o pé agastado e Fabiano se desculpara, o chapéu de couro na mão, o espinhaço curvo: – Quem foi que disse que eu queria brigar? O melhor é a gente acabar com isso. Despedira-se, metera a carne no saco e fora vendê-la noutra rua, escondido. Mas, atracado pelo cobrador, gemera no imposto e na multa. Daquele dia em diante não criara mais porcos. Era perigoso criá-los.

[...]

Agora não criava porco e queria ver o tipo da prefeitura cobrar dele imposto e multa. Arrancavam-lhe a camisa do corpo e ainda por cima davam-lhe facão e cadeia. Pois não trabalharia mais, ia descansar.”

(Graciliano Ramos – *Vidas Secas*)

RESUMO

O presente trabalho objetiva realizar um estudo do exercício da competência tributária no Município de Palmeira dos Índios/Alagoas, cidade da qual Graciliano Ramos foi prefeito entre os anos de 1928 e 1930. O estudo se faz pertinente ante a dificuldade que os Municípios brasileiros têm enfrentado para instituir e efetivamente arrecadar os tributos de sua competência, mesmo que a Constituição Federal de 1988 lhes tenha concedido autonomia política, administrativa e legislativa, na esfera de predominância do interesse local. A autonomia financeira dos Municípios é condição essencial para o desempenho de suas demais atividades, sendo a questão tributária um ponto por onde perpassam os aspectos mais relevantes da gestão municipal. Contudo, nem sempre a competência tributária municipal é exercida, ou o é de forma irresponsável, especialmente nos Municípios de menor porte. Os mais prejudicados com essa situação são os contribuintes e os cidadãos em geral, uma vez que têm seus direitos fundamentais constantemente violados por excessos e omissões de uma política tributária deficiente e ineficaz. Assim, faz-se necessária uma análise acerca do modo como o exercício da tributação municipal influencia o desenvolvimento local. A elaboração de uma política tributária eficiente não deve ser confundida com aumento da carga tributária, mas fundamentar-se num exercício do Poder de Tributar que atente para as peculiaridades locais, atraindo e viabilizando o desenvolvimento de atividades econômicas e a participação dos cidadãos no processo, observando sempre os princípios da transparência, da justiça fiscal, da segurança jurídica, bem como resguardando os direitos fundamentais como um todo.

Palavras-chave: Competência Tributária Municipal, Desenvolvimento Local, Direitos Fundamentais, Gestão Tributária Municipal, Justiça Fiscal.

ABSTRACT

The present work has as objective to study the tax jurisdiction in the municipality of Palmeira dos Indios / Alagoas, a city in which Graciliano Ramos was mayor between the years of 1928 and 1930. The study is pertinent to the difficulty which the Brazilian municipalities have faced in order to institute and effectively collect the taxes of their competence, even though the Federal Constitution of 1988 granted them political, administrative and legislative autonomy in the sphere of predominance of local interest. The financial autonomy of the Municipalities is an essential condition for the performance of its other activities, and the tax question is a point where the most relevant aspects of municipality management are covered. However, municipality tax jurisdiction is not always exercised, or irresponsibly, especially in smaller municipalities. Those most affected by this situation are taxpayers and citizens in general, since they have their fundamental rights constantly violated by excesses and omissions of a deficient and ineffective tax policy. Thus, it is necessary to analyze how the exercise of municipality taxation influences local development. The elaboration of an efficient tax policy should not be confused with an increase in the tax burden, but be based on an exercise of the Power of Tax that attentive to local peculiarities, attracting and making feasible the development of economic activities and citizen participation in the process, always observing the principles of transparency, tax justice, legal certainty and safeguarding fundamental rights as a whole.

Keywords: *Municipality Tax Jurisdiction. Local Development, Fundamental Rights. Municipality Tax Management. Tax justice.*

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
2 A RELAÇÃO ENTRE TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO LOCAL	15
2.1 Desenvolvimento Local e a Função Socioeconômica dos Tributos no Âmbito Municipal	15
2.2 Justiça Fiscal e Desenvolvimento Local.....	21
2.2.1 Liberdade e equidade como condições essenciais para uma política tributária municipal justa.....	25
2.2.2 A ideia de justiça e de desenvolvimento como liberdade segundo Amartya Sen e o papel dos tributos como fonte de custeio das políticas públicas locais.....	28
2.3 Moralidade Tributária, Legitimidade da Política Tributária Municipal, Segurança Jurídica e seus Impactos no Desenvolvimento Local.....	33
3 O MUNICÍPIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E A ELABORAÇÃO DE UMA POLÍTICA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL VOLTADA AO DESENVOLVIMENTO LOCAL.....	38
3.1 A Construção da Autonomia do Município Brasileiro e seus Aspectos Atuais	38
3.2 A Dependência Financeira dos Municípios Brasileiros e suas Consequências para o Desenvolvimento Local.....	45
3.3 A Necessidade de uma Política Tributária Voltada ao Desenvolvimento Local.....	51
4 O MUNICÍPIO NO FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO	61
4.1 Sistema Tributário Nacional na Constituição Federal de 1988 e Municípios	61
4.1.1 Algumas considerações acerca da noção de Sistema	61
4.1.2 A concepção da teoria sistemática do Direito Tributário	66
4.1.3 A composição das receitas municipais	69
4.2 Disciplina Constitucional da Competência Tributária Municipal e as Características da Norma de Competência Tributária	73
4.3 Reforma Tributária e Municípios: limites e possibilidades no federalismo fiscal brasileiro	78
5 O EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL	89
5.1 Competência Tributária Municipal e Extrafiscalidade.....	89
5.2 Instrumentos Tributários Previstos no Estatuto da Cidade para Impulsionar o Desenvolvimento Local.....	93
5.3 Renúncia de Receita no Âmbito Municipal e o Problema da Guerra Fiscal nos Municípios.....	97
5.4 Decadência e Prescrição de Tributos Municipais e seu Impacto no Orçamento Municipal.....	103
5.5 Responsabilidade Fiscal e Eficiência da Administração Tributária no Âmbito Municipal	105

6 ESTUDO DE CASO DO MUNICÍPIO DE PALMEIRA DOS ÍNDIOS/ALAGOAS	108
6.1 Índices Socioeconômicos do Município de Palmeira dos Índios/Alagoas	108
6.2 Análise de Dados Referentes à Dependência Financeira do Município de Palmeira dos Índios/Alagoas	110
6.3 A Política Tributária e Fiscal do Município de Palmeira dos Índios/Alagoas	115
6.3.1 Principais aspectos.....	115
6.3.2 Medidas para maior eficiência da gestão tributária do Município de Palmeira dos Índios/Alagoas	125
7 CONCLUSÃO.....	137
REFERÊNCIAS	141
ANEXO A – RELATÓRIO DE INADIMPLÊNCIA.....	149
ANEXO B – CERTIDÃO TJAL - 1ª VARA DA COMARCA DE PALMEIRA DOS ÍNDIOS.....	152

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 ampliou as atribuições conferidas aos Municípios, e, paralelamente a isso, também previu receitas tributárias como forma de custeio das despesas municipais, sejam as decorrentes do exercício da competência tributária própria, sejam as provenientes de transferências intergovernamentais.

Apesar de o Município brasileiro ter recebido papel significativo na promoção do desenvolvimento pela Carta Constitucional de 1988, em muitos casos, os recursos não chegam ao ente político mais próximo dos cidadãos. Não são raros os entes locais que não conseguem atender a suas despesas ordinárias, como as despesas com pessoal, saúde, limpeza, sobretudo em decorrência da dificuldade de efetivamente instituir e arrecadar os tributos de sua competência, o que os coloca numa posição de dependência dos recursos oriundos das transferências constitucionais e empréstimos.

No caso de Palmeira dos Índios/Alagoas, Município onde Graciliano Ramos foi prefeito durante o período compreendido entre 1928 e 1930, e sobre o qual será realizado um estudo da competência tributária neste trabalho, ao analisar seus orçamentos dos anos 2013 a 2017 é possível notar o baixo percentual de recursos próprios na composição do orçamento municipal, que variam entre 4,01% (ano de 2015) e 4,88% (ano de 2017), ao passo que as receitas oriundas das transferências intergovernamentais correspondem à quase totalidade das receitas do Município, com percentuais variando entre 91,09%, em 2013, e 86,91%, em 2016¹.

No ano de 2018, o Município obteve R\$ 13.163.475,27 (treze milhões, cento e sessenta e três mil, quatrocentos e setenta e cinco reais e vinte e sete centavos) de arrecadação própria, equivalente a 5,76% de uma receita orçamentária anual total de R\$ 228.445.913,20 (duzentos e vinte e oito milhões, quatrocentos e quarenta e cinco mil, novecentos e treze reais e vinte centavos), de acordo com dados do Demonstrativo de Receitas de 2018 do Município².

O interesse da autora deste trabalho por desenvolver o estudo em questão surgiu durante o desempenho de suas atividades como servidora do Fisco municipal de Palmeira dos

¹ PORTAL MEU MUNICÍPIO. **Dados de Palmeira dos Índios**. Disponível em: <<https://meumunicipio.org.br/perfil-municipio/2706307-Palmeira-dos-Indios-AL>>. Acesso em 20 de dezembro de 2018.

² PREFEITURA MUNICIPAL DE PALMEIRA DOS ÍNDIOS. **Demonstrativo de receitas**. 2018.

Índios. A partir da prática profissional e do contato frequente com os contribuintes do Município, foi possível observar as dificuldades enfrentadas pela gestão tributária municipal.

Após constatar que os tributos possuem relevante função socioeconômica, assim como que também podem induzir comportamentos positivos ou negativos nos contribuintes, do ponto de vista econômico ou social, percebeu-se a necessidade de realizar um estudo mais aprofundado a respeito do modo como o Município de Palmeira dos Índios tem exercido sua competência tributária, conjuntamente com a análise dos índices que indicam o nível de desenvolvimento local, o que pode apontar alguns instrumentos para a otimização da Administração Tributária Municipal, mormente no sentido de viabilizar e estimular o desenvolvimento econômico e social da localidade.

A partir do pressuposto de que a Constituição Federal de 1988 possui caráter dirigente e define um plano de transformação da sociedade brasileira, prevendo em seu artigo terceiro como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, que vinculam toda a atividade estatal: a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; o desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais; além da promoção do bem de todos, sem preconceitos ou outras formas de discriminação, procura-se encontrar caminhos para que a tributação municipal seja uma aliada do desenvolvimento econômico e social, ao invés de impor-lhe óbices – seja por meio da omissão no exercício de sua competência tributária, seja pela falta de responsabilidade fiscal ou por violações aos limites constitucionais ao poder de tributar e aos direitos fundamentais dos contribuintes.

É preciso destacar que o desenvolvimento é um processo que permite a concretização desses valores estabelecidos constitucionalmente. A busca pela construção de um modelo de Estado solidário como o previsto pela Carta Constitucional de 1988 envolve diversos fatores, a exemplo de medidas políticas, econômicas e sociais.

O texto constitucional de 1988 atribuiu ao Estado brasileiro a tarefa de impulsionar o desenvolvimento, bem como a de reduzir os impactos das desigualdades sociais. Para tanto, o Estado necessita de instrumentos que lhe permitam captar os recursos necessários para custear suas atividades e investir em melhorias estruturais e sociais, o que é realizado, no caso brasileiro, principalmente por meio da arrecadação de tributos.

No âmbito municipal, não é diferente. A tributação é um instrumento que, se manejado observando as peculiaridades do Município e as características e necessidades da população local, pode estimular a ampliação do bem-estar social, seja por meio do custeio de políticas públicas sociais, seja a partir do incentivo ao desenvolvimento econômico-social, o

que requer o profundo conhecimento da realidade local e a busca por uma política tributária mais justa.

É preciso lembrar que o Brasil é um país marcado por uma profunda desigualdade social. Segundo dados divulgados pelo IBGE na Síntese de Indicadores Sociais – SIS publicada em 2018, em 2017 26,5% da população brasileira, ou seja, quase 55 milhões de pessoas, vivia abaixo da linha da pobreza, sobrevivendo com menos de US\$ 5,50 diários, parâmetro esse que é definido de acordo com níveis internacionais estipulados a partir de estudos realizados pelo Banco Mundial, que constrói linhas de pobreza a partir de dólares diários³.

Essa realidade é mais grave na região Nordeste, onde se concentra a maior parte dessas pessoas, mais de 25 milhões⁴. Os quadros mais graves em relação às Unidades da Federação foram encontrados, em 2017, no Maranhão, com 54,1% da população com rendimento domiciliar *per capita* inferior a US\$ 5,50 por pessoa, e em Alagoas, que se destaca por ser o segundo Estado brasileiro com pior índice de pessoas vivendo abaixo da linha da pobreza: 48,9% da população⁵.

Quando se leva em consideração a proporção de um quarto do salário mínimo *per capita*, tradicionalmente usada no Brasil como critério de inclusão em programas sociais, por exemplo, o Benefício de Prestação Continuada – BPC, percebe-se que, em 2017, 13% da população brasileira vivia com renda inferior a um quarto do salário mínimo brasileiro, estando a maior parte dessa população concentrada no Nordeste, onde o percentual atingiu 25% da população da região⁶.

A Síntese de Indicadores Sociais – SIS publicada em 2018 pelo IBGE também revelou dados acerca da população brasileira que vive com renda mensal inferior a R\$ 85,00 (oitenta e cinco reais), valor vigente em julho de 2016 para linhas de referência para concessão do benefício do Bolsa Família. Divulgou-se que, em 2017, 4,7% da população brasileira tinha renda familiar *per capita* inferior a R\$ 85,00 mensais, ao passo que no Nordeste do Brasil essa porcentagem era de 9%⁷.

³ IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e estatística. **Síntese de indicadores sociais**: uma análise das condições de vida da população brasileira: 2018 / IBGE, Coordenação de População e Indicadores Sociais. – Rio de Janeiro: IBGE, 2018. p. 57.

⁴ Ibid.

⁵ Ibid., p. 59.

⁶ Ibid., p. 58.

⁷ Ibid.

No caso específico do Município de Palmeira dos Índios/Alagoas, segundo dados divulgados pelo IBGE, estima-se que 46,6% de sua população possui rendimento familiar mensal de até meio salário mínimo por pessoa, o que coloca o Município na posição 97 de 102 entre as cidades do estado de Alagoas, e na posição 1.939 de 5.570 entre as cidades do Brasil⁸.

Ainda que a renda *per capita* não seja o único fator para se aferir o nível de desenvolvimento de uma dada localidade, a análise desses dados, conjugada com outros indicadores sociais como o Índice de Desenvolvimento Humano – IDH e o Produto Interno Bruto – PIB, pode ser uma ferramenta útil para a elaboração de uma política tributária que pretenda ser justa e eficiente no combate aos problemas sociais e estímulo ao desenvolvimento econômico e social.

O presente trabalho se propõe a compreender como o exercício da competência tributária municipal pode influenciar o desenvolvimento local, especialmente no caso do Município de Palmeira dos Índios/Alagoas, levando em consideração não apenas a finalidade fiscal dos tributos, tão importante para o custeio das despesas públicas e investimentos em melhorias sociais, mas também o aspecto extrafiscal da tributação municipal, porquanto não se pode ignorar que a tributação estimula comportamentos positivos, bem como desestimula comportamentos negativos, no intuito de se ampliar o bem-estar social.

Para tanto, parte-se da compreensão de desenvolvimento como liberdade, apresentada por Amartya Sen, de acordo com a qual o processo de desenvolvimento não se restringe ao aumento de renda, mas consiste numa efetiva ampliação das capacidades de escolha e do acesso às condições que permitem uma vida digna, impondo discussões sobre moralidade tributária e justiça fiscal.

A pesquisa adota uma postura epistemológica exploratória, uma vez que tem como objetivo analisar os contornos e as perspectivas da gestão pública tributária municipal como instrumento de fomento ao desenvolvimento local. O método utilizado na fase de investigação foi o dedutivo, tendo sido acionadas, para a coleta de dados, as técnicas de pesquisa de levantamento bibliográfico, estatístico e documental, bem como estudo do caso específico do exercício da competência tributária no Município de Palmeira dos Índios/Alagoas.

⁸ IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e estatística. **Portal Brasil em Síntese**. Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/al/palmeira-dos-indios/panorama>> Acesso em: 20 de dezembro de 2018.

A análise de dados foi realizada sob a perspectiva qualitativa, procurando observar a complexidade do problema, bem como contribuir no processo de mudança, apontando instrumentos e caminhos para uma melhoria social, a partir da política tributária municipal.

No intuito de averiguar o papel da política tributária municipal na promoção do bem-estar social, será analisada, no segundo capítulo, a relação entre tributação e desenvolvimento local, buscando-se compreender com mais profundidade a função socioeconômica da tributação e o que seria uma tributação justa e eficiente no desempenho dessa tarefa.

No terceiro capítulo, o trabalho tratará da construção da autonomia do Município brasileiro e dos contornos que lhe foram dados pela Carta Magna de 1988, assim como se enfatizará a importância da elaboração de uma política tributária municipal voltada ao desenvolvimento local, não só como instrumento de efetivação da autonomia financeira municipal, mas também como mecanismo de estímulo à melhoria das condições econômico-sociais da localidade.

Já no quarto capítulo, o trabalho tentará compreender a posição que o Município assume no federalismo fiscal brasileiro traçado pela Constituição de 1988, assim como apontará as dificuldades que os Municípios encontram para exercer sua competência tributária segundo os moldes previstos pelo Sistema Tributário Nacional.

No quinto capítulo, serão enfrentadas questões referentes ao exercício da competência tributária do Município, como a instituição de tributos com finalidade extrafiscal, decadência e prescrição de tributos municipais, renúncia de receita no âmbito municipal, guerra fiscal no âmbito municipal, responsabilidade fiscal e eficiência da administração tributária municipal.

O sexto e último capítulo dedica-se à análise das informações obtidas a partir do estudo de caso do exercício da competência tributária no Município de Palmeira dos Índios/Alagoas, cidade onde, como já destacado, Graciliano Ramos desenvolveu suas atividades como prefeito e, principalmente, como gestor que compreendia a importância da responsabilidade fiscal para o desenvolvimento do Município, o que resta claro em seus Relatórios de Gestão.

2 A RELAÇÃO ENTRE TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO LOCAL

2.1 Desenvolvimento Local e a Função Socioeconômica dos Tributos no Âmbito Municipal

É no Município, nos moldes concebidos pelo federalismo brasileiro, que as pessoas exercem suas atividades e usufruem das melhorias propiciadas pelo desenvolvimento. Assim, a consecução do desenvolvimento nacional ou regional está intimamente ligada à criação de mecanismos que impulsionem o desenvolvimento local.

Os Municípios são, como afirma Ladislau Dowbor, espécies de blocos com os quais o país é construído, devendo cada bloco ou componente ser organizado de modo adequado às suas necessidades, para que o conjunto, ou seja, o país, funcione⁹.

O Brasil possui quase 5.600 municípios, de modo a não ser viável que o governo federal, ou mesmo que o governo estadual, conheça todos os problemas de tantos Municípios diferentes¹⁰. Assim, para o autor, a iniciativa local necessita construir soluções para seus problemas, de acordo com seu grau de desenvolvimento, região onde se situa, cultura herdada, atividades predominantes na região e disponibilidade de recursos naturais, sendo que somente as pessoas que vivem na localidade é que a conhecem efetivamente e sabem quais são as necessidades mais prementes¹¹.

Promover o desenvolvimento local, não significa, contudo, ignorar processos mais amplos, como a globalização, mas sim utilizar as diversas características da localidade de acordo com os interesses da comunidade¹², pois, as estratégias de desenvolvimento local devem potencializar experiências de cooperação e de formação de redes de contatos, que auxiliem o processo de desenvolvimento oriundo das comunidades locais¹³.

Segundo Luciana Grassano de Gouvêa Mélo e Pedro Dias de Oliveira Neto, as bases tributárias do Estado contemporâneo tem sido estreitadas pela intensificação de circulação de pessoas, produtos, serviços e capitais, em decorrência, principalmente, da globalização, das inovações tecnológicas e da redução das restrições das barreiras migratórias de diversos países, sendo que, por outro lado, este contexto globalizado pode auxiliar no combate à fraude

⁹ DOWBOR, Ladislau. Educação e apropriação da realidade local. In: **Estudos Avançados**. 21 (60), 2007. p. 79.

¹⁰ Ibid.

¹¹ Ibid.

¹² Ibid., p. 78.

¹³ BARROS, Aluizio Antônio de; CASTRO, Carlos Henrique Silva de. Gestão social e gestão pública no desenvolvimento local. **Cadernos do Desenvolvimento**. Rio de Janeiro, v. 8, n. 12, pp.147-162, jan.-jun. 2013. p. 156.

e à evasão fiscais, bem como, reduzir os efeitos negativos da concorrência fiscal desleal entre os Estados, motivo pelo qual os Estados têm utilizado mecanismos de cooperação internacional para mitigar os prejuízos acarretados pela sonegação fiscal, evasão de divisas, lavagem de dinheiro¹⁴.

Antes da intensificação do processo de globalização contemporâneo, especialmente, nas décadas que se seguiram ao término da Segunda Guerra Mundial, as teorias e políticas de desenvolvimento foram objeto de intensa experimentação, tendo sido criado, em 1945, o Banco Internacional de Reconstrução e Desenvolvimento – o Banco Mundial – para financiamento da criação dos bancos de desenvolvimento de algumas nações em situação de atraso econômico¹⁵. No Brasil, o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico foi criado em 1952¹⁶.

Nesse período, concebia-se que o desenvolvimento era um processo que deveria ser conduzido apenas pelo Estado, não se pensava na esfera pública não estatal¹⁷. Já no século XXI, segundo destaca Luís Eduardo Schoueri, o Estado não é mais visto como o único veículo propulsor do desenvolvimento, a participação da sociedade civil passa a ser vista como indispensável nesse processo¹⁸, de modo que o processo de desenvolvimento local necessita da articulação dos múltiplos atores democraticamente envolvidos¹⁹.

Segundo Aluízio Antônio de Barros e Carlos Henrique Silva de Castro, o conceito de desenvolvimento local pode ser diferente a depender da perspectiva de pensamento econômico adotada, entre as quais, o autor, destaca: a) a liberal, de acordo com a qual o desenvolvimento local ou regional seria um fenômeno espontâneo resultante da atuação livre das forças do mercado, não cabendo ao Estado o papel de protagonista na alocação espacial de recursos; b) a desenvolvimentista, que surgiu nos anos 50 e 60, e defendia que o Estado deveria criar estruturas burocráticas para a formulação e execução de políticas de promoção do desenvolvimento regional, possuindo, a gestão pública desses planos regionais, caráter centralizador e tecnocrático; c) a neomarxista, segundo a qual o desenvolvimento local serviria ao processo de reestruturação do sistema econômico a partir das transformações do

¹⁴ MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa Mélo; OLIVEIRA NETO, Pedro Dias. Os desafios para alcançar a sustentabilidade do Estado fiscal em período de crise econômica. In: **Revista Jurídica**. vol. 01, n.º. 54, Curitiba, 2019. p. 490.

¹⁵ BARROS, Aluízio Antônio de; CASTRO, Carlos Henrique Silva de. Gestão social e gestão pública no desenvolvimento local. **Cadernos do Desenvolvimento**. Rio de Janeiro, v. 8, n. 12, pp.147-162, jan.-jun. 2013. p. 148.

¹⁶ Ibid.

¹⁷ Ibid.

¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9 ed. (versão eletrônica). São Paulo: Saraiva, 2019. p. 1041.

¹⁹ BARROS, op. cit., p. 150.

mercado de trabalho e do próprio sistema produtivo; d) a comunitária, que compreende que o êxito de uma região depende, em última instância, da capacidade dos atores locais (empresas, *policy makers*, dentre outros) de organizar as partes interessadas em torno de objetivos comuns, estando, as fontes do desenvolvimento, na própria região, no seu povo, nas suas instituições e no seu capital social²⁰.

É preciso destacar que, apesar de não existir um modelo único e preestabelecido de desenvolvimento, a proteção dos direitos humanos, no âmbito local, deve ser reconhecida como essencial para garantia do desenvolvimento local, especialmente, por meio da promoção dos direitos de cada indivíduo²¹.

O direito fundamental ao desenvolvimento foi objeto da Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento das Nações Unidas, de 1986, posteriormente mencionado na Conferência de Viena sobre Direitos Humanos de 1993, como direito humano inalienável.

A Constituição Federal brasileira de 1988 elenca, em seu art. 3º, II, o direito ao desenvolvimento como um dos objetivos da República Federativa do Brasil, concebendo-o como um direito fundamental pertencente à categoria dos chamados direitos de fraternidade, também conhecidos como direitos de solidariedade ou direitos fundamentais de terceira geração, os quais protegem interesses de titularidade coletiva ou difusa, ao lado do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, da defesa do consumidor, da paz, entre outros.

O direito ao desenvolvimento é norma jurídica constitucional de caráter fundamental, provida de eficácia imediata e impositiva sobre todos os poderes do Estado. Assim, tendo em vista que a Carta Magna de 1988 é uma constituição programática, os princípios elencados como objetivos fundamentais norteiam toda a interpretação das demais normas constitucionais, devendo ser efetivados por meio dos atos dos órgãos públicos.

Como visto, o Estado brasileiro assume o compromisso constitucional de garantir o desenvolvimento paralelamente aos outros objetivos fundamentais, a saber, uma sociedade livre, justa e solidária, sem desigualdades sociais e quaisquer distinções. Esses objetivos estão interligados, na medida em que a concreção de cada um depende de medidas para a realização dos demais.

A sociedade tem passado por constantes inovações tecnológicas e pela ampliação da capacidade de comunicação, contudo, o acesso aos bens e serviços mais básicos ainda não é

²⁰ BARROS, Aluizio Antônio de; CASTRO, Carlos Henrique Silva de. Gestão social e gestão pública no desenvolvimento local. **Cadernos do Desenvolvimento**. Rio de Janeiro, v. 8, n. 12, pp.147-162, jan.-jun. 2013. p.155-156.

²¹ BALDANZA, Fernanda. Desenvolvimento local e direitos humanos sob a perspectiva do desenvolvimento como liberdade. In: **Legis Augustus**. Rio de Janeiro v.5 n.1 p. 45-55 jan./jun.2014. p. 46.

viabilizado à grande parcela da população, impossibilitada de desfrutar livremente da vida em sociedade, uma vez que a privação de acesso restringe a liberdade de fazer escolhas, colocando essas pessoas à margem do direito à cidade.

O direito à cidade, definido no Brasil pela Constituição Federal de 1988 e regulamentado pelo Estatuto da Cidade, é uma garantia que todo brasileiro tem de usufruir da estrutura e dos espaços públicos de sua cidade, com igualdade de utilização.

O direito à cidade, como um direito metaindividual, constitucionalmente amparado e pertencente à terceira dimensão dos direitos, consiste em que os cidadãos devem ter acesso a uma cidade hígida, a um ambiente harmônico e equilibrado e a um local que proporcione dignidade à pessoa²².

De acordo com Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça e Marcus Mauricius Holanda, alguns questionamentos se fazem pertinentes: “qual seria a contribuição do município no desenvolvimento local? Como poderia implementar o disposto na Constituição Federal?”²³.

A Constituição Federal de 1988 atribuiu a responsabilidade administrativa ao Município para viabilizar e concretizar o desenvolvimento local, tanto econômico como social, mediante a execução das políticas urbanas fixadas pela Constituição e pelo Estatuto das Cidades²⁴.

O Município, no contexto democrático brasileiro, seria a base da organização política e social, havendo uma relação próxima entre o administrado e o ente federado, criando maiores possibilidades de acertos nas políticas públicas.

O Município teve sua importância reconhecida e suas responsabilidades definidas, sendo uma questão central a sua autonomia e, conseqüentemente, a responsabilidade de administrar e promover o desenvolvimento local, como instrumento de realização social e de bem-estar da população, o que constitui uma importante ferramenta na valorização do ser humano e na construção de uma sociedade equilibrada.

Para viabilizar o acesso da população como um todo aos direitos fundamentais, os Municípios precisam captar recursos. Uma das principais características do Estado contemporâneo é, como afirma Luís Eduardo Schoueri, que sua fonte de financiamento é

²² BATTAUS, Daniela M. de Alencar; OLIVEIRA, Emerson Ademir B. de Oliveira. O direito à cidade: urbanização excludente e a política urbana brasileira. In: **Lua Nova**. São Paulo, 2016. p. 82.

²³ MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo e; HORLANDA, Marcus Mauricius. A Administração Pública Municipal como Fomentadora do Desenvolvimento Social e Econômico. In: **Revista Sequência (Florianópolis)**, n. 74, p. 207-232, dez. 2016. p. 208.

²⁴ Ibid.

predominantemente de origem tributária, em especial por meio dos impostos, surgindo, assim, a necessidade de se compreender a fundo como se dá a relação entre tributação e desenvolvimento local²⁵.

Os tributos possuem, contemporaneamente, irrefutável função socioeconômica. É por meio dos recursos obtidos a partir da tributação que a maioria dos países realiza investimentos em melhorias estruturais e sociais e viabiliza o custeio das políticas públicas.

Para que a tributação desempenhe sua finalidade socioeconômica, necessita observar as limitações constitucionais ao poder de tributar, do contrário, poderá desestimular o desenvolvimento econômico e social, ocasionando problemas como o desemprego, a redução de investimentos privados e o esgotamento das atividades econômicas na localidade.

Ademais, se os gestores públicos municipais devem buscar alternativas para ampliar a arrecadação de tributos no âmbito dos Municípios, para, dessa forma, custear os serviços e obras públicas, também precisam racionalizar os gastos decorrentes de sua própria ação, tendo em vista que os recursos oriundos da tributação são obtidos das empresas e cidadãos, não podendo ser desperdiçados devido a uma gestão fiscal ineficiente²⁶.

Segundo Schoueri, uma visão pragmática do ordenamento jurídico preconiza que a análise do objeto se faça, justamente, a partir de sua eficácia²⁷. Ao afirmar isso, o autor acompanha os ensinamentos de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, para quem a eficácia, em seu sentido técnico, tem relação com a aplicabilidade das normas no sentido de produção de efeitos, pois uma norma pode ser válida e não ser eficaz. Essa aptidão admite graus, e essas normas podem ser mais ou menos eficazes, devendo-se aferir seu grau de eficácia a partir da verificação de suas funções no plano da realização normativa²⁸.

Essas funções são denominadas por Tércio Sampaio de funções eficaciais, encontrando-se entre elas funções como a de bloqueio das condutas indesejáveis, de programa a ser concretizado ou de resguardo, todas elas visando à realização de um comportamento²⁹.

A função arrecadadora dos tributos vem sendo tratada com atenção pela doutrina ao longo do último século, o que propiciou, segundo destaca Luís Eduardo Schoueri, o

²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 1.

²⁶ ALMEIDA, Martinho Isnard Ribeiro de. Planejamento estratégico na administração pública tributária. In: **Rev. Adm. Fazendária**, v.1, n. 1, jul./dez. 2005. p. 20.

²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 26.

²⁸ FERRAZ JR. Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 197-203.

²⁹ *Ibid.*

estabelecimento de seus contornos jurídicos, a exemplo do extenso tratamento dado à matéria tributária pela Constituição Federal de 1988³⁰.

Ocorre que a tributação não pode ser entendida somente pelo seu viés fiscal, com a finalidade única de obter receita para o custeio das despesas públicas, já que os tributos, mesmo os que possuem função arrecadatória marcante, também possuem um aspecto extrafiscal, estimulando e desestimulando comportamentos, assunto sobre o qual este trabalho tratará mais detidamente no quinto capítulo.

A partir do interesse em corrigir distorções da realidade econômica e social, a ideologia dominante no último século, a qual concebia o Estado apenas como vigilante de uma economia que se autorregulava, foi superada por um modelo mediante o qual o Estado passa a desempenhar um papel ativo nessas esferas.

Como afirma Luís Eduardo Schoueri, o Estado delineado pelo diploma constitucional de 1988 não é neutro³¹. Esse autor enumera uma série de valores sobre os quais o Estado deve se firmar, ao passo que também prevê as ferramentas por meio das quais a ordem desejada pode ser concretizada, a exemplo dos objetivos fundamentais da República, previstos no artigo 3º da Constituição Federal³².

A formulação das normas tributárias também não é neutra, pois existe a necessidade de ponderação dos efeitos econômicos de suas disposições, pressupondo-se, desse modo, a intervenção na realidade socioeconômica, a partir dos estímulos aos comportamentos positivos e desestímulo aos comportamentos negativos, o que deve ser feito sempre observando o bem-estar coletivo e social³³.

O Direito Tributário necessita, para tanto, buscar elementos em outras ciências como a Economia, a Sociologia e a Ciência Política, de modo que as normas tributárias possam ser formuladas observando as peculiaridades locais e as dificuldades que precisam ser superadas na realidade para a qual se direcionam.

É importante frisar que essa postura do Direito Tributário, de modo algum, fragiliza sua autonomia, mas sim o torna mais justo, legítimo e eficiente, porquanto as normas tributárias possuirão correspondência pragmática.

Dessa forma, a política tributária de cada Município, uma vez que a tributação desempenha importante função socioeconômica na efetivação dos direitos e garantias

³⁰ SCHOUERI, op. cit., p. 1.

³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 1-2.

³² Ibid.

³³ Ibid., p. 2-3.

fundamentais, necessita atentar para as peculiaridades econômicas e sociais de cada localidade, já que viabilizar o direito à cidade é conferir efetividade à dignidade do indivíduo.

Assim, é preciso analisar como esse direito tem se manifestado no cotidiano dos cidadãos e o que ainda impede a existência de melhores resultados a instrumentos previstos no Estatuto da Cidade, questão que será discutida ao longo deste trabalho³⁴.

2.2 Justiça Fiscal e Desenvolvimento Local

Como visto, a existência de qualquer Estado, em especial dos sociais, como é o caso do Estado brasileiro delineado pela Constituição Federal de 1988, demanda um custo que é repartido entre os cidadãos, o que deve ocorrer de modo justo, com base no estabelecimento de limites e princípios éticos, dos quais um Estado de Direito não deve se afastar.

É certo que não é tarefa fácil estabelecer o que é justo, principalmente numa sociedade tão heterogênea como a brasileira. Somente um sistema que priorize as liberdades fundamentais como um todo é capaz de alcançar avanços no sentido de se estabelecer parâmetros justos que viabilizem o desenvolvimento social.

O conceito de justiça fiscal pode assumir diversos significados, sendo compreendido de modo diferente, a depender do contexto e do modelo de Estado. Segundo José Luís Saldanha Sanches, o primeiro deles é o sentido justiça fiscal como justiça tributária, no qual se realiza uma avaliação quantitativa do modo como ocorre a distribuição dos encargos tributários entre os cidadãos e as empresas, ou seja, entre as várias categorias de contribuintes, devendo-se observar, principalmente, como a carga fiscal é partilhada entre os contribuintes com maiores ou menores rendimentos³⁵.

Trata-se, contudo, de um conceito limitado, o qual, para José Luís Saldanha Sanches, só pode ser considerado abrangente e realista se se estiver tratando de um modelo de Estado mínimo, que se concentra apenas em desempenhar um pequeno número de atividades; estas não são produzidas pelos entes privados – a defesa, a justiça e a administração –, de modo que o Estado cobra tributos apenas para financiar as despesas com esse reduzido núcleo de bens públicos, sem que haja a pretensão de redistribuição de rendimentos³⁶.

³⁴ BATTAUS, Daniela M. de Alencar; OLIVEIRA, Emerson Ademir B. de Oliveira. O direito à cidade: urbanização excludente e a política urbana brasileira. In: **Lua Nova**. São Paulo, 2016. p. 82.

³⁵ SANCHES, Saldanha. **Justiça fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010. p. 13-14.

³⁶ *Ibid.*, p. 14.

A partir do momento em que o Estado começa a produzir bens que também podem ser produzidos pelo mercado, como a saúde e a educação, seja com distribuição gratuita ou por um preço abaixo do custo de produção, esse significado de justiça fiscal torna-se insuficiente, pois começa a existir um processo social de redistribuição de riqueza, já que, quando alguém usa gratuitamente um serviço nacional, como o de saúde ou de subsídios por invalidez, esse montante é suportado por alguém, havendo, portanto, transferência de riqueza³⁷.

Nessa fase, a concepção de justiça fiscal necessita tornar-se mais abrangente, devendo levar em consideração, também, as decisões referentes às despesas públicas, ou, em outras palavras, o modo como o Estado vai gastar os recursos que obtém, sendo este o outro lado da questão da justiça fiscal³⁸.

José Luís Saldanha Sanches destaca que se torna inevitável um sistema fiscal complexo, o qual torne exequível a cobrança de impostos elevados para atender a um sistema de despesas de mesmo grau de complexidade, devendo a justiça na tributação ter a mesma importância que a justiça na distribuição de renda³⁹.

Segundo Luciana Grassano de Gouvêa Melo e Giovanni Christian Nunes Campos, a existência de um sistema tributário mais justo ocorre a partir de um balanceamento, em que cada um pague de acordo com suas possibilidades, evitando-se assim que esse sistema induza por si mesmo um aumento das desigualdades sociais, ao impor um maior ônus tributário aos que menos podem suportá-lo⁴⁰.

No que se refere à gestão tributária municipal, ao se buscar a correta composição da fiscalidade em um Estado Democrático de Direito é preciso atentar para o fato de que estudos sobre a carga tributária nacional demonstram que nesse modelo de Estado a carga fiscal representa o equilíbrio entre os interesses de diversos grupos sociais, com visões conflitantes sobre as tarefas do Estado e seu financiamento⁴¹.

Paulo Caliendo afirma, nesse sentido, que de um lado há fiscalistas que exigem maior atuação estatal e, de outro, não fiscalistas que exigem menor atuação estatal, de modo que não existe fórmula matemática capaz de demonstrar que uma escolha é superior à outra, já que

³⁷ SANCHES, Saldanha. **Justiça fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010. p. 14.

³⁸ Ibid. p. 15.

³⁹ Ibid.

⁴⁰ MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa; CAMPOS, Giovanni Christian Nunes. A tributação sobre o patrimônio e sobre a renda: mais um caso de injustiça fiscal. In: **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFBA**. v. 26, n. 28. 2016. p. 333.

⁴¹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 92.

essas serão escolhas ideológicas ou de compreensão de mundo⁴². Como ressalta Adrualdo de Lima Catão: “os juristas podem e devem ter posições políticas e defender modelos econômicos que entendam mais justos ou eficazes.”⁴³.

Assim, segundo afirmam Evilásio Galdino de Araújo Júnior e Patrícia Borba Vilar Guimarães, principalmente, em tempos de crise econômica é comum haver várias críticas e alternativas a respeito da política econômica que o país deve adotar, onde posições contrárias à intervenção estatal nos diversos setores se misturam a posições opostas que defendem uma maior intervenção, sendo que, de acordo com os autores: “nesse cenário, entender a realidade em sentido aprofundado e a partir daí propor uma reflexão jus-sociológica faz-se de fundamental importância para a mudança paradigmática”⁴⁴.

Aqueles que defendem uma maior intervenção estatal na economia, como instrumento de distribuição de riqueza e de redução das desigualdades, apontam como uma das principais soluções para uma maior justiça do sistema tributário a aplicação da progressividade para os que possuem maior renda. Assim, a tributação serviria como instrumento de intervenção do Estado no campo econômico e social, sendo o Estado contemporâneo o ator principal do direcionamento influente a partir de estímulos e desestímulos, pela interferência proativa no mercado, almejando, como afirmam Marciano Buffon e Evelyn Palomino Marcolan “a maximização de resultados passíveis de gerar partilhas niveladoras de oportunidades e proveitos aos segmentos sociais mais vulneráveis”⁴⁵.

De um ponto de vista em que se exige uma menor intervenção estatal na economia, é possível destacar a busca por um sistema tributário ótimo, nos termos definidos por Adam Smith (na obra *A Riqueza das Nações*), segundo o qual a tributação deve observar alguns princípios, a saber: a) equidade – a tributação deve estar adequada à capacidade econômica do contribuinte; b) clareza – os tributos devem ser claros e não arbitrários; c) razoabilidade – os tributos devem ser arrecadados do modo menos oneroso possível; d) devem produzir o menor custo possível – tanto em termos arrecadatórios como nas ineficiências que provocam no

⁴² SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 92.

⁴³ CATÃO, Adrualdo de Lima. **Revista Jurídica da Presidência Brasília**. v. 16 n. 109 Jun./Set. 2014. p. 484.

⁴⁴ ARAÚJO JÚNIOR, Evilásio Galdino de; GUIMARÃES, Patrícia Borba Vilar. Normas tributárias indutoras e o fomento da economia criativa para o desenvolvimento do Nordeste brasileiro. In: **Revista de Direito, Economia e Desenvolvimento Sustentável**. Curitiba v. 2 n. 2 Jul/Dez. 2016. p. 183.

⁴⁵ BUFFON, Marciano; MARCOLAN, Evelyn Palomino. Tributação como instrumento de intervenção estatal: breve história, desde a modernidade à idade contemporânea. In: **RFPTD**, v. 4, n.4, 2016. p. 2.

sistema econômico. Deve-se, atualmente, adicionar o papel de estabilizador fiscal – ou seja, a capacidade de adaptar-se aos ciclos econômicos e às suas flutuações⁴⁶.

Ainda que não haja consenso entre as diferentes concepções ideológicas de sistema tributário, é possível constatar que a justiça fiscal intenta não sacrificar a população mais carente com uma alta carga tributária alta, como objetivo comum a ser alcançado por um sistema tributário eficiente, independentemente de se defender ou não uma maior intervenção estatal na economia.

O Brasil é um país marcado pela regressividade fiscal, onde aqueles que mais contribuem com impostos são os que possuem menor capacidade contributiva. Assim, a política tributária municipal deve observar indicadores socioeconômicos em sua elaboração, adequando-se à realidade local e observando as limitações constitucionais ao poder de tributar, de modo que, apesar de não parecer ser moralmente justificável o tratamento diferenciado de contribuintes que se encontram em mesma situação, deve-se garantir que a tributação seja adequada à capacidade contributiva do contribuinte, não onerando a camada mais necessitada da população⁴⁷.

Nesse contexto, os princípios da capacidade contributiva, da seletividade e da igualdade surgem como importantes limites que devem nortear as políticas tributárias municipal, no intuito de que a tributação municipal desempenhe sua função socioeconômica de modo eficiente, em lugar de se tornar um peso insuportável para os cidadãos brasileiros que vivem em situação de miséria.

Graciliano Ramos, que foi prefeito do Município de Palmeira dos Índios entre os anos de 1928 e 1930, buscou retratar, ainda no início do século passado, essa difícil realidade em seu romance *Vidas Secas*, na passagem em que Fabiano se recorda de quando, esperançoso de conseguir recursos para sustentar sua família, mata antecipadamente um porco magro para tentar vendê-lo na cidade⁴⁸. É então abordado pelo cobrador da prefeitura, que lhe apresenta o recibo do imposto⁴⁹. Sem nada compreender de imposto, tenta argumentar em vão com o agente, afirmando que ali não havia porco, apenas uns pedaços de carne⁵⁰. O agente se aborrece, e Fabiano acaba se retraindo, temeroso de arrumar problema com o governo⁵¹.

⁴⁶ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 113.

⁴⁷ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 116-117.

⁴⁸ RAMOS, Graciliano. **Vidas Secas**. 117. ed. Rio de Janeiro: Record, 2012. p. 95-96.

⁴⁹ Ibid.

⁵⁰ Ibid.

⁵¹ Ibid.

Pensa em voltar para casa e, em lugar de vender, comer a carne, mas, após a abordagem do agente, questionava se ainda tinha direito de comer a carne⁵². Resolve vender a carne em outra rua, escondido, longe dos olhos do cobrador⁵³. Não consegue, e, além de imposto, teve de pagar multa. Decidiu, finalmente, que daquele dia em diante não criaria mais porcos, pois era uma atividade perigosa⁵⁴.

Quantos Fabianos sofrem o peso do Fisco em detrimento do seu sustento e de sua família? De que modo a política tributária pode contribuir para atenuar esse tipo de mal?

Ainda que essa pergunta seja de difícil resposta, uma concepção de desenvolvimento, associada às noções de equidade e de liberdade, pode apontar algumas perspectivas para uma maior eficiência e justiça fiscal da política tributária Municipal, motivo pelo qual se tratará do assunto a seguir.

2.2.1 Liberdade e equidade como condições essenciais para uma política tributária municipal justa

O exercício do poder de tributar foi, ao longo dos séculos, alvo de variadas discussões, principalmente devido ao exercício arbitrário e ilimitado do poder de tributar, que desencadeou revoluções como a Francesa, a Gloriosa e, no Brasil, a Inconfidência Mineira.

José Luís Saldanha Sanches lembra que a discussão referente ao modo como devem ser cobrados os impostos para que a tributação seja justa, ainda que sob uma perspectiva apenas formal, é bastante antiga. Sobre ela é possível encontrar exemplos até mesmo nos escritos de Aristóteles, na Grécia antiga⁵⁵.

Já a ideia de justiça material, com estabelecimento de regras quanto ao conteúdo da tributação, tais como a passagem de uma tributação regressiva a uma tributação progressiva, foi, segundo Saldanha Sanches, formulada muito mais tarde, estando ligada ao ciclo de revoluções que desencadearam o surgimento do Estado contemporâneo, insurreições essas, como já mencionado, que tiveram origem em questões fiscais, na busca por uma tributação mais justa⁵⁶.

Os Estados contemporâneos, com sistemas tributários pautados pela legalidade, justiça fiscal, não confisco, segurança jurídica, e caracterizados pela imposição de limites,

⁵² RAMOS, Graciliano. **Vidas Secas**. 117. ed. Rio de Janeiro: Record, 2012. p. 95-96.

⁵³ Ibid.

⁵⁴ Ibid.

⁵⁵ SANCHES, Saldanha. **Justiça fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010. p. 19.

⁵⁶ Ibid.

subordinação do Estado ao direito e proteção aos direitos fundamentais, são resultado de esforços para tornar a tributação um processo racional.

Contemporaneamente, muito se fala do peso da carga tributária imposta aos contribuintes como óbice ao desenvolvimento econômico e social. Como discutido anteriormente, a tributação viabiliza o custeio estatal de políticas públicas e o fornecimento de serviços essenciais à população. A questão da eficiência estatal no desempenho de suas atribuições é um dos pontos marcantes desse debate, como fator de legitimação da carga tributária imposta aos contribuintes.

Stephen Holmes e Cass R. Sunstein, ao se debruçarem sobre a questão do custo dos direitos nos Estados Unidos da América, destacam que os direitos individuais e as liberdades dependem fundamentalmente da ação estatal, sem a qual os cidadãos não poderiam sequer desfrutar da propriedade privada. A proteção aos direitos demanda inevitavelmente o gasto de recursos públicos⁵⁷.

Assim, é possível notar a relação que existe entre a atividade financeira do Estado e o exercício dos direitos fundamentais, pois uma das principais razões de ser do Estado é garantir que os cidadãos possam usufruir dos direitos fundamentais. Nesse sentido, merecem destaque as palavras de José Marcos Domingues, para quem “o Estado foi concebido pelo espírito humano para garantir as justas expectativas de seres pensantes dotados de um anseio natural de liberdade e de um anseio racional de igualdade, sem cuja satisfação o primeiro não tem condições de se realizar”⁵⁸.

Se, por um lado, os tributos não deixam de ser uma restrição à liberdade, por outro, é o Estado que assegura a garantia a essa liberdade. De acordo com Klaus Tipke, não se pode omitir que somente o Estado como poder jurídico e geral é capaz de garantir e proteger a liberdade de seus cidadãos, pois sem seu ordenamento jurídico, sem polícia e justiça, a liberdade do indivíduo desapareceria. Para cumprir a tarefa de proteger a liberdade, o Estado necessita arrecadar tributos, sem os quais os cidadãos em pouco tempo estariam entregues à violência, à arbitrariedade e à justiça privada dos outros. Portanto, sem limitações à liberdade não há liberdade nem paz jurídica⁵⁹.

⁵⁷ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why libert depends on taxes**. New York: W. W. Norton & Company, 1999. p. 14-15.

⁵⁸ DOMINGUES, José Marcos. Atividade financeira e direitos sociais. In: MORAES, Carlos Eduardo Guerra de; RIBEIRO, Ricardo Lodi (Coord.). **Finanças públicas, tributação e desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015. p. 99.

⁵⁹ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2012. p. 44.

Nesse mesmo sentido, Ricardo Lobo Torres afirma que liberdade e tributo caminham juntos na evolução do Estado Financeiro, de modo que só é possível falar em uma liberdade fiscal, na qual o tributo é o preço a ser pago pela liberdade. Isso consiste tanto em garantia da liberdade como em opressão da liberdade, se o tributo não contiver legalidade e for ilegítimo⁶⁰.

Uma sociedade verdadeiramente livre não poderá ser construída enquanto parcela da população sofre de privações, muitas vezes extremas, como fome, ausência de moradia digna e falta de acesso à saúde e saneamento básico, que a priva da possibilidade de usufruir de uma vida digna.

Diante desse quadro, o Estado, ao instituir tributos, necessita pensar com cuidado a forma como o custo de suas atividades é repartido entre os cidadãos, devendo observar alguns limites como o princípio da capacidade contributiva, da igualdade, do não confisco, da seletividade, da segurança jurídica, da eficiência, a fim de que o ônus das políticas públicas voltadas ao desenvolvimento social não recaia justamente naquela parcela da população que mais necessita receber o amparo estatal.

Para que desempenhem de modo eficiente sua finalidade de interferir na realidade econômica e social, os tributos devem ter o seu encargo dividido entre os cidadãos de modo equitativo e justo. De acordo com as lições de Paulo Caliendo, uma teoria sistemática do Direito Tributário – da qual se tratará no quarto capítulo deste trabalho – exige a compreensão de uma teoria da justiça⁶¹.

Essa, por sua vez, não deve ser entendida como mera aplicação, incidência ou subsunção normativa, já que a resolução legítima do inevitável conflito de valores em uma sociedade democrática somente pode ser encontrada no interior de uma teoria do discurso jurídico que privilegie a coerência argumentativa no âmbito de uma teoria da argumentação. Esta irá fornecer o instrumental teórico adequado à formação de consenso no conflito entre valores distintos numa sociedade democrática, por meio da ponderação de interesses legítimos⁶².

O sistema tributário deve buscar justiça fiscal, visando obter recursos por meio da arrecadação, sem que os direitos fundamentais dos contribuintes sejam violados, bem como procurando atingir os objetivos fundamentais traçados constitucionalmente, o que deve ser

⁶⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 2-3.

⁶¹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo. **Direito Tributário** – Três modos de pensar a tributação – Elementos para uma Teoria Sistemática do Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p.18.

⁶² Ibid.

realizado a partir de uma análise profunda da realidade local, em especial no âmbito municipal, onde efetivamente os cidadãos têm acesso ao bem-estar propiciado pelo desenvolvimento econômico e social. Cumpre levar sempre em consideração que liberdade e equidade são condições essenciais para uma tributação justa, sem as quais os tributos deixam de desempenhar sua função socioeconômica.

A Teoria da Justiça e a concepção de desenvolvimento como liberdade desenvolvida por Amartya Sen trazem elementos que podem auxiliar na elaboração de uma política tributária municipal mais justa, tendo em vista, principalmente, sua contribuição na busca causas da pobreza e da desigualdade social, bem como suas investigações a respeito da finalidade e dos meios para se alcançar o desenvolvimento, incluindo a tributação como forma de captar recursos para o custeio das políticas públicas e instrumento de distribuição de recursos e oportunidades sociais.

2.2.2 A ideia de justiça e de desenvolvimento como liberdade segundo Amartya Sen e o papel dos tributos como fonte de custeio das políticas públicas locais

As ideias de equidade social e de justiça são marcadas no final do século XX pela consagração dos direitos humanos na posição central como parâmetro de avaliação da organização e funcionamento das sociedades; entretanto, como lembram Marlon Kamphrst e Neuro Zambam, inúmeras ameaças ainda pairam sobre o homem e suas relações, como a fome, o analfabetismo, entre outras injustiças que atormentam o mundo, pondo em situação degradante pessoas, grupos, culturas e povos, comprometendo negativamente as condições de vida no futuro⁶³.

Alternativas no sentido de propor soluções e de amenizar essas mazelas dependem, segundo os autores, da atuação conjunta de atores, instituições, iniciativas, governos e mercados, fazendo-se necessária uma abordagem moral que busque uma fundamentação e uma crítica da realidade, tarefa para a qual muito contribui o pensamento de Amartya Sen⁶⁴.

Assim, deve haver um diálogo interdisciplinar entre Ética, Economia e Direito, de modo a favorecer a estruturação de políticas de desenvolvimento humanas e sustentáveis⁶⁵. Marlon Kamphrst e Neuro Zambam destacam que, segundo a visão de Amartya Sen, existe a

⁶³ KAMPHRST, Marlon; ZAMBAM, Neuro. **Temas de ética e sustentabilidade na visão de Amartya Sen**. Erechim: Editora Deviant, 2015. Não paginada.

⁶⁴ Ibid.

⁶⁵ Ibid.

necessidade de se refletir sobre as políticas públicas contemporâneas de modo ético e moral, tornando possível o exercício da liberdade e o desenvolvimento das capacidades humanas, a partir de políticas que tentem amenizar as contradições existentes entre crescimento econômico, distribuição de bens, realização humana e equilíbrio social⁶⁶.

O campo tributário, objeto de análise deste trabalho, uma vez que está voltado à captação de recursos provenientes do crescimento econômico, assim como deve obedecer a algumas limitações como a capacidade contributiva e a equidade, deve se preocupar não somente com o fomento às atividades econômicas, mas também com a justiça da distribuição da carga tributária, tendo em vista que, como já ressaltado no presente estudo, mais que uma função fiscal, a tributação possui caráter extrafiscal, pois o exercício da competência tributária estimula ou desestimula comportamentos.

Uma política pública voltada ao desenvolvimento, incluindo as políticas fiscais, não pode estar apartada de uma teoria da justiça que defina critérios para se aferir e avaliar o que se deve perseguir como justo e eliminar como injusto. Ao tratar da ideia de justiça, Amartya Sen afirma que o que importa não é a compreensão de que o mundo é privado de uma justiça completa, mas sim a de que existem injustiças que se deve e se quer eliminar⁶⁷.

Segundo ele, esse senso de injustiças remediáveis age no sentido de sua eliminação⁶⁸. Para tanto, uma teoria da justiça pode oferecer o suporte necessário para que medidas concretas voltadas a superar essas injustiças sejam tomadas. Mas qual teoria da justiça seria adequada a essa tarefa? Existem critérios objetivos para avaliar conceitos éticos e políticos como justiça e injustiça?⁶⁹

Amartya Sen traz três apontamentos nesse sentido, que podem auxiliar a obter uma teoria da justiça mais prática e objetiva: a) uma teoria da justiça que possa servir como base da argumentação racional no domínio prático não pode objetivar apenas a construção de sua sociedade perfeitamente justa, mas sim deve incluir modos de julgar como reduzir a injustiça e promover a justiça; b) a racionalidade argumentativa e a análise o mais imparcial possível são essenciais para essa teoria, contudo, argumentos conflitantes sempre podem persistir; por isso, faz-se necessário perceber que o raciocínio e a análise devem levar em consideração a pluralidade como resultado do raciocínio argumentativo; c) o foco da teoria da justiça não pode se dar somente nas instituições, sem considerar a influência dos aspectos

⁶⁶ KAMPHRST, Marlon; ZAMBAM, Neuro. **Temas de ética e sustentabilidade na visão de Amartya Sen**. Erechim: Editora Deviant, 2015. Não paginada.

⁶⁷ SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. São Paulo: Companhia das Letras, 2011. Não paginada.

⁶⁸ Ibid.

⁶⁹ Ibid.

comportamentais, ou seja, a vida que as pessoas são capazes de levar, o que não implica dizer que as instituições não tenham papel relevante na busca pela redução das injustiças, principalmente porque podem auxiliar a examinar os valores e as prioridades que devem ser consideradas, bem como consistem num meio para o fomento do debate público⁷⁰.

Em sua teoria da justiça, a democracia é avaliada justamente no que diz respeito à argumentação racional pública, que se baseia no governo por meio do debate, devendo ser julgada não apenas pelas instituições que existem formalmente, mas também pela capacidade de efetivamente ouvir diferentes vozes, de diversas partes da população, o que pode se dar tanto a nível local como a nível global⁷¹.

Assim, a avaliação normativa carece de validade quando não considera a condição de agente das pessoas, por meio da qual ela é capaz de estabelecer valores, motivações, objetivos e de fazer escolhas que considere importantes, as quais não necessariamente consideram apenas seu próprio bem-estar, mas também consideram as outras pessoas e o seu meio envolvente para tomar decisões⁷².

O conceito de desenvolvimento é muitas vezes associado de modo restrito ao desenvolvimento econômico. Porém, como adverte Amartya Sen, o crescimento econômico não pode ser considerado um fim em si mesmo⁷³. Segundo o autor, o desenvolvimento precisa estar voltado, sobretudo, a uma melhoria das condições de vida da população, o que somente pode se dar a partir de uma ampliação do acesso às liberdades, permitindo que todos sejam seres sociais mais completos, interagindo e influenciando o mundo onde vivem⁷⁴.

Para Fernanda Baldanza, Sen ensina que o processo de desenvolvimento deve ser encarado como um processo de alargamento das liberdades individuais de que cada pessoa goza, sendo que não pode haver desenvolvimento quando existem violações dos direitos humanos, como por exemplo, a dignidade da pessoa humana⁷⁵.

De fato, de acordo com Amartya Sen, o desenvolvimento consiste na eliminação de privações de liberdade que limitam as escolhas e as oportunidades das pessoas, impedindo-as de exercer ponderadamente a condição de agente⁷⁶. As diferentes formas de liberdade

⁷⁰ SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. São Paulo: Companhia das Letras, 2011. Não paginada.

⁷¹ Ibid.

⁷² KAMPHRST, Marlon; ZAMBAM, Neuro. **Temas de ética e sustentabilidade na visão de Amartya Sen**. Erechim: Editora Deviant, 2015. Não paginada.

⁷³ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010. p. 29.

⁷⁴ Ibid.

⁷⁵ BALDANZA, Fernanda. Desenvolvimento local e direitos humanos sob a perspectiva do desenvolvimento como liberdade. In: **Legis Augustus**. Rio de Janeiro v.5 n.1 p. 45-55 jan./jun.2014. p. 46.

⁷⁶ SEN, op. cit., p. 10.

precisam ser vistas de modo encadeado, pois as liberdades específicas teriam uma eficácia instrumental na promoção de liberdades de outros tipos⁷⁷.

Amartya Sen tece comentários bastante elucidativos ao tratar das liberdades de escolha, relacionando o desenvolvimento com a melhoria das condições de vida e com as liberdades de que se pode desfrutar, o que, para ele, requer a remoção das principais fontes de privação de liberdade, como a pobreza e a tirania, a carência de oportunidades econômicas e a destituição social sistemática, a negligência dos serviços públicos e a interferência excessiva de Estados repressivos⁷⁸.

Segundo o economista, o desenvolvimento não se mensura pelas visões restritas que o associam unicamente ao crescimento do Produto Nacional Bruto – PNB ou ao aumento das rendas pessoais, industrialização, progresso tecnológico e modernização social, ainda que considere que esses sejam meios de expansão das liberdades desfrutadas pelos membros de uma sociedade. Para ele, as liberdades dependem de outros determinantes, como as disposições sociais e econômicas, a exemplo de educação e saúde, e os direitos civis, como a liberdade de participar de discussões públicas⁷⁹.

Além disso, ressalta a privação de liberdade sofrida por um grande número de pessoas em todo o mundo, ao passo que elenca algumas dessas formas de privação de liberdade, incluindo entre elas as fomes coletivas que ocorrem em determinadas regiões; o pouco acesso a serviços de saúde, saneamento básico ou água tratada, mesmo nos países mais ricos; a desigualdade entre homens e mulheres; além da negação, em muitos países, da liberdade política e dos direitos civis básicos.⁸⁰

No contexto dos países em desenvolvimento, como é o caso do Brasil, as iniciativas da política pública na criação de oportunidades sociais se fazem essenciais, uma vez que teria sido exatamente o amplo compartilhamento de oportunidades sociais o que possibilitou que a maioria da população nos países mais desenvolvidos participasse diretamente do processo de expansão econômica⁸¹.

Pedro Schittini, ao comentar os estudos sobre pobreza do economista Amartya Sen, destaca o fato de este questionar os conceitos da economia do bem-estar vinculados ao utilitarismo, nos quais Sen sugere que a atenção aos pressupostos igualitários não leve em consideração apenas os critérios de renda e riqueza para avaliar e julgar a equidade

⁷⁷ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010. p. 10.

⁷⁸ *Ibid.*, p. 16-29.

⁷⁹ *Ibid.*, p. 16.

⁸⁰ *Ibid.*, p. 29-30.

⁸¹ *Ibid.*, p. 190.

distributiva, como nas abordagens de Rawls e Dworkin, mas que o desenvolvimento seja encarado como um processo de expansão das liberdades reais, sendo os recursos ou bens primários apenas meios para que sejam minimizadas as privações de capacidades⁸².

Segundo Paulo Caliendo, a concepção de justiça como desenvolvimento de Amartya Sen produz uma crítica à Teoria da Justiça de Rawls⁸³, ao avaliar o modelo de bens e valores sociais básicos por ele apresentados, alertando que uma sociedade pluralista e democrática exige uma concepção pluralista da justiça distributiva, ao passo que faz esforço descomunal para demonstrar a vinculação necessária entre liberdades individuais e desenvolvimento social e econômico⁸⁴.

Roberto Gargarella, por sua vez, destaca que a ideia de justiça de Sen, bem como suas críticas às teorias de Rawls e Dworkin, constitui um marco importante no aprimoramento das teorias igualitárias, uma vez que há, hoje em dia, o consenso de que assim como as propostas de bem-estar defendiam uma medida igualitária subjetiva demais, as de Rawls correm o risco de ser demasiado objetivas, mesmo que o autor reconheça que algumas ideias da teoria de Sen, como a noção de capacidades, ainda estejam sujeitas a um aprimoramento em sua linguagem e nas propostas de igualitarismo, no intuito de superar possíveis ambiguidades⁸⁵.

Sen destaca que, tendo em vista que a base racional dos mecanismos de mercado se acha voltada aos bens privados e não aos bens públicos, há boas razões para um fornecimento de bens públicos pelo Estado além daqueles que os mercados privados promoveriam, incluindo áreas como a defesa, o policiamento e a proteção ambiental⁸⁶.

Além de que investimentos sociais, a exemplo da educação básica pública, trariam benefícios que são compartilhados por toda comunidade, podendo transcender os ganhos da pessoa que está recebendo a educação, consistindo, na realidade, num componente de bem público, pois a expansão da educação e a superação do analfabetismo em uma região favorecem uma mudança social, incluindo redução das taxas de natalidade e mortalidade.

⁸² SCHITTINI, Pedro. **A isenção tributária e a tutela dos direitos fundamentais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 19-22.

⁸³ Segundo a Teoria da Justiça de John Rawls deve-se estabelecer um modelo contratual básico, onde os sujeitos morais estariam em uma situação original, protegidos por um véu da ignorância, para que pudessem debater livremente sobre a distribuição dos bens básicos, sem interesses mesquinhos. Assim, emergiriam dois princípios: a) o princípio da igualdade, a partir do qual somente haveria justiça em uma sociedade a partir da justa distribuição dos valores sociais básicos; b) o princípio da equidade, onde a distribuição desigual de algum valor social deve implicar em benefício para os mais necessitados. Sobre o assunto ver in RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. 4 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

⁸⁴ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo. **Direito Tributário - Três modos de pensar a tributação - Elementos para uma Teoria Sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 94.

⁸⁵ GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política**. São Paulo: Martins Fontes, 2008. p. 76-77.

⁸⁶ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010. p. 171.

Isso, sem dúvida, requer atividades cooperativas e a provisão pelo Estado e autoridades locais. Observa-se que haveria um baixo custo de investimento em educação pública, se comparado aos benefícios públicos compartilhados⁸⁷.

Sen afirma que, ainda que os ganhos obtidos com os gastos públicos em áreas cruciais para o desenvolvimento econômico e mudança social sejam notórios, faz-se necessário que o problema do ônus fiscal dos dispêndios públicos seja examinado com cautela, especialmente no que se refere à prudência fiscal e à importância dos incentivos, haja vista que, dada a limitação de recursos econômicos, existe a necessidade de se realizar escolhas fundamentais que não podem ser negligenciadas⁸⁸. Para ele, a questão dos incentivos é um problema difícil de solucionar, pois os graus de incentivos podem variar conforme a natureza e a forma dos critérios utilizados⁸⁹.

A aplicação correta e eficiente dos recursos obtidos por meio da tributação é essencial no processo de ampliação das capacidades dos cidadãos, pois é por meio da tributação que a maior parte das políticas públicas de ampliação do acesso aos direitos e bens básicos é custeada.

Em se tratando da esfera municipal, para que sua carga tributária não seja distribuída de modo injusto entre a sociedade, e para que seja possível estimular o desenvolvimento econômico e social, viabilizando e atraindo investimentos, esse ente político precisa exercer sua competência em observância às peculiaridades locais, assunto que será abordado com maior atenção ao final deste capítulo.

O trabalho tratará a seguir da relação existente entre moralidade tributária, justiça fiscal e desenvolvimento.

2.3 Moralidade Tributária, Legitimidade da Política Tributária Municipal, Segurança Jurídica e seus Impactos no Desenvolvimento Local

O tema da moralidade tributária ganha destaque na elaboração de uma política tributária municipal que pretenda ser eficiente e impulsionar o desenvolvimento local. Seria algo ingênuo desassociar a moralidade tributária estatal, bem como sua presteza em atender às demandas da sociedade, dos comportamentos que podem ser esperados dos contribuintes.

⁸⁷ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010. p. 171-172.

⁸⁸ *Ibid.*, p. 173-174.

⁸⁹ *Ibid.*

Nesse sentido, são bastante elucidativos os dizeres de Klaus Tipke, segundo o qual a principal questão referente à conexão entre a moral tributária do Estado e a dos contribuintes não é se uma moral impositiva incorreta do Estado justifica uma moral incorreta dos contribuintes, mas sim até que ponto aquela exerce influência nos contribuintes⁹⁰.

Em sua análise, o jurista alemão enfatiza que o legislador afastado de uma moral impositiva inteligente, e produzindo leis que não possuem um código ético, dificilmente consegue impingir nos contribuintes inibições moral-tributárias; ao contrário, suprime sua consciência comunitária, pois tenderiam a não cumprir as leis que consideram injustas⁹¹.

Para Klaus Tipke, portanto, a convicção jurídica necessita ser consistente, já que quando as bases legais não são firmes e objetivas, os limites entre o legal e o ilegal desaparecem⁹².

Klaus Tipke, ao analisar os impactos da carga tributária sobre as empresas, enfatiza que uma vez que os tributos são custos, a concorrência econômica tem como consequência uma concorrência pelos tributos mais baixos, fazendo com que o legislador sofra pressão para reduzir os tributos, desencadeando uma concorrência fiscal negativa, que se faz presente, inclusive, nos governos de esquerda e nos parlamentos⁹³.

O autor prossegue sua análise apontando problemas que a concorrência desleal por favorecimentos fiscais provoca no comércio internacional. Os Estados buscam atrair contribuintes com a promessa de redução dos impostos, fazendo com que o capital migre para o exterior, ao preço da sonegação fiscal à mãe pátria⁹⁴. Com isso, o cidadão médio que obtém sua renda do trabalho é consequentemente mais sobrecarregado⁹⁵.

Essa mesma lógica econômica também pode ser aplicada no âmbito interno, principalmente nos países que adotam um modelo de federalismo fiscal com distribuição de competências tributárias entre diversos entes federativos, como no caso brasileiro, que possui um federalismo fiscal marcado por ser assimétrico, além de ser constituído por regiões que possuem forte desigualdade entre si. Isso faz com que sejam travadas guerras fiscais não somente no âmbito dos estados, mas também no dos Municípios, aspecto que será visto de modo mais amplo em capítulo a seguir.

⁹⁰ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2012. p. 111.

⁹¹ Ibid., p. 112.

⁹² Ibid.

⁹³ Ibid., p. 59.

⁹⁴ Ibid., p. 59-60.

⁹⁵ Ibid.

Outra questão que precisa ser destacada é que, como lembra Klaus Tipke, no âmbito nacional, a concorrência para a redução de tributos a partir de favorecimentos fiscais e subvenções se dá principalmente entre governo e oposição, o que não é condizente com uma economia de livre mercado, já que esse tipo de política deturpa e falseia a concorrência, assim como retira das empresas a pressão para que melhorem seu desempenho e baixem seus custos⁹⁶.

Dessa forma, a o Direito Tributário é visto por muitos políticos como um veículo para organização econômica, ao passo que negligenciam o pensamento jurídico⁹⁷. De acordo com sua análise, o favorecimento fiscal somente atenderia ao interesse público se observasse a imposição segundo o princípio da igualdade e a capacidade contributiva, a qual poderia ser avaliada sob a perspectiva de que a justiça fiscal por meio da carga uniforme a todos favorece, enquanto os favorecimentos fiscais muitas vezes servem somente aos interesses de determinado grupo⁹⁸.

Para Paulo Caliendo, os tributos consistem em mais que uma forma de obter recursos privados para o custeio das políticas públicas, pois também agem sobre a forma como os cidadãos se comportam, seja tornando mais cara a aquisição de certos bens (punindo economicamente) ou mais barata a aquisição de outros (premiando). As escolhas que fazem com que a aquisição, a manutenção ou a circulação de determinados bens sejam mais acessíveis ou mais difíceis devem levar em consideração critérios de justiça e eficiência, de acordo com o modelo defendido por Klaus Tipke⁹⁹.

Paulo Caliendo exemplifica a questão afirmando que se os produtos essenciais incluídos na cesta básica sofrerem uma tributação elevada, o sistema será injusto, uma vez que estará onerando a população que possui menos renda na sociedade. Por outro lado, se houver a concessão de incentivos fiscais para uma indústria que está surgindo, como a biotecnologia ou a nanotecnologia, esta deve ser orientada não apenas por critérios de justiça, mas também por critérios de eficiência econômica¹⁰⁰.

Como a justiça e a eficiência nem sempre produzem soluções harmônicas, o autor defende que, no caso de existirem antinomias, deve haver uma avaliação intersistêmica do

⁹⁶ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2012. p. 59-64.

⁹⁷ Ibid., p. 64.

⁹⁸ Ibid., p. 65-66.

⁹⁹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 100-101.

¹⁰⁰ Ibid., p. 101.

modo de reestabelecer o equilíbrio entre esses critérios, consistindo o princípio da neutralidade fiscal na tentativa de ponderar no âmbito jurídico os dois interesses distintos¹⁰¹.

A gestão fiscal é legitimada, como lembra José Marcos Domingues, pela conexão que possui com as políticas públicas voltadas ao atendimento dos anseios da sociedade e à satisfação dos direitos humanos.

Diante disso, é preciso lembrar que são os cidadãos brasileiros, por meio da tributação, que viabilizam todos os investimentos feitos no país, sendo onerosa a carga tributária que lhes é imposta, principalmente para as parcelas mais vulneráveis da população, que, na maioria das vezes, não recebe o devido retorno por meio da prestação de serviços públicos de qualidade.

Assim, é imprescindível que a tributação municipal seja um processo transparente, aberto à participação popular, para que não perca a sua legitimidade. A população necessita ter a possibilidade de participar mais efetivamente das decisões governamentais, influenciando na elaboração das políticas públicas, o que permitirá um desenvolvimento não restrito à economia, mas que atinja outros setores.

Como menciona o professor João Maurício Adeodato, um dos primeiros passos para a maior participação política das novas gerações é o esclarecimento dos mecanismos através dos quais o poder instituído decide os conflitos jurídicos e seu critério de aferição, para que essa geração possa compreender melhor o universo político onde se pode agir e contribuir, sobretudo no caso brasileiro, onde somente agora esse espaço indispensável se abre¹⁰².

O princípio da segurança jurídica é um dos que mais merecem destaque quando se trata do sistema tributário. Para Aires F. Barreto, nos verdadeiros Estados de Direito, os sistemas jurídicos exprimem-se por meio de normas gerais que devem ser obedecidas pelas pessoas alcançadas pelo ordenamento jurídico, independentemente de estarem ou não expressamente positivadas. O sistema ideal é o que tem como pilar magno o princípio da segurança jurídica¹⁰³.

De acordo com seus ensinamentos, a segurança jurídica deve ser concebida como um sobreprincípio de direito, sem o qual não haveria como existir o próprio Direito, e requer a

¹⁰¹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 101.

¹⁰² ADEODATO, João Maurício. **Ética e Retórica**: para uma teoria da dogmática jurídica. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 54.

¹⁰³ BARRETO, Aires F. Tributação e conjuntura nacional. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Segurança jurídica na tributação e estado de direito**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 3.

existência de leis claras, o que deve ser estendido aos atos administrativos, bem como exige confiança na atuação e lealdade da Administração¹⁰⁴.

Humberto Ávila, por sua vez, trata do princípio da segurança jurídica a partir de duas dimensões: uma estática, que diz respeito aos requisitos estruturais que o Direito deve reunir como instrumento de orientação, para que o cidadão possa, sem engano, livre e autonomamente, agir no seu presente conforme o direito; e outra dinâmica, que abrange os problemas de realização do Direito¹⁰⁵.

Assim, para ele, a segurança jurídica desempenha papel fundamental tanto no sentido de informar e orientar os cidadãos a respeito das normas jurídicas, como no sentido de detectar os problemas enfrentados na aplicação dessas normas, permitindo que o Direito se torne dinâmico, adequando-se e moldando-se às exigências da realidade, o que confere legitimidade às normas jurídicas, e possibilita um maior controle das distorções de sua aplicação.

Diante disso, é possível perceber que a segurança jurídica no campo tributário está intimamente conectada à moralidade tributária e à legitimidade das normas tributárias, de modo que uma Política Tributária que objetive transformar a conjuntura social deve ser pensada a partir da conjugação desses três fatores, garantindo aos cidadãos um conjunto normativo transparente, justo e eficiente.

¹⁰⁴ BARRETO, Aires F. Tributação e conjuntura nacional. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Segurança jurídica na tributação e estado de direito**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 4.

¹⁰⁵ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 345.

3 O MUNICÍPIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E A ELABORAÇÃO DE UMA POLÍTICA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL VOLTADA AO DESENVOLVIMENTO LOCAL

3.1 A Construção da Autonomia do Município Brasileiro e seus Aspectos Atuais

Diversamente do processo centrípeto de formação da Federação estadunidense, o Brasil adotou organização federativa centrípeta, mas com a descentralização político-administrativa, o que é reconhecido desde a Constituição de 1891, quando as antigas províncias imperiais já possuíam autonomia política, administrativa e financeira, passando a se tornar, posteriormente, os Estados-membros da Federação brasileira¹⁰⁶.

Kelsen, em sua Teoria geral do direito e do Estado, já reconhecia a descentralização por autonomia local, a qual concebia como sendo “uma combinação direta e deliberada das ideias de descentralização e democracia”¹⁰⁷. O autor cita a municipalidade como um exemplo de unidade local autônoma e destaca que o elevado grau de descentralização característico das municipalidades dentro do Estado moderno pode ter sua origem atribuída ao fato histórico de estes terem surgido em decorrência do caráter autocrático dos Estados, principalmente dos seus órgãos centrais, ao tempo que o governo local, especialmente a administração das cidades, era mais ou menos democrático¹⁰⁸.

Ressalta ainda que, de início, a luta por autonomia local era uma luta por democracia num Estado autocrático, mas que, quando o Estado já possui uma organização essencialmente democrática, a concessão de autonomia local a um grupo territorialmente definido está associada à descentralização, de modo que não existe antagonismo entre a administração do Estado e a administração por autonomia local se já se houver alcançado um estágio democrático. Se, por outro lado, a administração estatal estiver em um estágio autocrático, antagonismos podem surgir¹⁰⁹.

Andreas Joachim Krell, ao tratar da origem do município brasileiro, destaca que a base de seu nascimento, ao contrário do que aconteceu na maioria dos países europeus, não reside numa oposição ao Estado monárquico autoritário, uma vez que as entidades locais no Brasil

¹⁰⁶ ANDRADE, Mário Cezar da Silva. Dependência financeira dos municípios brasileiros: entre o federalismo e a crise econômica. In: **Revista Espaço Acadêmico** – nº 185 – outubro/2016. p. 80.

¹⁰⁷ KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 448.

¹⁰⁸ *Ibid.*, p. 448-450.

¹⁰⁹ *Ibid.*, p. 450.

foram, por muito tempo, os únicos detentores da autoridade e do poder estatal. É que devido às dificuldades de comunicação e transporte, houve uma concentração do poder político fático nos governos municipais¹¹⁰.

Por esses motivos, mesmo que ainda existisse, em tese, uma subordinação ao governo geral da Capitania, a maioria dos Municípios brasileiros, que eram predominantemente rurais, acabou se tornando autônoma de fato, independente do poder central¹¹¹.

É preciso lembrar que a formação do Município brasileiro remete ao Brasil-Colônia, onde, consoante afirma Hely Lopes Meirelles, o Município português foi transplantado para o Brasil com a mesma organização e as atribuições políticas, administrativas e judiciais que desempenhava no Reino, sob a regência das três Ordenações: Afonsinas, Manuelinas e Filipinas, que permaneceram até a Independência do Brasil, em 1822¹¹².

Nesse período, os Municípios brasileiros eram constituídos uniformemente por um presidente, três vereadores, dois almotacéis, um escrivão e, fora do âmbito administrativo, um juiz de fora vitalício e dois juizes comuns, eleitos juntamente com os vereadores¹¹³. Ainda que a expansão municipalista fosse limitada pela característica centralizadora das Capitanias, as municipalidades tiveram inegável influência na organização política que se instaurava no Brasil, possuindo relevantes atribuições de governo, administração e justiça, como a realização de obras públicas, o estabelecimento de posturas, a fixação de taxas, a nomeação de juizes, de recebedores de tributos, depositários públicos, avaliadores de bens penhorados, entre outras funções relevantes¹¹⁴.

Essa configuração do Município brasileiro perdurou até a Independência, quando a Constituição de 1824 estabeleceu novas diretrizes para a municipalidade brasileira¹¹⁵. Conforme explica Andreas Joachim Krell, a Constituição da Independência Brasileira de 1824 manteve, de início, a mesma organização municipal que havia se formado durante o período em que o Brasil permaneceu como colônia de Portugal, competindo aos órgãos políticos e administrativos locais, às Câmaras, o governo econômico das cidades e vilas¹¹⁶.

Essa Constituição trouxe, contudo, algumas inovações que fortaleceram a autonomia municipal. Entre elas, Hely Lopes Meirelles destaca a construção de Câmaras Municipais em

¹¹⁰ KRELL, Andreas Joachim. Diferenças do conceito, desenvolvimento e conteúdo da autonomia municipal na Alemanha e no Brasil. In: **Revista de Informação Legislativa**, vol. 32, n. 128, out./dez. 1995. p. 110.

¹¹¹ Ibid.

¹¹² MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 35-36.

¹¹³ Ibid., p. 36-37.

¹¹⁴ Ibid.

¹¹⁵ Ibid., p. 37.

¹¹⁶ KRELL, op. cit., p. 110.

todas as cidades e vilas existentes, com caráter eletivo e presididas pelo vereador mais votado¹¹⁷. A essas câmaras cabia o governo econômico e as demais funções municipais, como a formação de suas posturas policiais e a aplicação de suas rendas¹¹⁸.

Ocorre que, como o centralismo provincial não confiava nas municipalidades, os atos de autonomia praticados pelos Municípios foram escassos nesse período¹¹⁹. Assim, os Municípios tornaram-se apenas uma divisão territorial, sem influência política e efetiva autonomia de gestão de seus interesses¹²⁰.

A partir daí, surgem, como lembra José Afonso da Silva, lutas contra o mecanismo centralizador e sufocador das autonomias regionais, vencendo, em 1889, as forças descentralizadoras, por estarem, nesse momento, mais organizadas e coerentes, não sendo mais uma mera fragmentação e diferenciação de poder como na época da colônia, mas reflexo de efetivos e autônomos poderes locais, consubstanciados no federalismo, enquanto princípio constitucional de estruturação do Estado, tendo a democracia como regime político apto a assegurar direitos fundamentais¹²¹.

Segundo Krell, o sistema federativo foi, de fato, introduzido no Brasil apenas no final do século XIX, com o intuito de melhorar a organização administrativa do extenso território brasileiro, tendo sido a Constituição de 1891 a primeira a garantir expressamente a autonomia municipal¹²².

Importante destacar que a Constituição de 1981 declarou os Municípios soberanos, no lugar de referir-se a eles como autônomos. Além disso, a referida Constituição determinou que os Estados se organizassem de modo a assegurar a autonomia dos Municípios em todos os aspectos que fossem de seu peculiar interesse, de modo que as Constituições Estaduais modelaram seus Municípios com maior ou menor amplitude na administração¹²³.

O texto constitucional, todavia, não foi claro o suficiente. Devido a essa falta de clareza na definição de autonomia local pela Constituição, os governos estaduais passaram a tratar os Municípios como elemento de sua própria autonomia estadual, o que favoreceu o fenômeno que ficou conhecido por coronelismo, mediante o qual as famílias locais mais

¹¹⁷ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 37.

¹¹⁸ Ibid.

¹¹⁹ Ibid., p. 38.

¹²⁰ Ibid.

¹²¹ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 76-77.

¹²² KRELL, Andreas Joachim. Diferenças do conceito, desenvolvimento e conteúdo da autonomia municipal na Alemanha e no Brasil. In: **Revista de Informação Legislativa**, vol. 32, n. 128, out./dez. 1995. p. 110-111.

¹²³ MEIRELLES, op. cit., p. 39.

poderosas exerciam por meio de seus chefes o poder sobre a população mais pobre, tirando de seus cargos políticos o maior proveito pessoal possível, juntamente com os grupos políticos de governadores, sem que houvesse qualquer controle pelos órgãos políticos existentes¹²⁴.

A Constituição de 1934, refletindo os ideais da revolução de 1930, restaurou a autonomia municipal, buscando, de acordo com os dizeres de Hely Lopes Meirelles, não apenas previsão legal, mas a fiel execução dessa autonomia¹²⁵. Assim, essa Constituição discrimina as rendas dos Municípios, no intuito de assegurar a realização de seus serviços públicos e possibilitar o progresso do Município¹²⁶.

De acordo com Hely Lopes Meirelles, a breve vigência dessa Constituição não permitiu uma apreciação segura de seus resultados¹²⁷. Krell, por sua vez, afirma que o Diploma Constitucional de 1934 não teve efetividade prática no sentido de garantir a autonomia local, nem de permitir uma fiscalização dos atos municipais pelos governos estaduais, ausência de controle essa que, segundo o autor, perdura até os dias atuais, de modo que as leis locais entram em vigor sem um efetivo acompanhamento por órgãos superiores, podendo ser revisadas somente pelos Tribunais¹²⁸.

Diante desse quadro, Krell defende que exista uma maior supervisão dos Municípios pelos Ministérios Públicos Estaduais, Prefeituras e Câmaras locais, de modo que o problema da ausência de controle dos Municípios seja solucionado sem o risco de se transformar num sistema de tutela política por parte das esferas governamentais superiores¹²⁹.

A Constituição de 1937, oriunda do golpe que instaurou o Estado Novo, concentrou os poderes no Executivo central, com regime de intervenção nos Estados e Municípios, ferindo a autonomia municipal e retirando a eletividade dos prefeitos, bem como estabelecendo um sistema de subalternidade nacional¹³⁰.

Segundo José Afonso da Silva, essa Carta Constitucional não teve aplicação regular, estabelecendo, de fato, uma ditadura, com o Poder Executivo e o Poder Legislativo concentrados nas mãos do presidente da República¹³¹.

¹²⁴ KRELL, Andreas Joachim. Diferenças do conceito, desenvolvimento e conteúdo da autonomia municipal na Alemanha e no Brasil. In: **Revista de Informação Legislativa**, vol. 32, n. 128, out./dez. 1995. p. 110-111.

¹²⁵ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 40.

¹²⁶ Ibid.

¹²⁷ Ibid.

¹²⁸ KRELL, Andreas Joachim. Diferenças do conceito, desenvolvimento e conteúdo da autonomia municipal na Alemanha e no Brasil. In: **Revista de Informação Legislativa**, vol. 32, n. 128, out./dez. 1995. p. 112.

¹²⁹ Ibid., p. 112-113.

¹³⁰ MEIRELLES, op. cit., p. 41.

¹³¹ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 83.

Com a deposição do governo ditatorial, a Constituição de 1946 restaurou o ideal democrático brasileiro, dando ênfase à descentralização da administração, repartindo-a entre a União, os Estados e os Municípios, concedendo, assim, autonomia municipal do ponto de vista político, administrativo e financeiro, inclusive quanto à repartição das rendas públicas¹³².

A Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional de 1969 voltam a centralizar as normas e reforçam os poderes do Executivo¹³³. Todavia, mantém, segundo destaca Hely Lopes Meirelles, o regime federativo, assegurando a autonomia estadual e municipal, mas em termos mais restritos que as Constituições anteriores¹³⁴.

Em termos financeiros, Hely Lopes Meirelles destaca que Emenda Constitucional de 1969 discriminou impostos municipais, reduzindo-os ao de propriedade predial e territorial urbana (IPTU) e ao imposto sobre serviços (ISS), bem como previu a possibilidade de cobrança pelos Municípios de taxas e contribuições de melhoria¹³⁵. Além disso, concedeu participação aos Municípios no produto de impostos da União e dos Estados, porém o critério de atribuição de percentagem fixa e uniforme de 20% na participação do imposto estadual de circulação de mercadorias (ICM) teria criado grande disparidade entre municípios industrializados e municípios com atividades predominantemente agrícolas¹³⁶.

A Carta Magna de 1988, fruto, como ressalta José Afonso da Silva, da luta pela normalização democrática¹³⁷, intensificou o processo de descentralização federativa, listando os Municípios entre os entes federativos brasileiros e reconhecendo-lhes autonomia política, administrativa e financeira, como entidades de terceiro grau¹³⁸.

A Constituição Federal de 1988 teve, sem dúvida, forte impacto nas normas referentes aos Municípios brasileiros, uma vez que lhes conferiu função incisiva no federalismo brasileiro, ao passo que definiu um novo formato no contexto das competências e da autonomia dos Municípios, especialmente no que diz respeito à capacidade tributária municipal, possibilitando a autonomia financeira, por meio de repartição de competências tributárias¹³⁹.

¹³² MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 41.

¹³³ *Ibid.*, p. 43.

¹³⁴ *Ibid.*

¹³⁵ *Ibid.*

¹³⁶ *Ibid.* p., 44.

¹³⁷ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 88.

¹³⁸ ANDRADE, Mário Cezar da Silva. Dependência financeira dos municípios brasileiros: entre o federalismo e a crise econômica. In: **Revista Espaço Acadêmico** – nº 185 – outubro/2016. p. 80.

¹³⁹ MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo e; HOLANDA, Marcus Mauricius. A Administração Pública Municipal como Fomentadora do Desenvolvimento Social e Econômico. In: **Revista Sequência (Florianópolis)**, n. 74, p. 207-232, dez. 2016. p. 209.

Se a autonomia concedida constitucionalmente aos Municípios estendeu a possibilidade de captação de recursos por meio da atribuição de competências tributárias, por outro lado, o texto constitucional também ampliou a esfera de atribuições municipais no que se refere à prestação de serviços básicos, fazendo com que o ente municipal assumira posição de grande responsabilidade quanto à efetivação dos direitos fundamentais.

Entre as várias competências estabelecidas no artigo 23 da Constituição Federal de 1988, tem-se que cabe ao município fomentar a produção, combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, e promover a integração social dos diversos setores. Essa competência conjunta visa criar o equilíbrio e promover condições de bem-estar em cooperação com os Estados e a União¹⁴⁰.

Também se pode citar como exemplo o artigo 182 da Constituição Federal, o qual estabelece que a política urbana deve ordenar o desenvolvimento e garantir o bem-estar de seus habitantes¹⁴¹. Como forma de regulamentar os artigos 182 e 183 da Constituição Federal, na execução da política urbana foi sancionado o Estatuto da Cidade, estabelecendo normas de ordem pública e de interesse social em prol do bem coletivo, do bem-estar e do equilíbrio ambiental, assim como objetivando o planejamento do desenvolvimento das cidades e das atividades econômicas¹⁴².

Como lembra Márcio Silva Fernandes, com a promulgação da Carta Magna de 1988, o Município alcançou uma posição de destaque no pacto federativo brasileiro, a qual jamais fora contemplada pela trajetória constitucional pátria anterior, uma vez que ele passou a ser expressamente mencionado como parte da Federação, ao lado dos Estados e do Distrito Federal, o que veio acompanhado de uma série de normas referentes às suas competências e aos seus Poderes Legislativo e Executivo¹⁴³.

Desse modo, como bem destaca o autor, não seria possível falar em autonomia municipal se o município permanecesse dependente da União ou do Estado em que está localizado, sem possibilidade de se auto-organizar, arrecadar, aplicar suas próprias rendas e escolher os membros dos seus poderes¹⁴⁴.

¹⁴⁰MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo e; HOLANDA, Marcus Mauricius. A Administração Pública Municipal como Fomentadora do Desenvolvimento Social e Econômico. In: **Revista Sequência (Florianópolis)**, n. 74, p. 207-232, dez. 2016. p. 210.

¹⁴¹Ibid.

¹⁴²Ibid.

¹⁴³FERNANDES, Márcio Silva. **Direito municipal: o município na Constituição de 1988**. Brasília: Ed. Do Autor, 2014. p. 13.

¹⁴⁴Ibid.

Contudo, quando os contornos do campo tributário definidos pela Constituição Federal de 1988 são analisados, é possível observar que à União coube a competência para instituir a maioria dos tributos, bem como recebeu a competência para estabelecer as normas gerais referentes a direito tributário, dispor sobre conflitos de competência entre os entes da Federação e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, I a III, CF). Isso demonstra seu papel preponderante não somente em relação aos recursos obtidos por meio da arrecadação, mas também em relação ao comando do sistema tributário, o que implica, segundo afirma Miguel Delgado Gutierrez, redução da autonomia dos entes federados periféricos¹⁴⁵.

De acordo com o ponto de vista de Miguel Delgado Gutierrez, essa ausência de equilíbrio entre a competência tributária da União e a dos demais entes políticos gera uma primazia da União na Federação brasileira, o que pode conduzir a uma tendente supressão da autonomia dos Estados e Municípios, em desrespeito ao que prevê o art. 60, § 4º, I, da Constituição Federal¹⁴⁶.

Luís Carlos Martins Alves Júnior afirma que é preciso observar como a autonomia municipal tem sido entendida pelo magistério doutrinário e como tem sido aplicada pela jurisprudência do STF¹⁴⁷. Segundo o autor, é possível perceber, a partir da leitura de várias decisões do STF, no tocante à autonomia constitucional dos Municípios, que a Corte tende a decidir favoravelmente à maior liberdade legislativa e administrativa dos entes municipais, especialmente nas situações mais problemáticas, que suscitam soluções político-normativas locais, com exceção das matérias eminentemente federais ou estaduais, ou quando o bem jurídico tutelado necessitar de proteção normativa mais forte¹⁴⁸.

Ainda de acordo com Luís Carlos Martins Júnior, há uma tendência entre os tributaristas de se interpretar de modo restritivo os poderes legislativos municipais, sob a justificativa de que a experiência histórica brasileira demonstra que o poder de tributar tende ao abuso fiscal, o que faz com que seja ressaltada a importância de fortes limitações constitucionais ao poder de tributar¹⁴⁹.

¹⁴⁵ GUTIERREZ, Miguel Delgado. Repartição de receitas tributárias: a repartição das fontes de receita. Receitas originárias e derivadas. A distribuição da competência tributária. In: CONTI, José Maurício (Coord.). **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 64.

¹⁴⁶ Ibid., p. 65.

¹⁴⁷ ALVES JR, Luís Carlos Martins. **Tributo, Direito & Retórica**. Brasília: Uniceub, 2014. p. 59.

¹⁴⁸ Ibid., p. 61.

¹⁴⁹ Ibid., p. 60.

É preciso destacar que essa tendência interpretativa restritiva do arcabouço normativo tributário que se encontra desenhado no texto da Constituição Federal faz com que a margem de manobra fiscal dos Municípios seja mais reduzida. Se, por um lado, no âmbito fiscal, assim como nas matérias de competência exclusiva ou da União ou dos Estados, as margens de conformação legislativa dos Municípios são reduzidas, por outro lado, em se tratando de outras matérias jurídico-legislativas que podem ser alçadas ao “interesse local”, tais entidades políticas podem atuar com maior liberdade, como se vê na dinâmica jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal¹⁵⁰, onde se pode destacar, em matéria tributária, precedente relevante que teve origem no Recurso Extraordinário nº 591.033132¹⁵¹, no qual o STF decidiu pela autonomia municipal quanto à condução das execuções fiscais dos respectivos créditos tributários.

3.2 A Dependência Financeira dos Municípios Brasileiros e suas Consequências para o Desenvolvimento Local

Aires F. Barreto destaca que as mínimas restrições para a criação de Municípios implicou grande aumento desses após a Constituição de 1988, o que faz com que haja a consequente elevação dos gastos com prefeito, vice-prefeito, vereadores e todo um corpo de servidores municipais. A grande maioria desses Municípios não tem receitas próprias, limitando-se a aguardar a vinda de transferências asseguradas pela Lei Maior. Assim é que, segundo ele, meros distritos transformam-se em novos e insolventes Municípios¹⁵².

Apesar de a Constituição brasileira de 1988 ter inserido os Municípios entre os entes que compõem a união indissolúvel da Federação brasileira (art. 1º, *caput*), concedendo-lhe autonomia política, administrativa e financeira, grande parcela dos Municípios brasileiros é dependente dos repasses de recursos financeiros pela União¹⁵³.

Como afirma Maria Raquel Firmino Ramos, a autonomia financeira dos Municípios é garantida principalmente pela discriminação de rendas tributárias, que na Federação ocorre a partir de distribuição de competências tributárias e por meio da partilha de receitas tributárias.

¹⁵⁰ ALVES JR, Luís Carlos Martins. **Tributo, Direito & Retórica**. Brasília: Uniceub, 2014. p. 60-61.

¹⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 591.033. Relatora Ministra Ellen Gracie. recorrente: Município de Votorantim. Recorrido: Edson Douglas Barbosa. Julgamento em 17.11.2010.

¹⁵² BARRETO, Aires F. Tributação e conjuntura nacional. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Segurança jurídica na tributação e estado de direito**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 2.

¹⁵³ ANDRADE, Mário Cezar da Silva. Dependência financeira dos municípios brasileiros: entre o federalismo e a crise econômica. In: **Revista Espaço Acadêmico** – nº 185 – outubro/2016. p. 72.

Em uma Federação como o Brasil, na maioria das vezes, os entes periféricos não conseguem alcançar autonomia financeira apenas com a discriminação de competências. Nos Municípios mais pobres essa autonomia não pode ser alcançada nem mesmo com o pleno exercício da sua competência, tendo em vista a escassez de atividades econômicas na localidade¹⁵⁴.

Assim, apenas de um ponto de vista teórico é que os Municípios poderiam ser financeiramente autônomos a partir do exercício das competências tributárias próprias, fazendo-se necessário, portanto, um federalismo fiscal cooperativo¹⁵⁵.

Mário Cezar da Silva Andrade, ao tratar do assunto, afirma que a despeito de sua natureza federativa, muitos Municípios brasileiros não possuem autonomia econômica suficiente para a preservação e o exercício da autonomia político-administrativa. O federalismo brasileiro não é capaz de resistir a uma grave crise econômica, com redução drástica dos recursos financeiros disponíveis¹⁵⁶.

A simples previsão constitucional da competência para instituir e arrecadar tributos não assegura a plena autonomia financeira, pois, consoante ressalta Mário Cezar da Silva Andrade, mesmo com o crescimento das economias locais e o consequente aumento das arrecadações municipais, a dependência de transferências intergovernamentais continua sendo o traço marcante da situação financeira dos Municípios brasileiros¹⁵⁷.

De acordo com levantamento realizado pela Confederação Nacional de Municípios - CNM, 92,5% dos Municípios brasileiros geram menos de 30% de sua receita, de modo que, segundo a CNM, uma solução para o problema financeiro dos Municípios seria o desenvolvimento das receitas próprias dos Municípios¹⁵⁸.

Nesse sentido, é preciso destacar que, em 2016, segundo dados do Índice FIRJAN de Gestão Fiscal (IFGF)¹⁵⁹, que faz uma análise do panorama da crise fiscal nos Municípios brasileiros com base em dados publicados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), as

¹⁵⁴ RAMOS, Maria Raquel Firmino Ramos. **Crise financeira do município e o federalismo fiscal cooperativo no Brasil**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 71-72.

¹⁵⁵ Ibid.

¹⁵⁶ ANDRADE, Mário Cezar da Silva. Dependência financeira dos municípios brasileiros: entre o federalismo e a crise econômica. In: **Revista Espaço Acadêmico** – nº 185 – outubro/2016. p. 72.

¹⁵⁷ Ibid., p. 77.

¹⁵⁸ CNM - Confederação Nacional de Municípios. **Como melhorar a arrecadação municipal sem aumentar impostos?** - Brasília: CNM, 2019. p. 15.

¹⁵⁹ O IFGF é composto por cinco indicadores: Receita Própria, Gastos com Pessoal, Investimentos, Liquidez e Custo da Dívida. A leitura dos resultados é bastante simples: a pontuação varia entre 0 e 1; quanto mais próxima de 1, melhor a situação fiscal do município no ano em observação.

prefeituras são responsáveis por administrar um quarto da carga tributária brasileira, ou seja, mais de R\$ 461 bilhões¹⁶⁰.

A seguir, serão expostos, de modo sucinto, os principais resultados do IFGF-2017, que leva em consideração os dados do ano de 2016, o que se justifica, no presente trabalho, porque uma maior compreensão dos problemas enfrentados pelas administrações tributárias dos Municípios brasileiros fornecerá o cabedal de informações necessário para melhor analisar o modo como o Município de Palmeira dos Índios/Alagoas tem exercido sua competência tributária municipal e apontar alternativas para uma otimização de sua política tributária municipal, em especial a partir do confronto com as realidades de outros Municípios brasileiros.

Dos 4.544 Municípios analisados pelo IFGF, 3.905 (85,9%) apresentaram situação fiscal difícil ou crítica (Conceito C ou D no IFGF), apenas 626 (13,8%) boa situação fiscal (Conceito B) e somente 13 (0,3%) excelente situação fiscal (Conceito A). Observa-se que 2016 foi o ano com o maior percentual de prefeituras em situação fiscal difícil e com o menor número em situação excelente de toda a série do IFGF (com início em 2006)¹⁶¹.

Assim, é possível perceber que a maioria dos Municípios brasileiros tem enfrentado dificuldades em custear suas despesas básicas. No que se refere às causas desse problema, também foi demonstrado pelo IFGF que o problema fiscal brasileiro é estrutural e comum aos três níveis de governo, estando relacionado ao elevado comprometimento dos orçamentos com gastos obrigatórios, principalmente com despesas de pessoal.

Em momentos de queda da receita, como o atual, as contas públicas ficam expostas à conjuntura econômica, havendo pouca margem para adequar as despesas à capacidade de arrecadação. Nos Municípios, esse quadro é agravado pela dependência de transferências dos Estados e da União, além de que os Municípios têm pouco ou nenhum acesso ao mercado de crédito, o que faz com que usem a postergação de despesas via restos a pagar como fonte de financiamento¹⁶².

O IFGF Receita Própria (0,2528 pontos) foi o menor dos cinco indicadores utilizados pelo IFGF, o que reflete a dependência das transferências estaduais e federais¹⁶³. O alto comprometimento com despesas obrigatórias, retratado pelo IFGF Gastos com Pessoal

¹⁶⁰ FIRJAN – Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro. **IFGF 2017** – Índice FIRJAN de gestão fiscal: ano base 2016 – recorte municipal; abrangência nacional. Rio de Janeiro: Publicações FIRJAN, 2017. p. 6.

¹⁶¹ Ibid., p. 7-10.

¹⁶² Ibid.

¹⁶³ Ibid.

(0,5073), explica, por sua vez, o baixo nível do IFGF Investimentos (0,3949); por outro lado, o IFGF Custo da Dívida (0,8306) teve excelente resultado, demonstrando que as prefeituras não têm recorrido às dívidas para fechar as contas; já os restos a pagar tornaram-se a forma tradicional de financiamento, o que é demonstrado pelo baixo resultado do IFGF Liquidez (0,5450)¹⁶⁴.

O IFGF Receita Própria mostra um quadro de significativo desequilíbrio entre o volume de receitas e a arrecadação própria na grande maioria das prefeituras brasileiras. Em 2016, 81,7% das cidades brasileiras ficaram com Conceito D no IFGF Receita Própria, ou seja, 3.714 não geraram nem 20% de suas receitas em 2016. Apenas 136 Municípios em todo o país obtiveram Conceito A no IFGF Receita Própria, por terem arrecadado com tributos municipais mais de 40% de suas receitas, possuindo, este grupo, a população média de 130 mil habitantes, contra uma média de 9 mil habitantes nos Municípios com Conceito D no indicador¹⁶⁵.

O IFGF Gasto com Pessoal revelou que 406 prefeituras atingiram o limite prudencial de 57% da receita corrente líquida – RCL definido pela LRF; outras 575 prefeituras ultrapassaram o limite legal de 60% da RCL e receberam nota zero e Conceito D neste indicador. Em todo o Brasil, apenas 144 Municípios (3,2%) ficaram com Conceito A, gastando menos de 40% do orçamento com pessoal – entre eles, apenas uma capital, São Paulo. Apesar disso, aproximadamente 30% do total de prefeituras (1.322) apresentaram boa gestão de gastos com pessoal (Conceito B)¹⁶⁶.

Diante de um orçamento cada vez mais engessado com despesas obrigatórias, a postergação das despesas via restos a pagar institucionalizou-se como a principal fonte de financiamento e ajuste dos orçamentos.

O IFGF Liquidez verifica se os Municípios têm recursos suficientes em caixa para cobrir as despesas postergadas para o exercício seguinte, tendo-se constatado que no último ano de mandato municipal, existe um grande esforço dos gestores para entregar as prefeituras com caixa suficiente a cobrir as despesas postergadas, o que ocorreu em 84,3% dos Municípios analisados. Ainda assim, 715 Municípios (15,7%) encerraram 2016 sem caixa

¹⁶⁴ FIRJAN – Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro. **IFGF 2017** – Índice FIRJAN de gestão fiscal: ano base 2016 – recorte municipal; abrangência nacional. Rio de Janeiro: Publicações FIRJAN, 2017. p. 7-10.

¹⁶⁵ Ibid.

¹⁶⁶ Ibid.

para cobrir restos a pagar deixados para o ano seguinte; por isso, ficaram com nota zero no IFGF Liquidez (Conceito D)¹⁶⁷.

Também foi constatado que o último ano de mandato é aquele em que os Municípios mais investem: em média, 20% a mais do que nos três anos anteriores, o que provavelmente ocorre em decorrência da proximidade do período eleitoral.

Em 2016, entretanto, a crise econômica inverteu essa lógica e exigiu um grande corte dos investimentos, de modo que, durante o referido ano, apenas 6,8% do orçamento das cidades foi destinado aos investimentos, o menor percentual desde 2006.

Na distribuição por conceitos, quatro em cada cinco Municípios (80,6%) receberam Conceito C ou D no IFGF Investimentos, ou seja, 3.663 cidades não investiram sequer 12% do orçamento, estando quase dois terços desses Municípios concentrados nas regiões Sudeste (33,9%) e Nordeste (31,6%), respondendo pelo número de 1.243 e 1.157 Municípios, respectivamente¹⁶⁸.

No que diz respeito ao IFGF Custo da Dívida, as prefeituras brasileiras são bem avaliadas, sendo este o melhor dos indicadores acompanhados (0,8306 pontos). Isso pode ser explicado pelo pouco acesso à contratação de dívida pelos Municípios brasileiros. Apenas 367 (8,1%) Municípios apresentaram dificuldade com o pagamento de juros e amortizações, e por isso ficaram com Conceito C ou D no IFGF Custo da Dívida, com destaque para a capital Maceió – AL, que ficou com Conceito D, e para as capitais São Paulo – SP e Belo Horizonte – MG, que ficaram com Conceito C no IFGF Custo da Dívida. Além disso, dez Municípios receberam nota zero nesse indicador, por ultrapassarem o limite legal de 13% da receita líquida real – RLR para pagamento de juros e amortizações da dívida¹⁶⁹.

Também é importante destacar que houve a constatação de que vários Municípios estão descumprindo as principais legislações sobre finanças públicas, especialmente a Lei de Responsabilidade Fiscal (2001). No exercício de 2016, 2.091 prefeituras brasileiras descumpriram pelo menos uma determinação legal, 937 não deram transparência às contas até a data limite, 715 terminaram o mandato sem deixar recursos em caixa para honrar os compromissos postergados, 575 declararam gastos de pessoal acima do teto, dez registraram

¹⁶⁷ FIRJAN – Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro. **IFGF 2017** – Índice FIRJAN de gestão fiscal: ano base 2016 – recorte municipal; abrangência nacional. Rio de Janeiro: Publicações FIRJAN, 2017. p. 7-10.

¹⁶⁸ Ibid.

¹⁶⁹ Ibid.

gastos com juros e amortizações acima do permitido e 146 descumpriram mais de uma dessas determinações legais¹⁷⁰.

A análise dos 500 maiores e menores IFGFs do país permite identificar quais os fatores determinantes para que um Município se situe no topo ou no final do *ranking* de gestão fiscal. Observa-se que existe grande disparidade entre os Municípios. O líder do *ranking* do IFGF, o Município paulista Gavião Peixoto (0,9053), obteve pontuação mais de dez vezes superior ao último colocado, Riachão do Bacamarte (0,0858). A baixa receita própria é comum aos dois grupos, o que mostra que a dependência das transferências estaduais e federais é uma deficiência generalizada, mesmo que em menor intensidade para alguns Municípios¹⁷¹.

Palmeira dos Índios/Alagoas ocupava, em 2016, a 3.610^a posição entre os Municípios brasileiros avaliados e a 26^a posição no *ranking* estadual, possuindo um IFGV de 0,3667¹⁷².

As informações do IFGF demonstram que as capitais apresentaram menor dependência das transferências dos estados e da União, melhor gestão dos restos a pagar, bem como comprometeram menos o orçamento com gastos de pessoal. Além disso, a dívida representa um problema maior para as capitais do que para o restante dos Municípios do país, o que se deve, provavelmente, à maior facilidade que possuem para captação de empréstimos¹⁷³.

Em 2016, os recursos provenientes da Lei da Repatriação tiveram significativa relevância para as contas dos Municípios. Do volume total arrecadado, o montante destinado aos Municípios foi de R\$ 8,9 bilhões, sendo metade referente ao IR e a outra metade, à multa, o que levou a um aumento médio de quase 4% nas receitas das prefeituras.

Assim, 624 prefeituras evitaram ficar fora da lei por conta dos recursos da repatriação. Um efeito direto da repatriação deu-se sobre o número de prefeituras que se livraram de ultrapassar o limite de 60% da RCL com gasto de pessoal, já que, sem esse recurso extra, mais 296 prefeituras estariam também em situação de ilegalidade. Se não fossem esses

¹⁷⁰ FIRJAN – Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro. **IFGF 2017** – Índice FIRJAN de gestão fiscal: ano base 2016 – recorte municipal; abrangência nacional. Rio de Janeiro: Publicações FIRJAN, 2017. p. 7-10.

¹⁷¹ Ibid.

¹⁷² FIRJAN – Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro. **IFGF 2017** – Índice FIRJAN de gestão fiscal: ano base 2016 – recorte municipal; abrangência nacional. Rio de Janeiro: Publicações FIRJAN, 2017. Disponível em: <https://www.firjan.com.br/ifgf/consulta-ao-indice/consulta-ao-indice-grafico.htm?UF=AL&IdCidade=270630&Indicador=1&Ano=2016>. Acesso em: 30 de fevereiro de 2019.

¹⁷³ FIRJAN – Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro. op. cit., p. 7-10.

recursos extraordinários, mais 328 Municípios teriam descumprido a Lei de Responsabilidade Fiscal, devido a terem mais restos a pagar do que recursos em caixa no fim de 2016¹⁷⁴.

Constata-se que os resultados apontados pelo IFGF-2017 reforçam a extensão e a profundidade da crise fiscal brasileira. Não há dúvida que os Municípios são os entes políticos que mais sofrem com o problema, o que prejudica o custeio das despesas municipais e o desenvolvimento de obras de infraestrutura e melhorias sociais, pois sobram cada vez menos recursos para os investimentos.

Tal problema poderia ser amenizado a partir do efetivo empenho dos Municípios em exercer sua competência tributária no intuito de captar recursos próprios, ainda que, como exposto anteriormente, o exercício da competência tributária, em muitos casos, não seja suficiente para resolver o problema fiscal do Município, devido à ausência de desenvolvimento econômico na localidade e à consequente impossibilidade de se obter uma arrecadação municipal significativa, o que requer uma atuação das três esferas políticas no sentido de sanar os problemas desses Municípios.

Uma reforma tributária que possa viabilizar que a destinação dos recursos obtidos a partir da tributação seja mais equilibrada entre os entes federativos, de modo a minimizar os impactos de eventuais distorções econômicas regionais e locais, atenuará os problemas fiscais enfrentados por muitos Municípios com baixos índices de desenvolvimento econômico e social.

3.3 A Necessidade de uma Política Tributária Voltada ao Desenvolvimento Local

A Constituição de 1988 inaugurou, de acordo com os dizeres de Cintia Estefania Fernandes, um novo paradigma conceitual, normativo e empírico da responsabilidade territorial dos Municípios, visando garantir a eficiência do planejamento e o desenvolvimento das cidades brasileiras, que deverão observar os princípios constitucionais, entre os quais a autora destaca: dignidade da pessoa humana, direito à moradia, função social da propriedade, função social da cidade, responsabilidade territorial dos Municípios, responsabilidade do Estado, prevalência do interesse público sobre o particular, valorização social da terra,

¹⁷⁴ FIRJAN – Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro. **IFGF 2017** – Índice FIRJAN de gestão fiscal: ano base 2016 – recorte municipal; abrangência nacional. Rio de Janeiro: Publicações FIRJAN, 2017. p. 7-10.

autonomia municipal, isonomia, os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, da democracia e da república¹⁷⁵.

Esses princípios implicariam, sob a ótica de Cintia Estefania Fernandes, um novo marco jurídico, que fundamenta um novo modelo de gestão pública: “a gestão pública territorial pautada pelas novas demandas do século XXI e constantes da Carta Magna de 1988”¹⁷⁶.

A autora afirma que para que esse novo paradigma do direito à cidade seja bem delineado, faz-se necessário que os conceitos de espaço, território e lugar sejam contextualizados no âmbito do planejamento e da gestão territorial, que são ações integradoras do princípio da função social das cidades, podendo confirmar, afirmar ou infirmar a responsabilidade territorial do município¹⁷⁷.

Para Maria Raquel Firmino Ramos, a proximidade da municipalidade em relação aos cidadãos facilita a efetivação dos ideais de legitimidade democrática e de eficiência na alocação de recursos públicos¹⁷⁸. No caso do Brasil, a elevação do município à condição de ente federado evidencia a intenção do constituinte originário de descentralizar o poder, favorecendo assim o direcionamento democrático brasileiro¹⁷⁹.

Não há dúvida de que os Municípios são entes fundamentais para a descentralização do poder, favorecendo a concretização do ideal democrático, sendo, consoante lembra Cintia Estefania Fernandes, sujeitos cujas ações e omissões resultam diretamente nos resultados eficientes de planejamento e gestão¹⁸⁰.

A ampliação das responsabilidades atribuídas aos Municípios pela Lei Fundamental fez com que os Municípios necessitassem captar mais recursos, motivo pelo qual o exercício da competência tributária municipal nos moldes estabelecidos pela Constituição de 1988 exige uma busca por maior eficiência tanto na captação como na gestão dos recursos próprios municipais.

¹⁷⁵ FERNANDES, Cintia Estefania. A responsabilidade territorial dos municípios brasileiros. Um novo paradigma. In: MACEDO, Alberto; AGUIRREZÁBAL, Rafael Rodrigues; PINTO, Sergio Luiz de Moraes; ARAÚJO, Wilson José de (Coord.). **Gestão tributária municipal e tributos municipais**. Volume VI. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 119.

¹⁷⁶ Ibid.

¹⁷⁷ Ibid., p.119-121.

¹⁷⁸ RAMOS, Maria Raquel Firmino Ramos. **Crise financeira do município e o federalismo fiscal cooperativo no Brasil**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 13.

¹⁷⁹ Ibid.

¹⁸⁰ FERNANDES, Cintia Estefania. A responsabilidade territorial dos municípios brasileiros. Um novo paradigma. In: MACEDO, Alberto; AGUIRREZÁBAL, Rafael Rodrigues; PINTO, Sergio Luiz de Moraes; ARAÚJO, Wilson José de (Coord.). **Gestão tributária municipal e tributos municipais**. Volume VI. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 122.

Ocorre que, na maioria dos casos, os Municípios brasileiros não desenvolvem uma política tributária eficiente; o exercício da competência tributária é limitado, quando não completamente ausente, o que faz com que as transferências constitucionais sejam a maior fonte de custeio das despesas municipais. Isso gera uma desproporção entre os recursos necessários para o desempenho das atividades que devem ser exercidas pelos Municípios e as fontes de custeio.

A Confederação Nacional de Municípios – CNM – afirma, nesse sentido, que mesmo com a nova distribuição do produto tributário delineada pela Constituição Federal de 1988, os Municípios ainda não alcançaram a autonomia financeira, ficando os entes locais dependentes do panorama político para aquisição de recursos complementares para efetivação de seus programas de governo¹⁸¹.

Além disso, é preciso enfatizar a necessidade de conexão entre a política tributária e a política fiscal municipal, pois a aceitação pelos contribuintes dos impostos de competência dos Municípios será maior na medida em que a população aprove a destinação desses recursos e compreenda que eles estão sendo efetivamente bem aplicados¹⁸².

Ainda que os conceitos de política tributária e de política fiscal sejam diferentes, tendo em vista que a primeira se volta para o exercício da competência tributária e gestão dos tributos, enquanto a segunda diz respeito à administração das receitas e despesas pelos governos, uma exerce influência sobre a outra, pois a tributação não é um fim em si mesmo; tampouco a aplicação dos recursos está desvinculada de sua arrecadação.

Segundo Aires F. Barreto, os estudos sobre os problemas da tributação precisam observar que a discussão envolve os dois pratos da balança: de um lado, as receitas e, do outro, as despesas, pois, segundo o autor, basta demonstrar o desmesurado dispêndio de recursos havido com o Estado brasileiro, para que fique evidente que os males financeiros enfrentados pelo Brasil são mais fruto da atuação de governos que gastam mal do que de uma tributação insuficiente¹⁸³.

¹⁸¹ CNM - Confederação Nacional de Municípios. **Como melhorar a arrecadação municipal sem aumentar impostos?** - Brasília: CNM, 2019. p. 15.

¹⁸² KHAIR, Amir Antônio. **Manual de orientação para crescimento da receita própria municipal**. 2. ed. rev. atual. São Paulo: FGV. EAESP, 2001.

¹⁸³ BARRETO, Aires F. Tributação e conjuntura nacional. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Segurança jurídica na tributação e estado de direito**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 1-2.

Como ressalta a Confederação Nacional dos Municípios: “receitas é tema fundamental na gestão de qualquer administração pública e, principalmente, na municipal, porque é a base do desenvolvimento local e da execução dos planejamentos”¹⁸⁴.

Para Alfredo J. Lamagrange, a política tributária integra-se à política fiscal, e esta à política econômica, que por sua vez se integra na política geral, devendo todas essas políticas possuir um conteúdo evidentemente normativo que é sintetizado quando se une o “ser” ao “dever ser”¹⁸⁵.

O autor lembra que o desenvolvimento econômico implica incremento do nível da receita, maior distribuição da riqueza, maior número de contribuintes, além de tarefas mais delicadas e complexas para a administração tributária¹⁸⁶.

Segundo Alfredo J. Lamagrange, a política precisa ser concebida como ação ou conduta de governo, no sentido de organização e direção estatal¹⁸⁷, espelhando a ideia defendida por Ortega y Gasset de que a política expressa o que o Estado deve fazer para uma nação¹⁸⁸.

Desse modo, a política econômica tende a harmonizar, como destaca Alfredo J. Lamagrange, os objetivos comuns do setor privado e do setor público, de acordo com as decisões tomadas em função dos valores prioritários que fixam, em um dado momento histórico, os encargos de inspirá-la, o que significa que as políticas fiscal e tributária devem adequar seus instrumentos, volume de gastos e flexibilidade dos tributos segundo a realidade econômica que se queira aplicar¹⁸⁹.

Para o autor, a política fiscal, para alcançar seus objetivos, deve: a) adequar os instrumentos arrecadadores aos critérios de justiça ou equidade predominantes em cada país e momento histórico; b) influir na distribuição da renda nacional; c) evitar as situações conjunturais da economia que indiquem uma política de estabilização; d) promover o desenvolvimento e o crescimento econômico do país¹⁹⁰.

De acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional, a política fiscal reflete o conjunto de medidas pelas quais o Governo arrecada receitas e realiza despesas com o intuito de cumprir

¹⁸⁴ CNM - Confederação Nacional de Municípios. **Como melhorar a arrecadação municipal sem aumentar impostos?** - Brasília: CNM, 2019. p. 7.

¹⁸⁵ LAMAGRANGE, Alfredo F. Algumas considerações sobre política tributária, sistema tributário e administração tributária. In: **Boletín de la Dirección General Impositiva**. Buenos Aires, 1971. p. 184.

¹⁸⁶ *Ibid.*, p. 183.

¹⁸⁷ *Ibid.*, p. 184.

¹⁸⁸ ORTEGA Y GASSET, José. **A Política por Excelência**. V. III. Obras Completas. Madrid: Alianza, 1994. p. 456.

¹⁸⁹ LAMAGRANGE, op. cit., p. 184.

¹⁹⁰ *Ibid.*, p. 185.

três funções: a estabilização macroeconômica, a redistribuição da renda e a alocação de recursos. A função estabilizadora consiste na promoção do crescimento econômico sustentado, com baixo desemprego e estabilidade de preços; a função redistributiva objetiva a distribuição equitativa da renda; e a função alocativa consiste no fornecimento eficiente de bens e serviços públicos, compensando as falhas de mercado¹⁹¹.

Os resultados da política fiscal podem ser avaliados sob ângulos diversos, seja focando na mensuração da qualidade do gasto público, seja identificando os impactos da política fiscal no bem-estar dos cidadãos¹⁹².

Nessa tarefa, utilizam-se diversos indicadores para a análise fiscal, como os de fluxos (resultados primário e nominal) e estoques (dívidas líquida e bruta), que se relacionam entre si. Consoante destaca a Secretaria do Tesouro Nacional, a política fiscal, no Brasil, é pautada por um alto grau de responsabilidade fiscal, pois o uso equilibrado dos recursos públicos visa à redução gradual da dívida líquida como percentual do PIB, de forma a contribuir com a estabilidade, o crescimento e o desenvolvimento econômico do país. A política fiscal busca, especificamente, a criação de empregos, o aumento dos investimentos públicos e a ampliação da rede de seguridade social, objetivando a redução da pobreza e da desigualdade¹⁹³.

Segundo Alfredo F. Lamagrange, os envolvidos na atividade de elaboração das normas tributárias não devem se preocupar somente com a máxima cobrança de tributos, com a redução do tempo, o custo dos serviços de arrecadação e com o estrito cumprimento da lei que institui o tributo, pois essa concepção deixa de entrever que existem outros fins com os quais todo o sistema tributário deve se importar, como: a) que se realiza em benefício de toda a comunidade, a fim de que o Estado obtenha os recursos necessários para que alcance os objetivos previstos; b) o Estado tem interesse em obter êxito em sua atividade, de modo que a arrecadação é um reflexo da efetividade do sistema tributário; c) que também se trata de amparar o interesse do contribuinte, protegendo-o da arbitrariedade fiscal¹⁹⁴.

Assim, a política tributária municipal não pode estar desvinculada das metas e objetivos estabelecidos pela política fiscal do município; ambas precisam atentar para as peculiaridades locais, viabilizando e propulsionando o desenvolvimento local, de modo que as

¹⁹¹ BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Política Fiscal**. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/sobre-politica-fiscal>>. Acesso em 3 de dezembro de 2018.

¹⁹² Ibid.

¹⁹³ Ibid.

¹⁹⁴ LAMAGRANGE, Alfredo F. Algumas considerações sobre política tributária, sistema tributário e administração tributária. In: **Boletín de la Dirección General Impositiva**. Buenos Aires, 1971. p. 186-187.

imposições normativas não estejam desconectadas da realidade, mas sejam vetores de mudanças sociais no sentido de ampliação do acesso ao bem-estar.

É bastante elucidativo o seguinte trecho da conclusão do estudo sobre como o cenário econômico atual está influenciando as finanças municipais, realizado por Sol Garson, com base em dados da Secretaria do Tesouro Nacional/ Ministério da Fazenda – STN:

Ao longo deste estudo, buscou-se aferir se, e em que medida, a crise econômica e política afetou a situação fiscal das administrações municipais. Demonstrou-se que os impactos foram diferenciados, em função, entre outros aspectos, das diferenças na composição da Receita, principalmente nos menores municípios, que têm forte dependência de Transferências da União e dos estados, que desde 2014 vêm suas 20 receitas minguarem. Embora os maiores municípios tenham resistido mais, em função de Receitas Tributárias e acesso a outras formas de financiamento, a generalização e a persistência da crise vêm reduzindo a possibilidade de contar com essas fontes para o dia a dia da prestação de serviços públicos de competência municipal. Sem cortes de pessoal e custeio compatíveis com a redução da receita, a poupança dos municípios, que sustenta parte de seus investimentos, se reduz. O quadro se agrava com o fechamento da torneira de operações de crédito, que repercutirá mais fortemente no futuro próximo, uma vez que o gasto de investimento de um ano é resultado, em geral, de decisões tomadas dois ou mais anos antes. Além disso, a União, a maior provedora de Transferências de Capital aos municípios, se afastou e, nessa posição mais longínqua, deve permanecer enquanto dure o período do pretendido ajuste fiscal. A falta de planejamento e de gestão orçamentária e financeira, que prevalece na maioria dos municípios e mesmo em alguns estados, aumentou o poder de erosão desta crise, comprometendo, com despesas permanentes, receitas que já não existem e cujo prazo de retorno não está no alcance da vista¹⁹⁵.

As raízes do problema estão associadas a uma série de variáveis, que, em conjunto, corroboram para a chamada “crise fiscal brasileira”, estando entre elas: a incompetência dos administradores, a insuficiência de recursos, o desvio de recursos, o excesso de burocracia e as dificuldades impostas pela legislação.

No âmbito municipal, principalmente nos Municípios de pequeno porte, a situação fiscal ganha contornos mais preocupantes, tendo em vista que a maioria deles, apesar da autonomia concedida pela Constituição Federal de 1988, não consegue se autocustear, não possui recursos suficientes para suportar as despesas ordinárias, como despesa com pessoal, saúde, limpeza, permanecendo dependente das transferências constitucionais e de empréstimos.

¹⁹⁵ GARSON, Sol. **A crise bateu à porta dos municípios: e a porta estava aberta.** Disponível em: <<https://meumunicipio.org.br/img/upload/eleicoes/57c5d541986e15.23396788.pdf>> Acesso em: 27 dez. 2016. p. 19-20.

Na busca por soluções para os problemas de acesso aos direitos básicos como saúde, moradia e educação pela população menos favorecida, muitas vezes é dado enfoque a medidas centralizadas, oriundas do Governo Federal e dos Estados. Pouco se reconhece a importância decisiva dos Municípios no que tange ao desenvolvimento e à melhoria das condições de vida da população como um todo.

Os Municípios enfrentam diversas dificuldades para investir em arrecadação própria, em especial quando se confunde incremento de receita com aumento da carga tributária, impondo à população, que, em geral, se encontra insatisfeita com a contraprestação da Administração Pública em serviços públicos, o custo da ineficiência administrativa.

A elaboração de uma política tributária eficiente não deve ser confundida com o mero aumento da carga tributária. Ela deve ser fundamentada num exercício do poder de tributar que atente para as peculiaridades locais, atraindo e viabilizando o desenvolvimento de atividades econômicas e a participação dos contribuintes no processo, observando sempre os princípios da transparência, da justiça fiscal e da segurança jurídica, bem como resguardando os direitos fundamentais como um todo.

É necessário ter em mente que tributos são cobrados das empresas e dos cidadãos com o intuito de custear as despesas públicas, portanto, esses recursos não podem ser desperdiçados devido à ineficiência estatal.

É imprescindível que administração tributária adote uma visão sistêmica, com análise situacional e foco no resultado de suas atividades¹⁹⁶. O exercício das competências tributárias municipais deve basear-se num diagnóstico da realidade local, com definição de limites e prioridades, bem como estar desvinculado de partidos políticos e governos específicos; também deve observar os indicadores socioeconômicos referentes à localidade, no intuito de adequar a política tributária às demandas da sociedade.

Outro ponto que precisa ser levado em consideração, ao se tratar de arrecadação municipal, é que para viabilizar o desenvolvimento do município faz-se imprescindível a clareza quanto ao orçamento municipal, bem como a devida correspondência entre as receitas e despesas municipais, pois é no orçamento que estão previstos os recursos que deverão ser gastos com pagamento de pessoal, manutenção da cidade, serviços sociais e novos investimentos em obras¹⁹⁷.

¹⁹⁶ ALMEIDA, Martinho Isnard Ribeiro de. Planejamento estratégico na administração pública tributária. In: **Rev. Adm. Fazendária**, v.1, n. 1, jul./dez. 2005. p. 36.

¹⁹⁷ KHAIR, Amir Antônio et al. (Coord.). **Manual de orientação para crescimento da receita própria municipal**. 2. ed. rev. atual. São Paulo: FGV. EAESP, 2001. p. 19.

Segundo Basile Christopoulos, “o orçamento é uma peça de planejamento e controle da atividade financeira estatal”. Assim, as normas orçamentárias podem ser compreendidas como normas jurídicas que regulam a atividade financeira do Estado, a partir do momento de sua arrecadação até a transferência, gestão e dispêndio dos recursos públicos¹⁹⁸.

De acordo com Amir Antônio Khair, o orçamento precisa conter receitas suficientes para permitir que sejam executadas essas despesas. Na realidade, muitas vezes os orçamentos são verdadeiras peças de ficção, que comportam um grande volume de números pouco conhecidos, em alguns casos irrealis e de difícil compreensão, tanto pela população como pela própria Câmara Municipal, responsável por sua aprovação, e até pelo próprio prefeito¹⁹⁹.

Uma análise dos problemas orçamentários enfrentados pelos Municípios brasileiros não pode deixar de levar em conta que, dentro dos limites traçados pelo sistema de discriminação de competências tributárias, os Municípios podem optar por concentrar-se mais em um ou outro imposto, ou mesmo evitar o exercício das competências tributárias, limitando-se, em maior ou menor grau, aos recursos oriundos das transferências constitucionais. Assim, não se pode deixar de considerar o impacto que a falta de uma estrutura legal adequada e a insuficiência de recursos humanos e materiais têm na eficiência da arrecadação tributária municipal.

Para Basile Christopoulos, as leis orçamentárias estão intimamente ligadas à situação financeira de cada ente federativo, refletindo diretamente as opções políticas, econômicas e sociais adotadas na formulação das políticas públicas. Compreender a sistemática de produção das leis orçamentárias é essencial para que se possam esclarecer os critérios utilizados para o controle de sua constitucionalidade²⁰⁰.

Isaias Coelho destaca que apesar de o desenvolvimento da tributação possuir raízes nas necessidades de financiamento do Estado, houve o reconhecimento, nos últimos séculos, de que os tributos implicam inúmeras consequências econômicas e sociais, fazendo surgir a necessidade de estudos, para além da incidência econômica, como os referentes a quem efetivamente paga os impostos, os efeitos que os tributos acarretam para a formação de capital, a oferta de trabalho, a organização e a integração industrial, a poupança pessoal, o

¹⁹⁸ CHRISTOPOULOS, Basile. **Orçamento público e controle de constitucionalidade**: argumentação consequencialista nas decisões do STF. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 117.

¹⁹⁹ KHAIR, Amir Antônio et al. (Coord.). **Manual de orientação para crescimento da receita própria municipal**. 2. ed. rev. atual. São Paulo: FGV. EAESP, 2001. p. 19.

²⁰⁰ CHRISTOPOULOS, op. cit., p. 124.

comércio interno e internacional, a pesquisa e a inovação, o empreendedorismo, entre outras manifestações do comportamento econômico e social²⁰¹.

De acordo com o autor, o reconhecimento de que os tributos impactam a produção, o comércio e o consumo de bens e serviços tem resultado na criação de impostos especiais com o propósito de alterar o comportamento de produtores e consumidores, como nos casos em que a produção ou o consumo podem provocar danos ao meio social²⁰².

Nesse contexto, ganham relevância os questionamentos sobre o modo como os tributos induzem comportamentos, em especial os que geram consequências para o campo econômico. Isaias Coelho expõe algumas dessas questões, entre as quais ressalta: a) Uma carga tributária elevada favorece ou dificulta o crescimento econômico? b) Que tipos de impostos mais favorecem o crescimento e quais os que menos o impulsionam? c) Que lições é possível retirar da estrutura tributária dos países mais exitosos economicamente?²⁰³.

A ordem tributária impõe limites ao poder estatal de tributar, a partir de determinações constitucionalmente estabelecidas, entre as quais é possível destacar a tributação mediante lei, a segurança jurídica, a previsibilidade mínima das decisões judiciais, a igualdade formal e material entre os contribuintes e a observância do mínimo fundamental para a sobrevivência, que são, segundo afirmam Fellipe Cianca Fortes e Marlene Kempfer Bassoli, “referenciais da racionalidade econômica construída ao longo da convivência socioeconômica”²⁰⁴.

Esses autores asseveram que os meios de produção somente poderão alcançar a maximização e que a alocação de bens e serviços somente será eficaz se “a tributação não opuser óbices a ponto de influenciar as decisões econômicas, no sentido de desestimular determinadas atividades econômicas em razão dos grandes encargos que as revestem”.

Ademais, a economia traz informações relevantes, que podem ser observadas pela tributação, no sentido de esclarecer em quais aspectos a distribuição de rendas pode ser incrementada, ou quais características dos tributos contribuem negativamente para as atividades econômicas, e de que forma este impacto negativo pode ser resolvido. Um diálogo mais amplo entre a Economia e o Direito Tributário pode auxiliar na elaboração de políticas públicas tributárias e na produção de decisões mais justas e eficazes²⁰⁵.

²⁰¹ COELHO, Isaias. Tributação e crescimento econômico. In: **Tributação e desenvolvimento**: homenagem ao professor Aires Barreto. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 271.

²⁰² Ibid.

²⁰³ Ibid., p. 271-272.

²⁰⁴ FORTES, Fellipe Cianca; BASSOLI, Marlene Kempfer. Análise econômica do direito tributário: livre iniciativa, livre concorrência e neutralidade fiscal. In: **Scientia Iuris**. Londrina, v. 14, nov. 2010. p. 236-237.

²⁰⁵ Ibid., p. 237.

Uma vez destacada a necessidade de se elaborar uma política tributária municipal voltada à promoção do desenvolvimento, bem como adequada à realidade econômica e social da localidade, faz-se necessário entender mais a fundo como o município se encontra inserido no federalismo fiscal brasileiro, com base na Constituição Federal de 1988. Esse é o assunto ao qual se dedicará o próximo capítulo.

4 O MUNICÍPIO NO FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

4.1 Sistema Tributário Nacional na Constituição Federal de 1988 e Municípios

4.1.1 Algumas considerações acerca da noção de Sistema

Os fatos que interessam ao Direito, sejam eles políticos, econômicos, éticos ou de outra espécie, são traduzidos para a linguagem das normas²⁰⁶. Estas, uma vez que se relacionam entre si segundo um princípio unificador, formam um sistema²⁰⁷. O ponto de interseção entre todas as normas que integram o sistema de direito positivo é que sua validade decorre de normas de hierarquia superior²⁰⁸.

No Direito Tributário, essa realidade não é diferente. A tributação é uma atividade exercida a partir da criação de normas, as quais constituem o Sistema Tributário Nacional²⁰⁹. A ideia de sistema é de fundamental importância para a compreensão do modo como as normas tributárias, incluindo as de competência municipal, são inseridas no Direito brasileiro, e qual o seu papel na promoção do desenvolvimento econômico e social, uma vez que, como visto no capítulo anterior, os tributos possuem irrefutável função socioeconômica.

De acordo com Alfredo F. Lamagrange, uma vez que os tributos podem ser compreendidos como um fenômeno econômico-financeiro que possui substância econômica, devendo ter seu nascimento institucionalizado por meio de lei, o sistema tributário surge como importante norte para a definição da política tributária²¹⁰.

Segundo o autor, um sistema tributário deficiente é uma das principais causas da evasão fiscal, e sua estrutura tem implicações econômicas indesejáveis, distorcendo o sistema de preços e, conseqüentemente, o rendimento da receita pública, limitando ainda o desenvolvimento de uma política fiscal que deveria servir de estímulo ou desestímulo para certas atividades econômicas²¹¹. Assim, o sistema tributário tende a ser, técnica e

²⁰⁶ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. XXVI-XXVII.

²⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 226.

²⁰⁸ GAMA, op. cit., p. XXVI-XXVII.

²⁰⁹ Ibid., p. XXVI.

²¹⁰ LAMAGRANGE, Alfredo F. Algumas considerações sobre política tributária, sistema tributário e administração tributária. In: **Boletín de la Dirección General Impositiva**. Buenos Aires, 1971. p. 185.

²¹¹ Ibid.

administrativamente, um conjunto orgânico de tributos que se harmonizam entre si e também com os objetivos da política tributária determinada²¹².

Essa harmonia deve ser intencional por parte do legislador, bem como deve buscar a máxima racionalidade para assegurar a satisfação das necessidades públicas, incluindo gastos e inversões, e levando em consideração todos os princípios fundamentais da imposição, seja diante da imposição fiscal ou não fiscal, indicando, desse modo, que os tributos que compõem o sistema perseguem fins políticos sustentados em uma séria teoria tributária²¹³.

Para se entender a fundo o sistema tributário, deve-se compreender, preliminarmente, que a ideia de sistema está presente em todo ramo do conhecimento científico. No campo jurídico, a Ciência do Direito costuma, como destacado por Tércio Sampaio Ferraz Júnior, ser entendida como um sistema de conhecimentos sobre a realidade jurídica, ainda que essa seja, como enfatiza o autor, uma concepção bastante genérica²¹⁴.

A concepção de ordenamento como sistema surge, segundo destaca Tércio Sampaio Ferraz Júnior, juntamente com o aparecimento do Estado moderno, manifestando-se a partir da origem da dicotomia entre público e privado²¹⁵. Isso teria ocorrido por duas principais razões, as finanças e a guerra, pois com o fim da Idade Média e o crescimento do número de homens livres, houve a necessidade de se organizar a gestão financeira da esfera pública; por outro lado, a complexidade das guerras exigiria uma maior organização e eficiência²¹⁶.

A ideia de sistema jurídico depende, contudo, da perspectiva que se adota para enfrentar a questão. Segundo Luís Eduardo Shoueri, uma das principais questões que se apresenta é se o sistema é unitário ou não²¹⁷.

Shoueri aponta que um sistema unitário pode ser monista ou pluralista, a depender do reconhecimento da existência de um ou mais fundamentos²¹⁸. A existência de diversos princípios no ordenamento jurídico identifica-o como pluralista. Princípio seria, para o autor, com base em Klaus Tipke, o critério de comparação ou de justiça estabelecido compulsoriamente pelo legislador para tratar de assuntos legalmente disciplinados, como no

²¹² LAMAGRANGE, Alfredo F. Algumas considerações sobre política tributária, sistema tributário e administração tributária. In: **Boletín de la Dirección General Impositiva**. Buenos Aires, 1971. p. 185.

²¹³ *Ibid.*, p. 185-186.

²¹⁴ FERRAZ JR. Tércio Sampaio. **Direito, retórica e comunicação**: subsídios para uma pragmática do discurso jurídico. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 197.

²¹⁵ FERRAZ JR. Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão e dominação. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 179.

²¹⁶ *Ibid.*

²¹⁷ SHOUEIRI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 5.

²¹⁸ *Ibid.*, p. 6.

caso da aplicação do princípio da igualdade no campo tributário, que auxilia a diferenciar os contribuintes que não se encontram em situação equivalente²¹⁹.

Uma visão unitária de sistema, apesar de buscar as relações entre as normas que o integram (sintaxe), não estaria apta, entretanto, a satisfazer a análise de um ponto de vista pragmático, já que não reconhece a possibilidade de que uma norma seja válida, mas não tenha império, e vice-versa²²⁰. Assim, um sistema dinâmico, aberto para a realidade de valores, com alta mobilidade, ainda que implicasse uma maior dificuldade de se operar no campo da dogmática, permitiria a evolução do sistema²²¹.

Paulo Caliendo, ao tratar das diferentes teorias sobre o sistema jurídico, destaca entre elas as visões dos pensamentos conceitualista, normativista e sistemático, as quais serão sucintamente caracterizadas a seguir²²².

Segundo o autor, o pensamento conceitualista teria surgido entre o século XIX e o início do século XX, sendo marcado por duas principais correntes: o jusracionalismo e o cientificismo naturalista²²³. Nelas se destacam as ideias do jusracionalismo francês e o positivismo formalista alemão, que era baseado numa jurisprudência dos conceitos e dos interesses, consistindo a ideia do pensamento conceitualista na representação do modelo mais acabado do formalismo jurídico, superando a ideia de sistema do modelo francês, na qual o jusracionalismo era a ideologia subversiva contra a sociedade pré-revolucionária, e o direito, seu instrumento de dominação e autoridade²²⁴.

O sistema jurídico proposto pelo conceitualismo consistia num modelo fechado e rígido, caracterizado como uma construção jurídica, a partir de um método que observa além da confusa diversidade de objetos, descobrindo uma organização de elementos lógicos unidos internamente de modo coerente, no qual a ciência do Direito propõe uma sistematização dogmática fundada na aceitação da positividade do direito em decorrência da autoridade²²⁵.

Segundo Paulo Caliendo, o pensamento normativista, por sua vez, apresenta como principais postulados teóricos: a noção do direito como um sistema de normas jurídicas, a

²¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 6.

²²⁰ *Ibid.*, p. 7-8.

²²¹ *Ibid.*

²²² SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo. **Direito Tributário – Três modos de pensar a tributação – Elementos para uma Teoria Sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 96-101.

²²³ *Ibid.*, p. 96.

²²⁴ *Ibid.*

²²⁵ *Ibid.*, p. 97.

teoria da norma fundamental e a teoria da hierarquia normativa, tendo como um de seus principais expoentes Hans Kelsen²²⁶.

Kelsen, em sua obra *Teoria Geral do Direito e do Estado*, definiu a ordem jurídica como sendo um sistema de normas²²⁷. Os ordenamentos normativos se distinguiriam, assim, em dois tipos de sistemas: um estático, composto por normas “válidas”, em que os indivíduos devem ser conduzidos de acordo com o modo prescrito pelo conteúdo das normas; e outro dinâmico, cujas normas precisam ser criadas por meio de atos de vontade de indivíduos autorizados a criá-las por uma norma de hierarquia superior²²⁸.

Para Kelsen, a ordem jurídica seria um sistema do tipo dinâmico, pois suas normas não são válidas em virtude de possuírem conteúdo com força de obrigatoriedade autoevidente, mas sim por terem sido criadas observando uma regra predefinida²²⁹.

Seguindo análise de sistema semelhante ao de Kelsen, Norberto Bobbio compreende sistema como sendo uma totalidade ordenada, na qual deve existir uma relação de compatibilidade entre os elementos do conjunto de organismos que constituem a ordem, e não apenas uma relação com o todo²³⁰.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior também enxerga o ordenamento jurídico como um sistema dinâmico, assim concebido como sendo aquele que capta as normas num processo de contínua transformação, no qual as normas são promulgadas, subsistem por um lapso temporal, atuam, são substituídas por outras ou perdem sua atualidade em decorrência de alterações nas situações normadas²³¹.

De acordo com essa perspectiva, é possível definir sistema como uma forma técnica de compreender os ordenamentos, que, por sua vez, são um dado social, ao passo que cumpre à dogmática a função de captar o ordenamento, que é um complexo de elementos normativos e não normativos, bem como das relações entre eles, de modo sistemático, para que possa

²²⁶ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo. **Direito Tributário** – Três modos de pensar a tributação – Elementos para uma Teoria Sistemática do Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 98.

²²⁷ KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Tradução: Luís Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 161.

²²⁸ *Ibid.*, 163-165.

²²⁹ *Ibid.*, p. 165-166.

²³⁰ BOBBIO, Norberto. **Teoria geral do direito**. Tradução: Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010. p. 231.

²³¹ FERRAZ JR. Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 178.

atender às necessidades de decisão dos conflitos e se perceba se se está ou não diante de uma norma jurídica e se a prescrição é válida²³².

Isso somente é possível caso se integre a norma jurídica ao conjunto. Esse conjunto precisa ter contornos razoavelmente precisos, o que somente pode ser viabilizado a partir da ideia de sistema, pois é este que define os limites do que é norma jurídica, permitindo identificar quando uma norma está dentro, quando entra, sai ou permanece fora do campo jurídico²³³.

Assim como Kelsen, Tércio Sampaio Ferraz Júnior também contrapõe essa visão dinâmica de sistema à definição de sistema estático, que é aquele onde existe uma organização de normas que prioriza sua estrutura ou a matéria normada, o que prescindiria do processo dinâmico de contínua transformação, atuação e desaparecimento das normas, de modo que não haveria que se falar em revogação de normas e emissão de novas normas, porquanto se estaria diante de um quadro estático²³⁴.

Para Paulo Caliendo, a tese de Kelsen sobre o direito como um sistema de normas jurídicas é revolucionária²³⁵. Segundo essa concepção, o caráter jurídico de uma norma decorre de sua pertinência ao sistema de normas jurídicas, de modo que daí decorre sua validade. Assim, o sistema recebe o seu fechamento a partir de um critério de identificação interno: todas as normas que possam ter sua validade deduzida de uma mesma norma fundamental formam um sistema²³⁶.

O autor também destaca que, a partir de uma perspectiva normativista mais recente, a escola analítica de Paulo de Barros Carvalho mantém a centralidade da norma jurídica, mas com a incorporação das novidades da semiótica para reconstruir o sentido da linguagem prescritiva do Direito²³⁷.

O sistema do direito fornece, na concepção de Paulo de Barros Carvalho, a particularidade de manter suas normas dispostas em uma estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação tanto no aspecto material quanto no formal ou processual,

²³² FERRAZ JR. Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 178.

²³³ *Ibid.*

²³⁴ *Ibid.*, p. 133.

²³⁵ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo. **Direito Tributário** – Três modos de pensar a tributação – Elementos para uma Teoria Sistemática do Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 20.

²³⁶ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo. **Direito Tributário** – Três modos de pensar a tributação – Elementos para uma Teoria Sistemática do Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 20.

²³⁷ *Ibid.*, p. 101.

conferindo-lhe possibilidade dinâmica, ao passo que ele próprio regula sua criação e suas transformações²³⁸.

Assim é que, segundo Paulo de Barros Carvalho,

as normas jurídicas formam um sistema, na medida em que se relacionam de várias maneiras, segundo um princípio unificador. Trata-se do direito posto, que aparece no mundo integrado numa camada de linguagem prescritiva. Produto do homem para disciplinar a conveniência social, o direito pertence à região ôntica dos objetos culturais, dirigindo-se, finalisticamente, ao campo material das condutas intersubjetivas²³⁹.

Para Paulo de Barros Carvalho, portanto, o direito manifesta-se por meio da linguagem prescritiva, objetivando regular a conduta humana, sendo que normas jurídicas são ordenadas de modo que o fundamento de validade de uma delas deriva de outra de hierarquia superior dentro do sistema jurídico.

Ao tratar da ideia de sistema jurídico no pensamento sistemático, Paulo Caliendo observa que os problemas do positivismo jurídico, como o excesso de formalismo, que lhe conferiam fragilidade metodológica e insuficiência funcional, exigiram uma nova postura metodológica pautada pela noção de jurisprudência ética ou dos valores, que enxerga o Direito como um fenômeno cultural, ético e que possui um sistema aberto²⁴⁰.

Assim, um modelo de estudo sistemático, que aborde a tributação não como um campo isolado, mas como um fenômeno que sofre influências de outras áreas, como a política e a economia, e que trace uma interpretação tributária orientada pelos princípios estabelecidos constitucionalmente, faz-se adequado à pesquisa em tela, motivo por que se trata a seguir da concepção da teoria sistemática do Direito Tributário.

4.1.2 A concepção da teoria sistemática do Direito Tributário

De acordo com o pensamento sistemático, a Constituição é o centro do sistema jurídico, irradiando seus valores para todos os ramos do direito. Segundo Paulo Caliendo, sob o ponto de vista sistemático, a Constituição é a norma jurídica mais importante do sistema jurídico, sendo detentora de princípios, regras e valores jurídicos²⁴¹.

²³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 226.

²³⁹ Ibid.

²⁴⁰ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo. **Direito Tributário – Três modos de pensar a tributação – Elementos para uma Teoria Sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 103.

²⁴¹ Ibid., p. 145

Essa ideia também é apresentada por Ricardo Lobo Torres, para quem o tributo será considerado o dever fundamental estabelecido pela Constituição em espaço aberto pela reserva da liberdade e da declaração dos direitos fundamentais²⁴². Assim, a tributação é compreendida como um dever fundamental que tem sua origem no texto constitucional, e não apenas como uma obrigação derivada da lei²⁴³.

Para o pensamento sistemático, segundo afirma Paulo Caliendo, a tributação possui natureza dúplice, já que tanto assume caráter de Carta de Direitos, limitando o poder de tributar, como também exerce a função de Carta de Competências, ou seja, o próprio poder de tributar, de modo que se tem lado a lado norma de atribuição de competências e norma de exclusão de competência tributária sobre determinadas condutas²⁴⁴.

Paulo Caliendo afirma que o pensamento sistemático representa, na realidade, a conjugação das ideias de diversos autores, com pressupostos teóricos diversos, mas que possuem como características comuns a aceitação de três pilares conceituais: a) a constitucionalização dos direitos fundamentais; b) a reintrodução do problema da justiça; c) uma nova hermenêutica jurídica.

Autores como Klaus Tipke, Casalta Nabais, Thomas Nagel, Ricardo Lobo Torres e Paulo de Barros Carvalho, ainda que partam de concepções filosóficas distintas, trariam, segundo afirma Paulo Caliendo, contribuições para a afirmação da teoria sistemática do Direito Tributário²⁴⁵.

O reconhecimento dos três pilares conceituais apontados por Paulo Caliendo ocorre num cenário de centralidade dos direitos fundamentais como vetores de realização da dignidade da pessoa humana. Essa necessidade surgiu no século passado, após graves violações aos direitos humanos, provocadas por regimes totalitaristas, a exemplo do nazismo.

Como bem descreve Flávia Piovesan, a barbárie do totalitarismo rompeu com o paradigma dos direitos humanos, negando a pessoa humana como valor fonte do direito, levando a que, diante dessa ruptura, os direitos humanos tornassem a ser considerados referenciais e paradigmas éticos que aproximam o direito da moral, passando o maior direito a

²⁴² TORRES, Ricardo Lobo. O conceito constitucional de tributo. In: TÔRRES, Heleno (Coord.). **Teoria geral da obrigação tributária**: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 567.

²⁴³ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo. **Direito Tributário** – Três modos de pensar a tributação – Elementos para uma Teoria Sistemática do Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 145.

²⁴⁴ Ibid.

²⁴⁵ Ibid., p. 179.

ser, como descrito por Hannah Arendt, o direito a ter direitos, ou seja, o direito a ser sujeito de direitos²⁴⁶.

Nesse contexto, impõe-se a necessidade do estabelecimento de uma ordem econômica e social capaz de assegurar os valores da dignidade da pessoa humana, da igualdade, da liberdade, do direito à participação política, ou seja, uma ordem que possa garantir a toda pessoa a efetivação de todos os direitos e liberdades fundamentais, o que, no Brasil, foi garantido pelo Diploma Constitucional de 1988.

Para Paulo Caliendo, o pensamento sistemático reabilita os valores para o centro do sistema jurídico, de modo que esse possua uma ordenação e unidade viabilizadas pela coerência sistemática entre valores (axiologia) e princípios e regras (deontologia) no interior de um sistema aberto, no qual a interpretação adotada será do tipo tópico-sistemática²⁴⁷.

Segundo Paulo Caliendo:

O pensamento sistemático se caracteriza como um giro ético voltado para a compreensão dos valores, colmatados nos princípios e regras jurídicos. Trata-se do resultado mais acabado da convergência de importantes movimentos teóricos da modernidade. Três grandes vertentes irão delimitar essa convergência de escolas de pensamento com matrizes teóricas distintas: i) a teoria dos direitos fundamentais e o neoconstitucionalismo; ii) a hermenêutica ética e a teoria da justiça; e a iii) a teoria do discurso e da argumentação. Esses três pilares estão intimamente conectados e vinculados, dado que a teoria moderna do constitucionalismo afirma que o objetivo do Estado Democrático de Direito é se constituir em um Estado de Direitos Fundamentais, ou seja, um Estado que pretende realizar os direitos fundamentais de primeira, segunda e terceira dimensões²⁴⁸.

Assim, de acordo com a visão sistemática do direito, a principal finalidade do Estado é realizar os direitos fundamentais como um todo, o que impõe a necessidade de enxergar o fenômeno jurídico não como um campo isolado, mas sim permeável aos valores, devendo ser aplicado a partir de uma hermenêutica ética, onde as teorias da justiça, do teoria do discurso e da argumentação ganham relevância.

Ricardo Lobo Torres ressalta que a constitucionalização do direito abre espaço para a discussão sobre subconstituições, entre elas a política, econômica, financeira, administrativa,

²⁴⁶ PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional**. 14. ed., rev. e atual. (versão eletrônica) São Paulo: Saraiva, 2013. p. 119-120.

²⁴⁷ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo. **Direito Tributário – Três modos de pensar a tributação – Elementos para uma Teoria Sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 115.

²⁴⁸ *Ibid.*, p. 17-18.

social etc., ao passo que permite a irradiação dos direitos fundamentais por esses subsistemas, visando à sua concretização²⁴⁹.

Assim, entende que um sistema que definisse como o conjunto de elementos de sua unidade interna, coerência lógica, ordem, ausência de contradições e independência do todo em relação às partes, seria danoso, uma vez que se confundiria com a totalidade²⁵⁰.

Para ele, a validade do sistema depende de sua aplicação aos diferentes campos do conhecimento, devendo-se recusar o sistema total, fechado e completo, que apenas se apreende por um único método ou ciência²⁵¹. Cumpre adotar, em contrapartida, um pluralismo de sistemas, para abranger as mais variadas realidades físicas, orgânicas e sociais, que se desdobra ainda em sistemas jurídicos éticos, econômicos, financeiros, históricos, entre outros, e reflete o pluralismo metodológico e a multidisciplinaridade no estudo de suas ciências²⁵².

A tributação municipal, uma vez que também busca seu fundamento de validade nos valores constitucionais, deve pautar-se por uma interpretação sistemática do texto constitucional, desempenhando sua função socioeconômica no sentido de promover o desenvolvimento local, devendo manter uma atenta observância aos limites constitucionais ao poder de tributar, a fim de cumprir sua finalidade fiscal de assegurar recursos para que sejam possíveis investimentos em melhorias sociais.

4.1.3 A composição das receitas municipais

O trabalho examinará agora a questão da repartição das receitas entre os entes federados. Segundo Miguel Delgado Gutierrez, a relevância desse tema surge porque a distribuição das rendas é a pedra de toque da Federação, pois conceder autonomia aos Municípios sem que lhes sejam outorgadas as receitas correspondentes é reduzir a nada tal autonomia²⁵³.

²⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional e financeiro, volume I** – constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 253.

²⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional e financeiro, volume I** – constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 255.

²⁵¹ *Ibid.*, p. 257.

²⁵² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional e financeiro, volume I** – constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 257.

²⁵³ GUTIERREZ, Miguel Delgado. Repartição de receitas tributárias: a repartição das fontes de receita. Receitas originárias e derivadas. A distribuição da competência tributária. In: CONTI, José Maurício (Coord.). **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 34.

Não pode haver autonomia do ente municipal sem que existam regras para que os Municípios obtenham recursos para o custeio de suas necessidades básicas, do contrário, estar-se-ia diante da dependência da municipalidade em relação aos Estados e à União, em prejuízo dos interesses da localidade²⁵⁴.

O constituinte de 1988 demonstra ter dado especial importância à questão, pois a Constituição Federal estabeleceu a competência dos Municípios para instituir e arrecadar os tributos de sua competência, nos termos de seu art. 30, III. Paralelamente a isso, a Carta Magna de 1988 também estabeleceu um sistema participativo de arrecadação, mediante transferências, por meio do qual os Municípios recebem parcelas dos impostos arrecadados por outros entes.

Para melhor entender a questão do custeio das despesas estatais, a distinção entre receitas originárias derivadas do Estado assume caráter bastante didático. As receitas originárias são aquelas provenientes dos bens e empresas comerciais ou industriais do Estado, sendo por ele exploradas como se fosse um particular, sem que exerça seu poder de autoridade nem imprima coercibilidade na exigência de pagamentos ou na utilização dos serviços que presta²⁵⁵. Já as receitas derivadas são caracterizadas pelo constrangimento legal para a sua arrecadação, sendo colhidas pelo Estado no setor privado, por ato de autoridade, a exemplo dos tributos e das penas pecuniárias aplicadas por ele²⁵⁶.

Serão abordadas a seguir, de modo sucinto, as principais fontes de receitas municipais derivadas previstas constitucionalmente, sejam elas provenientes de recursos próprios ou de transferências intergovernamentais.

a) Tributos Municipais

A Constituição Federal de 1988 previu tributos de competência exclusiva dos Municípios, os quais devem ser instituídos mediante lei e atender às disposições previstas em lei complementar federal, papel que hoje é exercido pela Lei nº 5.172/1966, o Código Tributário Nacional – CTN.

O art. 156 da Constituição Federal estabelece que são de competência dos Municípios os impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU); sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens móveis, seja por natureza ou acessão física, e

²⁵⁴ FERNANDES, Márcio Silva. **Direito municipal**: o município na Constituição de 1988. Brasília: Ed. Do Autor, 2014. p. 52-53.

²⁵⁵ GUTIERREZ, Miguel Delgado. Repartição de receitas tributárias: a repartição das fontes de receita. Receitas originárias e derivadas. A distribuição da competência tributária. In: CONTI, José Maurício (Coord.). **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 35.

²⁵⁶ *Ibid.*

de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, assim como a cessão de direitos a sua aquisição (ITBI); sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), excluídos os compreendidos no art. 155, II, da Constituição.

A Constituição Federal também concedeu aos Municípios, em seu art. 145, a possibilidade de instituição de taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição. Além disso, a Constituição lhes conferiu competência para a cobrança de contribuições de melhoria, visando à realização de obras e melhorias no âmbito do território municipal.

Os Municípios podem ainda, segundo o art. 149-A da Constituição Federal, instituir, por lei própria, contribuições ao custeio do serviço de iluminação pública, que pode ser cobrada na fatura de energia elétrica.

Aos Municípios não foi concedida, entretanto, como lembra Márcio Silva Fernandes, competência para criar novos impostos não previstos no texto constitucional, o que somente é permitido para a União por meio do exercício da competência residual prevista no art. 154, I, da Constituição Federal²⁵⁷.

b) Transferências intergovernamentais para os Municípios

Ao lado das receitas provenientes do exercício de sua competência própria, a Constituição Federal também previu um sistema participativo de arrecadação, mediante transferências, a partir do qual os Municípios recebem parcelas dos impostos arrecadados pelos outros entes²⁵⁸.

Os entes federados não possuem as mesmas condições econômicas. Em face disso, a simples outorga de competência tributária exclusiva, atribuindo tributos para cada esfera governamental, não seria suficiente para o custeio das despesas desses entes. Por isso, a Constituição Federal previu um sistema de participação no produto da receita tributária de outras esferas governamentais²⁵⁹.

O art. 158 da Constituição Federal determina que pertencem aos Municípios: a) o imposto sobre a renda dos servidores públicos municipais; b) a metade da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, que pode ser recebida integralmente,

²⁵⁷ FERNANDES, Márcio Silva. **Direito municipal**: o município na Constituição de 1988. Brasília: Ed. Do Autor, 2014. p. 54.

²⁵⁸ Ibid.

²⁵⁹ GUTIERREZ, Miguel Delgado. Repartição de receitas tributárias: a repartição das fontes de receita. Receitas originárias e derivadas. A distribuição da competência tributária. In: CONTI, José Maurício (Coord.). **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 43.

caso o município fiscalize e cobre o imposto referente às terras situadas em seus territórios; c) a metade da arrecadação do imposto dos Estados sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seu território; d) 25% (vinte e cinco por cento) do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS). Os critérios de repartição da receita relativa ao ICMS são determinados no parágrafo único do art. 158 da Constituição Federal, devendo três quartos do valor a ser entregue ser proporcionais ao valor adicionado da operação realizada no respectivo município e que até um quarto seja distribuído com base em critérios estabelecidos pela lei estadual.

Outra transferência recebida pelos Municípios é o Fundo de Participação dos Municípios, conforme determinado pelo art. 159, I, b, da Constituição Federal, sendo esse fundo composto por 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento) do produto da arrecadação, pela União, dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados. O art. 91 do CTN, por sua vez, atribui 10% (dez por cento) do Fundo às capitais dos Estados e 90% (noventa por cento) aos demais Municípios. No caso das capitais, a divisão se faz proporcionalmente à população e inversamente proporcional à renda *per capita*; já para os demais Municípios, a distribuição é feita proporcionalmente à população²⁶⁰.

Os Municípios recebem ainda participação em valores transferidos aos Estados pelo Fundo de Participação dos Estados, estabelecido pelo art. 59, §§ 3º e 4º, da Constituição Federal, bem como recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), instituído pela Emenda Constitucional nº 53/2006 e regulamentado pela Lei nº 11.494/2007. A distribuição dos recursos é realizada com base no número de alunos da rede de educação básica pública, de acordo com os dados do último censo escolar, sendo computados os alunos matriculados nos âmbitos de atuação prioritária, conforme o art. 21 da Constituição Federal, que, na esfera municipal, abrange os alunos matriculados na educação infantil e no ensino fundamental²⁶¹.

Existem ainda as transferências voluntárias de outros entes recebidas pelos Municípios mediante a celebração de convênios com base em algum interesse público. No que se refere a essas transferências voluntárias, é importante destacar que o fato de elas dependerem de decisão política dos entes que transferem os recursos, seja a União ou os Estados-membros,

²⁶⁰ FERNANDES, Márcio Silva. **Direito municipal**: o município na Constituição de 1988. Brasília: Ed. Do Autor, 2014. p. 55.

²⁶¹ Ibid.

coloca parte dos Municípios brasileiros em situação de vulnerabilidade, ante a ausência de critérios objetivos para o recebimento dos recursos.

4.2 Disciplina Constitucional da Competência Tributária Municipal e as Características da Norma de Competência Tributária

Como visto, a autonomia financeira dos entes federativos prescinde da outorga de competência tributária. Entende-se competência tributária ou poder tributário como a faculdade de editar leis que criem, abstratamente, tributos, o que, no Brasil, possui fundamento de validade na própria Constituição²⁶².

De acordo com Aires F. Barreto, “a competência tributária se expressa pelo poder de impor, coativamente, gravames financeiros aos administrados”²⁶³. Já segundo Hely Lopes Meirelles, o poder impositivo do município advém de sua autonomia financeira, que lhe assegura a instituição e a arrecadação de tributos de sua competência, assim como a aplicação das rendas locais²⁶⁴.

Para Flávio de Azambuja Berti, o tema relativo à outorga de competências, inclusive em matéria tributária, precisa ser analisado com cuidado, sobretudo porque a competência não deve ser vista, de um ponto de vista simplista, apenas como sinônimo de poder, mas sim como potestade, assim compreendida como o poder que já nasce delimitado ao fundar-se o Estado de Direito, de modo que a competência tributária pode ser entendida como um poder, mas um poder limitado pela própria Constituição Federal²⁶⁵.

Nesse sentido, a Constituição Federal de 1988 repartiu a matéria tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, atribuindo a cada um deles o lançamento e a cobrança de tributos. Fez isso, segundo afirma Miguel Delgado Gutierrez, adotando uma discriminação de competências tributárias exaustiva, integral e completa, contemplando as quatro entidades autônomas da Federação de maneira rígida e taxativa²⁶⁶.

Os limites de toda competência tributária estão bem traçados na Constituição Federal, na tentativa de impedir conflitos ou desarmonia entre as pessoas políticas, de modo que

²⁶² GUTIERREZ, Miguel Delgado. Repartição de receitas tributárias: a repartição das fontes de receita. Receitas originárias e derivadas. A distribuição da competência tributária. In: CONTI, José Maurício (Coord.). **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 41.

²⁶³ BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 582.

²⁶⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 150.

²⁶⁵ BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade e não confisco**. 3. ed. Curitiba, Juruá: 2009. p. 13-14.

²⁶⁶ GUTIERREZ, op. cit. , p. 42.

nenhuma delas interfira ilegitimamente na esfera e competência das demais²⁶⁷. Para que se tenha uma visão mais ampla acerca da inserção do município no âmbito da divisão de competências tributárias, analisa-se a seguir como a norma de competência tributária se caracteriza.

A Constituição Federal de 1988 prevê competências tributárias para União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Somente essas pessoas jurídicas estão habilitadas pelo sistema para criar em abstrato a norma padrão de incidência dos tributos, tendo a repartição de competência sido elaborada de modo minucioso e exaustivo, distribuindo precisamente o campo de atuação de cada uma das unidades federativas²⁶⁸. Mas como se configura uma norma de competência tributária? Quais os seus contornos e como se faz para identificá-la?

Humberto Ávila, em estudo sobre as competências tributárias, busca trazer respostas para essas questões. Norma é o significado de um enunciado com função prescritiva, reconstruído por meio da interpretação de enunciados contidos nas fontes, de modo que esses enunciados prescritivos cumprem a função de modificar, dirigir ou influenciar o comportamento humano. Com base nisso, a norma de competência tributária é concebida como o significado de um enunciado prescritivo, com eficácia comportamental direta e indireta, qualificado como abstrato, heterônomo e coativo²⁶⁹.

As regras de competência seriam qualificadas como enunciados prescritivos tanto porque resultam da interpretação de enunciados contidos na Constituição Federal de 1988, que é uma fonte normativa específica e hierarquicamente superior, como porque dirigem o comportamento do destinatário, que é o ente federado apto a instituir determinado tributo, fixando-lhe limites para o exercício legítimo de sua competência²⁷⁰. Ademais, consistem em significado de enunciado com atuação direta e indireta sobre a conduta do destinatário.

Outra questão importante apontada por Humberto Ávila é a que estabelece se as normas de competência tributária exprimem significados que conotam as propriedades necessárias e suficientes à sua verificação, devendo ser examinadas individualmente e estar necessariamente presentes para a sua existência (conceitos), ou se apenas descrevem propriedades típicas, comumente observadas e exemplificativamente indicadas, devendo ser

²⁶⁷ GUTIERREZ, Miguel Delgado. Repartição de receitas tributárias: a repartição das fontes de receita. Receitas originárias e derivadas. A distribuição da competência tributária. In: CONTI, José Maurício (Coord.). **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 43.

²⁶⁸ CHIESA, Clélio. **A competência tributária do estado brasileiro**: desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002. p. 31-32.

²⁶⁹ ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 19-21.

²⁷⁰ *Ibid.*, p. 22.

examinadas conjunta e concretamente, sem que seja necessária a presença de todas para a sua constatação (tipos)²⁷¹.

O autor argumenta no sentido de que os dispositivos constitucionais que atribuem poder de tributar aos entes federados exprimem conceitos, e não tipos, uma vez que o significado de tipo seria inconciliável com a especificação conceitual exigida pela linguagem em geral e pela Constituição Federal de 1988²⁷². Assim, o exercício da competência tributária já possui suas propriedades determinadas constitucionalmente.

Tácio Lacerda Gama, ao tratar da estrutura da norma de competência tributária, afirma que fica estabelecido na norma de competência primária o procedimento [p(p1.p2.p3...)], o qual deve ser desempenhado pelo sujeito competente (s), no espaço (e) e no tempo (t), a fim de criar um texto normativo que versa sobre certa matéria [m(s.v.e.t)], sem que os sujeitos destinatários da norma (sp) possam impedi-lo de considerar esta norma como válida²⁷³.

Dessa forma, segundo o autor, é possível demonstrar como a estrutura de uma norma jurídica pode, após a realização de sucessivas internalizações semânticas, resumir os elementos necessários à regulação da conduta de criar normas²⁷⁴.

O autor também relaciona os papéis da norma de competência, de acordo com a perspectiva de quem é competente e de quem deve suportar o exercício da competência, apontando que, para esses, a estrutura lógica proposta oferece:

- (i) regras para a identificação do direito válido num sistema de direito positivo qualquer; (ii) um roteiro para a organização dos enunciados que fundamentam a validade de uma norma – regime jurídico; e (iii) um caminho para a identificação dos enunciados que condicionam a forma de interpretar uma norma de inferior hierarquia²⁷⁵.

Ainda de acordo com Tácio Lacerda Gama, os sujeitos competentes podem valer-se dessa estrutura para: “(i) delimitar os condicionantes formais e materiais de exercício da sua competência; (ii) identificar como podem criar, transformar e extinguir a validade de normas jurídicas; e (iii) perceber que sanções podem ser imputadas ao exercício indevido da sua competência”²⁷⁶.

²⁷¹ ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 9-10.

²⁷² Ibid., p. 15.

²⁷³ GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária e a sua estrutura normativa. **Revista de Direito Tributário** (São Paulo), v. 102, p. 29-52, 2008. p. 51.

²⁷⁴ Ibid.

²⁷⁵ Ibid.

²⁷⁶ Ibid.

É preciso atentar para os limites do exercício da competência tributária pelos Municípios. De acordo com Hely Lopes Meirelles, no exercício de sua competência tributária, o Município não encontra outras limitações além daquelas que emanam dos princípios tributários adotados constitucionalmente para todas as entidades estatais²⁷⁷.

Cumpra-se destacar que as normas de competência tributária devem observar os limites estabelecidos constitucionalmente para o exercício dessa competência tributária, tanto na elaboração da norma quanto em sua aplicação.

As limitações ao poder de tributar podem ser implícitas, ou seja, podem advir de uma hermenêutica constitucional, como a vedação à invasão de competência dos entes federativos e a vedação à bitributação. Podem ser também limitações explícitas, existentes em todo o corpo constitucional, e não somente nos artigos 150, 151 e 152 da Constituição Federal. Além disso, os princípios constitucionais constituem importante instrumento de limitação aos possíveis excessos da tributação.

Desse modo é que o princípio da liberdade, erigido constitucionalmente, torna-se limite às ingerências estatais, que somente devem ocorrer na medida necessária, e sempre pautadas pela busca por uma otimização da utilização dos recursos públicos, a partir da aplicação do princípio da eficiência na Administração Pública.

O princípio da igualdade é também uma importante limitação às finalidades extrafiscais da tributação, contudo, a aplicação do princípio da igualdade requer a fixação de medidas de comparação avaliadas por elementos cuja existência esteja relacionada com a promoção da finalidade que justifica sua escolha, como no caso paradigmático do Simples Nacional, onde houve a fixação pelo legislador da receita bruta anual como elemento indicativo do porte da empresa, o qual seria a medida de comparação para atingir a finalidade de estimular o desenvolvimento econômico do pequeno empresário²⁷⁸.

O princípio da capacidade contributiva decorre da ideia de igualdade, consistindo num limite ao poder de tributar, estabelecido com o intuito de combater as injustiças sociais, porquanto exige que seja estabelecida uma carga tributária compatível com a capacidade econômica de cada padrão de contribuinte. A aplicação pragmática do princípio da capacidade contributiva requer uma atenção à igualdade particular, que requer a máxima observância possível às especificidades econômicas dos contribuintes quando do estabelecimento de padrões e faixas econômicas para fins de tributação.

²⁷⁷ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 150.

²⁷⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 50.

O princípio da legalidade estrita é outra importante limitação ao poder de tributar. Trata-se da impossibilidade de exigir aumento de tributo sem lei que o estabeleça. O tributo só pode ser instituído, aumentado, reduzido ou extinto por meio de lei (lei ordinária), podendo a Lei Complementar ser utilizada como fonte normativa de instituição de tributos, desde que exista expressa previsão constitucional. A medida provisória também poderá instituir tributos, conforme análise do artigo 62, § 2º, CF, feita pelo Supremo Tribunal Federal (STF), sendo vedada a utilização de medida provisória sobre matéria reservada à lei complementar (artigo 62, § 1º, III, CF).

A tipicidade fechada ou cerrada surge como corolário do princípio da legalidade, significando que todos os aspectos de incidência de um tributo devem ter determinação legal, consubstanciando-se em cinco aspectos que devem ser observados a partir da regra-matriz: aspecto material, aspecto espacial, aspecto temporal, aspecto pessoal e o aspecto quantitativo.

Os princípios da anterioridade nonagesimal e da anualidade corroboram para a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes, pois se os tributos fossem cobrados ou majorados imediatamente após a publicação da lei que os instituiu ou aumentou a segurança jurídica dos que pagam tributos, esta restaria prejudicada e não haveria como se realizar um planejamento tributário, o que acabaria por onerar excessivamente a população.

A vedação ao confisco talvez seja um das mais marcantes conquistas históricas do desenvolvimento da teoria tributária, pois os tributos não podem ser tão excessivos de modo a confiscar o patrimônio dos contribuintes, que modo que é necessário o estabelecimento de parâmetros objetivos que definam qual o limite que estabelece o que seria uma tributação confiscatória, levando-se em consideração tanto o tributo visto individualmente como a soma de toda a carga tributária imposta aos contribuintes.

No que se refere à vedação do estabelecimento de limitações ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, é importante destacar que a finalidade dessa limitação é a proteção à liberdade de ir e vir, com a ressalva da cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

As imunidades referentes a impostos consistem numa limitação que tende a otimizar a prestação de serviços públicos no caso da imunidade recíproca dos entes federados e de viabilizar o exercício de atividades não lucrativas de interesse coletivo e a liberdade religiosa, de expressão e de associação, bem como o acesso à informação e à cultura.

As vedações contidas no artigo 151 da Constituição Federal elencam importantes medidas de combate à desigualdade regional e local, incluindo a utilização da extrafiscalidade como instrumento de políticas públicas voltadas ao desenvolvimento socioeconômico.

O artigo 152 da Carta Magna ressalta mais uma vez o princípio da igualdade, uma vez que impede que os entes federativos estabeleçam diferenças tributárias entre bens e serviços de qualquer natureza em razão de sua procedência ou destino.

Nesse sentido, importa destacar que a igualdade referida na Constituição Federal é a igualdade material; assim, a extrafiscalidade tem um importante papel na definição do que sejam as medidas voltadas a estabelecer um tratamento igualitário na tributação, uma vez que as distinções estabelecidas com o intuito de promover a igualdade material não podem ser desarrazoadas nem destituídas de finalidade.

Humberto Ávila faz considerações importantes a respeito do entendimento do que seria a finalidade na realização da igualdade. Expõe critérios para a sua definição, entre os quais: que a finalidade ser constitucionalmente prescrita e demonstrada, sem ambiguidade ou contradição, mediante a indicação do suporte expresso ou implícito, cujo significado preliminar permita aferir a previsão do fim em nível constitucional; pode ser fiscal ou extrafiscal; deve ser uma finalidade não pré-excluída pelas regras de tributação, nem incompatível com a finalidade predeterminada pela regra de tributação ou pelo regime jurídico constitucional estabelecido relativamente à obrigação tributária em questão; deve ser objeto de uma análise integral do próprio documento legislativo, e não estabelecida de modo subjetivo; não pode servir de justificativa à modificação de medida de comparação constitucionalmente eleita; admite que outra finalidade possa ser utilizada para diferenciar os contribuintes²⁷⁹.

Como visto, a própria Constituição Federal cria maneiras para impedir a tributação abusiva e excessiva, de modo que ela não apresente caráter confiscatório. Assim, o legislador estipulou limitações explícitas e implícitas ao poder de tributar, bem como trouxe um arcabouço de princípios voltados não somente à aplicação das normas tributárias, mas também à sua elaboração.

4.3 Reforma Tributária e Municípios: limites e possibilidades no federalismo fiscal brasileiro

O tema reforma do sistema constitucional tributário é recorrente no cenário brasileiro. Várias foram as emendas à Constituição de 1988 que tratam de matérias referentes à

²⁷⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 75.

tributação. Inúmeras são as propostas de reforma que têm sido debatidas e efetuadas no modelo tributário brasileiro, sem que, contudo, tragam benefícios reais.

O nosso sistema tributário constitucional é caracterizado por ser prolixo. É extensa a normatização tributária colocada na Constituição, o que não implicou uma maior estabilidade do sistema tributário.

Ao tratar de reforma tributária, não se pode prescindir da análise de conceitos como Estado unitário e federação, função arrecadatória e extrafiscal dos tributos, democracia, guerra fiscal e direitos fundamentais. As reformas tributárias não podem ser conflitantes com o núcleo intangível do sistema tributário brasileiro, constitucionalmente expreso.

Garantir a receita pública sem violar a liberdade do exercício das atividades econômicas, nem os contornos constitucionais do federalismo brasileiro, é um dos pontos centrais do debate, que tanto interessa ao ente municipal. Este necessita de uma ampliação de sua base financeira, tendo em vista que a maioria das propostas de reforma tributária trata de questões que dizem respeito à autonomia e competência tributária dos Municípios.

Ao se analisar a autonomia política e financeira no modelo atual de federalismo fiscal brasileiro, segundo Flávio de Azambuja Berti, está-se diante de uma dicotomia: efetivar o federalismo fiscal mediante a descentralização real de poder financeiro aos governos regionais e locais nos moldes da Constituição de 1988 ou flexibilizar o federalismo fiscal mediante uma reforma tributária cuja implementação poderia resultar em renúncia à plena autonomia dos Estados-membros²⁸⁰.

Hugo de Brito Machado alerta que, em se tratando de reforma do sistema constitucional tributário, faz-se necessário ater-se a duas questões fundamentais, no intuito de se delinear um sistema tributário. A primeira questão seria saber se é mais conveniente um Estado Unitário ou uma Federação; a segunda diz respeito à função dos tributos, se meramente arrecadatória ou extrafiscal, como instrumento de intervenção no domínio econômico ou de redução das desigualdades sociais e regionais²⁸¹.

Quanto à primeira questão, Hugo de Brito Machado muito bem se posiciona no sentido de que toda concentração de poder é contrária à liberdade humana, e que onde não existe distribuição das rendas tributárias não há federação. Assim, a Federação seria o modelo

²⁸⁰ BERTI, Flávio de Azambuja. **Federalismo fiscal e defesa dos direitos do contribuinte**: efetividade ou retórica. Campinas: Bookseller, 2005. p. 12-13.

²⁸¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Reforma tributária**. 2003. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>>. Acesso em: 13 dez. 2017.

que mais efetivamente garante a liberdade, consistindo na melhor forma de proteger o cidadão contra o arbítrio do poder estatal.

Para esse autor, a atribuição de competências tributárias a cada unidade federativa garante a autonomia política dos entes da Federação, não sendo suficiente, contudo, para sanar o problema da impossibilidade de alguns entes instituírem e arrecadarem todos os tributos que lhes foram atribuídos pelo sistema, ante a inexistência de condições estruturais e econômicas.

A distribuição de receitas supriria essa deficiência, criando, todavia, uma dependência política que poderia ser eliminada mediante a criação de uma fórmula que permitisse o recolhimento de cada parcela dos tributos partilhados diretamente em favor das entidades destinatárias das receitas²⁸².

No que se refere às funções do tributo, o autor reconhece que se está diante de questão complexa, já que o tributo com função extrafiscal tenderia a gerar distorções e fraudes, existindo, porém, situações em que poderia funcionar de modo satisfatório como instrumento de intervenção do Estado na atividade privada, propiciando a construção de uma sociedade mais justa²⁸³.

Ao tratar dos princípios formadores do Estado, Paulo de Barros Carvalho afirma que o princípio federativo, inscrito no art. 1º da Constituição de 1988, volta-se aos legisladores da União dos Estados-membros e do Distrito Federal. Diz que, muitas vezes, a União tem invadido a competência estadual, legislando sobre seus impostos privativos; nessas situações, caberia ao sujeito passivo insurgir-se contra a exigência federal, com fundamento no desrespeito à autonomia das unidades federadas²⁸⁴.

Paulo de Barros Carvalho ressalta que a isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno é um enunciado implícito, construído a partir das formulações expressas do princípio federativo (art. 1º, CF) e da autonomia dos Municípios (art. 13, § 2º, art. 18, *caput*, e § 4º, art. 23, *caput*, e parágrafo único; arts. 29, 30, 44, 45, 46 e 53, CF/88). Quanto aos Municípios, o autor destaca que alguns juristas contrários ao “municipalismo”, apesar de não negarem a autonomia municipal (princípio que se realiza nas prescrições dos arts. 18 a 57 da CF), reduzem drasticamente a relevância dessas pessoas políticas, chegando ao ponto de, em suas interpretações, designá-las por “entes menores”.

²⁸² MACHADO, Hugo de Brito. **Reforma tributária**. 2003. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>>. Acesso em: 13 dez. 2017.

²⁸³ *Ibid.*

²⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 299-300.

A autonomia municipal encontra-se refletida em diferentes passagens do texto constitucional, como a autorização constitucional a ter símbolos próprios (art. 13, § 2º, da CF) e a necessidade de consulta prévia à população municipal nos casos de criação, incorporação, fusão e desmembramento de Municípios (art. 18, § 4º)²⁸⁵.

Para esse autor, a autonomia e a competência municipal para legislar sobre matéria tributária existem justamente para atender às disposições constitucionais, bem como visando à aplicação de suas rendas e à fiscalização, mediante controle externo do Poder Legislativo Municipal e pelos sistemas de controle interno do Executivo Municipal, além da inclusão dos Municípios no rol das imunidades²⁸⁶.

Como garantia do princípio federativo, a Constituição federal de 1988 erigiu o modelo federativo à condição de cláusula pétrea, que não pode ser alterada nem mesmo por emendas à Constituição. Para Flávio de Azambuja Berti, eventuais casos em que se pretenda ofender o princípio federativo ou flexibilizá-lo consistem em situações aptas ao reconhecimento de inconstitucionalidade, de absoluta invalidade²⁸⁷.

Gabriel Ivo, por sua vez, destaca que a produção normativa que se desenvolve numa atividade normativa propicia o acréscimo de novos enunciados prescritivos e, portanto, de normas jurídicas que serão construídas a partir da interpretação dos textos, podendo suprimir outros enunciados e, também, outras normas jurídicas, de modo expresso. É o caso da revogação expressa, que sempre alcança o plano da expressão, onde se acham os enunciados prescritivos, ou por meio da revogação tácita, que depende da construção do intérprete e tem como objeto as normas jurídicas²⁸⁸.

Como bem ilustra Gabriel Ivo, a possibilidade de uma determinada matéria poder ou não ser introduzida por um instrumento específico tem relação com a forma do Estado Federal, pois cada unidade dispõe de um conjunto de matérias, atribuídas constitucionalmente, sobre as quais pode legislar²⁸⁹. A incompetência material pode resultar da impossibilidade de a pessoa política legislar sobre a matéria²⁹⁰. Assim:

Um documento normativo, para ser válido, tem de ser criado conforme a Constituição, lá onde estão as normas que prescrevem a sua forma de produção. É a existência de uma norma de produção que estabelece o órgão

²⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 306-307.

²⁸⁶ Ibid.

²⁸⁷ BERTI, Flávio de Azambuja. **Federalismo fiscal e defesa dos direitos do contribuinte: efetividade ou retórica**. Campinas: Bookseller, 2005. p. 65-69.

²⁸⁸ IVO, Gabriel, **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006. p. 114.

²⁸⁹ Ibid., p. 133-134.

²⁹⁰ Ibid.

que, mediante um procedimento, tem autorização para regular certa matéria, permitindo inferir que determinado documento normativo é válido. Os documentos normativos inválidos, portanto, não pertencem ao direito. As leis criadas desrespeitando a Constituição não são válidas e, assim, não pertencem ao direito. Por isso não pode uma lei ser válida e inconstitucional, dado que se um documento normativo não está conforme a Constituição, é inválido.

Assim, para Gabriel Ivo, uma norma infraconstitucional, para ser válida, necessita observar as normas constitucionais. Por isso é que as normas tributárias, para que não sejam inconstitucionais, precisam ser criadas com observância aos contornos do federalismo brasileiro, definidos pela Carta Magna de 1988.

Flávio de Azambuja Berti expõe quatro casos em que seria possível questionar a constitucionalidade de norma tributária por ofensa direta ou indireta ao princípio federativo: a) a concessão de isenção heterônoma, que ocorre quando uma pessoa política institui isenção em relação ao pagamento de tributo da competência de outro ente; b) a imposição, mediante emenda à Constituição, de que entes federados abdicuem de legislar sobre matérias de sua competência, pois o chamado Poder Constituinte derivado estaria sujeito a uma série de limitações de ordem formal, circunstancial e material, não sendo possível, pois, que cláusulas pétreas sejam flexibilizadas em razão de eventual emenda à Constituição; c) a aprovação de Emenda Constitucional que autorize à lei complementar federal estabelecer tetos de alíquotas de tributos estaduais ou municipais, uma vez que o legislador estadual ou municipal encontraria outro limite ao exercício de suas competências que não o da vedação ao confisco; d) a possibilidade de a União interferir, mediante lei, na gestão financeira das contas de Estados-membros e Municípios²⁹¹.

Alguns doutrinadores veem nos fundos de participação a solução para equacionar as autonomias dos entes políticos, sem que ocorra a dissolução da Federação. Esse é o pensamento de Hugo de Brito Machado, para quem a instituição de fundos de participação dos Estados e dos Municípios, geridos por órgãos independentes do Ministério da Fazenda, faria com que os conflitos entre os entes tributantes pudessem ser discutidos e solucionados no âmbito da partilha dos recursos arrecadados²⁹².

Nelson de Freitas Porfírio Júnior anota que a grande questão é a necessidade de se compatibilizar a escassez de recursos disponíveis com as mais variadas demandas regionais,

²⁹¹ BERTI, Flávio de Azambuja. **Federalismo fiscal e defesa dos direitos do contribuinte**: efetividade ou retórica. Campinas: Bookseller, 2005. p. 69-71.

²⁹² MACHADO, Hugo de Brito. Reforma tributária e desenvolvimento econômico. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord). **Tributação e desenvolvimento**: homenagem ao professor Aires Barreto. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 830.

maximizando as potencialidades econômicas do país como um todo, sem que haja uma excessiva centralização e concentração de poderes, o que conduziria a uma redução do nível de democracia e de participação popular na Administração Pública²⁹³.

Para o autor, ainda que a centralização seja necessária para coordenar as atividades desenvolvidas por Estados-membros e Municípios, existe o risco de que ela conduza a uma diminuição da autonomia dos entes políticos integrantes da federação e do próprio federalismo. É que a estrutura federal parece ser mais resistente à monopolização do poder político, residindo aí a justificativa para a tendência que as grandes democracias modernas possuem de utilizar a forma federal de repartição de competências²⁹⁴.

Ao tratar das perspectivas que acredita existirem para o federalismo, Nelson de Freitas Porfírio Júnior²⁹⁵ aduz que “o futuro do federalismo será mais positivo quanto maior for o grau de participação popular na formulação das políticas públicas e na definição das prioridades a serem atendidas pela administração”. A eficácia do federalismo estaria condicionada à provisão de recursos financeiros necessários aos entes políticos para que possam definir suas prioridades dentro de seu orçamento.

Desse modo, ainda que simplificar o sistema tributário deva ser um dos enfoques de uma reforma tributária que pretenda superar o modelo tributário atual, o respeito ao pacto federativo e aos interesses da sociedade são fatores imprescindíveis para se evitar a instabilidade jurídica e, conseqüentemente, mais prejuízos aos contribuintes.

O tema reforma tributária gera muitas expectativas quanto aos seus benefícios. José Souto Maior Borges afirma que uma reforma tributária sempre é “ingenuamente visualizada como modo de instauração do paraíso fiscal na Terra, remédio infalível para todos os males que enfermam o sistema tributário nacional”²⁹⁶, consistindo num estranho fenômeno de psicologia tributária, pois “quanto mais se frustram os objetivos da reforma, mais são esperados os seus benefícios futuros, a serem consolidados em novas reformas”²⁹⁷.

A Constituição Federal de 1988 disciplina um federalismo fiscal bastante rígido, que possui características essenciais, entre as quais Daniel K. Goldberg destaca: a atribuição de competências tributárias exclusivas para todas as pessoas jurídicas de direito público interno,

²⁹³ PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson de Freitas. Federalismo, tipos de estado e conceito de estado federal. In: CONTI, José Maurício (coord.). **Federalismo fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 11.

²⁹⁴ *Ibid.*, p. 11-12.

²⁹⁵ *Ibid.*, p. 12.

²⁹⁶ BORGES, José Souto Maior. A reforma tributária: seus modelos e sua crítica. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). **Tributação e desenvolvimento**: homenagem ao professor Aires Barreto. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 383.

²⁹⁷ *Ibid.*

transferências constitucionais mandatórias (arts. 157 a 162 da CF), transferências verticais voluntárias, destinações orçamentárias, autonomia financeira e orçamentária para todos os entes federativos, relativizada pela Lei de Responsabilidade Fiscal²⁹⁸.

Segundo Daniel K. Goldberg, algumas mudanças seriam benéficas ao federalismo fiscal. Destaca a necessidade de eliminação dos focos de rigidez do sistema, com garantia da autonomia orçamentária aos entes federativos, sem a predeterminação de gastos ou destinações dos orçamentos municipais ou estaduais; a reestruturação das competências tributárias, como, por exemplo, a transferência das bases de incidência do ISSQN para a União Federal, em troca de transferências fiscais; a criação de mecanismos de coordenação entre União, Estados e Municípios²⁹⁹.

É possível notar que as mudanças apontadas por Daniel K. Goldberg focam na autonomia financeira dos entes federativos, sem que observe, contudo, as competências tributárias definidas constitucionalmente. Assim, resta saber se a retirada de competências para instituir tributos de um ente político com a transferência dessas competências para o ente central estaria ferindo o pacto federativo. Definir essa questão é um ponto fundamental para que se compreendam os limites e as possibilidades de uma reforma tributária constitucionalmente viável.

Consoante lembrado por Betina Treiger Grupenmacher, o sistema tributário brasileiro necessita de reformas que o simplifiquem e desonerem o setor produtivo, tornando-o mais eficiente no sentido de melhorar a arrecadação, viabilizar o desenvolvimento econômico e realizar justiça social. Contudo, segundo a autora, as reformas até o momento apresentadas promovem alterações significativas na Constituição, sem tornar o sistema tributário mais eficiente, nem resolver os problemas da regressividade da tributação e da guerra fiscal, além de não fortalecer o pacto federativo³⁰⁰.

José Souto Maior Borges menciona dois modelos diversos que caracterizam as propostas de reforma tributária nacional, sendo o primeiro, o qual o autor denomina de “modelo segregacionista”, voltado ao sistema constitucional tributário, desconsiderando, em maior ou menor grau, as relações interestaduais. O segundo modelo, chamado de “modelo

²⁹⁸ GOLDBERG, Daniel K. Entendendo federalismo fiscal: uma moldura teórica multidisciplinar. In: CONTI, José Maurício (coord.). **Federalismo fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 28.

²⁹⁹ *Ibid.*, p. 28-29.

³⁰⁰ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Sistema tributário e reforma. Eficiência x direitos e garantias fundamentais. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord). **Tributação e desenvolvimento**: homenagem ao professor Aires Barreto. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 87.

integracionista”, aborda as relações internacionais e as exigências de interpenetração dos sistemas jurídicos num cenário de globalização³⁰¹.

É possível identificar alguns aspectos que são recorrentes no tocante à reforma tributária. Robson Maia Lins resume algumas das principais discussões a respeito do tema: a) excesso de tributo – alguns tributos como ICMS, IPI, ISSQN, Cofins e PIS, poderiam ser unificados num único tributo, denominado Imposto sobre Valor Adicionado – IVA global; já outros deveriam ser simplificados ou até suprimidos; b) tributação cumulativa – coloca-se em pauta a necessidade de um mínimo possível de cumulatividade para que se tenha um sistema tributário justo; c) elevado nível de evasão fiscal; d) complexidade das normas – o que teria um elevado custo para o cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes e para as Administrações Tributárias; e) guerra fiscal – a competição entre os estados tem se transformado em fenômeno crescente³⁰².

A respeito do IVA, Robson Maia Lins destaca que a autonomia dos Estados, derivada do sistema federativo e cláusula pétrea da Constituição, não colide com a possibilidade de existir um imposto nacional sobre vendas de bens e serviços, uma vez que restariam reservados à competência estadual e municipal outros tipos de tributação, como o ITBI, o IPVA e o IPTU.

O autor deixa de observar, entretanto, que, no âmbito municipal, o ISSQN é o tributo que gera maior expectativa de receitas, assim como é inegável que o é o ICMS na esfera estadual. Desse modo, a implementação de um IVA pode esbarrar em questionamentos por parte dos Estados-membros e dos Municípios no que se refere à violação da autonomia federativa³⁰³.

É importante frisar que nenhuma proposta de reforma tributária estará imune à coexistência de aspectos positivos e negativos; é exatamente por isso que o assunto deve ser tema de um amplo debate envolvendo a população e as pessoas jurídicas de direito público interno dotadas de competências tributárias, no intuito de conferir legitimidade e transparência às tomadas de decisões referentes à política tributária mais conveniente ao desenvolvimento nacional.

³⁰¹ BORGES, José Souto Maior. A reforma tributária: seus modelos e sua crítica. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord). **Tributação e desenvolvimento**: homenagem ao professor Aires Barreto. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 384.

³⁰² LINS, Robson Maia. Reforma fiscal: como equacionar o sistema político e o sistema tributário nacional. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). **Tributação e desenvolvimento**: homenagem ao professor Aires Barreto. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 623-624.

³⁰³ *Ibid.*, p. 627.

Assim, faz-se necessário que sejam observados os limites constitucionais à reforma tributária, ante o modelo de federalismo fiscal adotado no Brasil, bem como que as possibilidades de mudanças estejam em consonância com o sistema tributário nacional.

Apesar de o federalismo fiscal nos moldes delineados pela Constituição Federal ser imprescindível à manutenção da democracia, algumas mudanças se fazem necessárias para que não se perca a eficiência do sistema tributário, sem que, com isso, se viole o princípio federativo mediante a supressão de competências tributárias dos entes políticos e consequentes restrições a suas autonomias financeiras.

Serão analisadas a seguir duas das principais propostas de reforma tributária que têm sido discutidas atualmente: a proposta de reforma tributária do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) e a proposta de reforma tributária da PEC 293/04.

a) A proposta de reforma tributária do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)

Uma das propostas de reforma tributária que tem feito parte do debate brasileiro acerca do tema é a elaborada pelo Centro de Cidadania Fiscal, com a direção de Bernard Appy, Eurico Marcos Diniz de Santi, Isaias Coelho e Nelson Machado, que aponta mudanças necessárias no modelo brasileiro de tributação de bens e serviços, com o intuito de simplificar e aprimorar a gestão tributária brasileira³⁰⁴.

Segundo essa proposta de reforma, o modelo brasileiro de tributação da produção e consumo de bens e serviços, o qual é constituído por cinco tributos de caráter geral – PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS –, produz vários problemas, uma vez que: a) reduz fortemente a produtividade, pois as empresas se organizam de forma ineficiente para minimizar o custo tributário; b) onera os investimentos e as exportações; c) eleva sobremaneira o custo burocrático de apuração e pagamento dos tributos, além de provocar um elevado grau de litígio; d) impede os consumidores de conhecerem o montante de tributos incidentes sobre os bens e serviços que adquirem no mercado³⁰⁵.

A solução para esses entraves, consoante a referida proposta, seria a unificação de todos os tributos inerentes à produção e consumo de bens e serviços num único tributo, denominado Imposto sobre Valor Agregado – IVA. Trata-se de um imposto não cumulativo, de alíquota única, incidente sobre uma base ampla de bens e serviços, desonerando as

³⁰⁴ APPY, Bernard; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COELHO, Isaias; MACHADO, Nelson. **Reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços**. Nota Técnica nº 1. Versão 1.1. Centro de Cidadania Fiscal, 2017.

³⁰⁵ Ibid.

exportações e os investimentos, com cobrança no destino, cuja receita seria partilhada entre a União, os Estados e os Municípios, tendo como principais características³⁰⁶:

- a. incidência não cumulativa sobre uma base ampla de bens e serviços; b. adoção do regime de crédito financeiro, pelo qual todo o imposto incidente em etapas anteriores sobre os bens e serviços utilizados na atividade empresarial gera crédito; c. desoneração completa das exportações e dos investimentos; d. incidência “por fora”, ou seja, sobre o preço dos bens e serviços sem imposto; e. devolução tempestiva de créditos acumulados, no prazo máximo de 60 dias (podendo alcançar 180 dias em caso de investigação sobre fraude na constituição dos créditos).

Trata-se de uma proposta que tenta resguardar o princípio federativo por meio da partilha de receitas entre os entes políticos. Essa proposta teria como vantagem uma efetiva simplificação do subsistema tributário incidente sobre a produção e consumo de bens e serviços; contudo, a adoção de uma alíquota única pode suscitar alguns pontos negativos, como a impossibilidade de se ajustar a carga do tributo a partir da finalidade extrafiscal de se reduzir as desigualdades sociais. A capacidade contributiva seria aferida com base na possibilidade material de se consumir mais bens e serviços, e não haveria um escalonamento de alíquotas a partir da natureza essencial ou não dos objetos de consumo.

b) A proposta de reforma tributária da PEC 293/2004

Outra proposta de reforma tributária entre as recentemente mais discutidas é a contida na PEC 293/2004, que prevê alterações no Sistema Tributário Nacional a partir de um Imposto de Valor Adicionado – IVA, substituindo cinco outros impostos: ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), ISS (Imposto Sobre Serviços), Cofins e salário-educação.

De acordo com Paulo Caliendo, entre as principais vantagens dessa proposta estaria o aparente equilíbrio de repartição de receitas entre os entes federados, a partir da redistribuição correta das bases de incidência: renda (União), Consumo (Estados) e propriedade (Municípios)³⁰⁷.

A promulgação dessa PEC, que está em fase de emendas, e sua apreciação estiveram suspensas durante o período da intervenção federal na segurança pública do Rio de Janeiro (Decreto nº 9.288/18), que findou em 31 de dezembro de 2018.

³⁰⁶ APPY, Bernard; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COELHO, Isaias; MACHADO, Nelson. **Reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços**. Nota Técnica nº 1. Versão 1.1. Centro de Cidadania Fiscal, 2017. p. II.

³⁰⁷ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Um IVA para o Brasil. In: **Jota**. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/um-iva-para-o-brasil-13032017>> Acesso em: 25 jun. 2018.

É preciso destacar, ainda, que caso a reforma tributária seja aprovada, ocasionará significativos impactos no exercício das respectivas competências tributárias dos entes federativos, incluindo o dos Municípios, uma vez que reformula aspectos marcantes do Sistema Tributário Nacional Brasileiro.

5 O EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL

5.1 Competência Tributária Municipal e Extrafiscalidade

A tributação tem sido, ao longo da história, pensada sob a ótica da fiscalidade. O Estado, por meio de tributos, deveria financiar apenas uma proteção passiva aos direitos fundamentais à liberdade e à propriedade³⁰⁸.

Ocorre que, como já mencionado nos capítulos anteriores, o Estado contemporâneo tem adquirido novas funções, como a de promover direitos fundamentais prestacionais, tais como educação, saúde, habitação, meio ambiente equilibrado etc., bem como a de corrigir falhas de mercado, o que exige atitudes positivas do Estado, sendo a tributação concebida como uma forma de indução de comportamentos virtuosos ou desestimuladores de comportamentos indevidos. Assim, a tributação extrafiscal tem sido compreendida como um instrumento de reforma social ou de desenvolvimento econômico, redistribuindo renda ou intervindo na economia³⁰⁹.

O estudo da função das normas tributárias pela dogmática jurídica tradicional limitava-se à divisão entre tributos com função preponderantemente arrecadatória ou fiscal e tributos com função preponderantemente extrafiscal. Tal classificação, segundo Vanessa Rahal Canado, ganha relevância principalmente diante da aplicação dos princípios da legalidade e da anterioridade tributárias, já que a finalidade extrafiscal de alguns tributos justificaria a existência das exceções a esses princípios³¹⁰.

De acordo com a autora, a realidade é que todos os tributos podem ter efeitos fiscais e extrafiscais, pois o aumento ou a instituição de um tributo, em princípio, pode resultar não somente no comportamento de pagar tributo, mas induzir outros comportamentos. A lei tributária pode provocar atitudes diversas nos agentes do mercado; a instituição ou o aumento de um tributo com finalidade extrafiscal geram aumento de arrecadação³¹¹.

Assim, mesmo um tributo que possua finalidade fiscal pode estimular ou desestimular comportamentos nos contribuintes. Os tributos com finalidade extrafiscal também cumprem o

³⁰⁸ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo. Tributação e ordem econômica: os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica. In: **Rev. direitos fundam. democ.**, v. 20, n. 20, p. 193-234, jul./dez. 2016. p. 195.

³⁰⁹ Ibid.

³¹⁰ CANADO, Vanessa Rahal. Desenvolvimento, direito, economia, fiscalidade e extrafiscalidade: análise da natureza dos incentivos e benefícios fiscais sob uma perspectiva interdisciplinar. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). **Tributação e desenvolvimento**: homenagem ao professor Aires Barreto. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 818-819.

³¹¹ Ibid., p. 821-822.

papel de arrecadar recursos para os cofres públicos, de modo que é possível dizer que os tributos, de modo geral, podem ter mais de uma finalidade inerente à sua essência.

Nesse mesmo sentido, Alfredo Augusto Becker observa a coexistência de múltiplas finalidades dos tributos³¹². Afirma que na construção jurídica de cada tributo jamais estarão ausentes o finalismo fiscal e o extrafiscal, havendo apenas maior ou menor prevalência em um ou outro sentido, a fim de melhor estabelecer o equilíbrio econômico e social³¹³.

Paulo Caliendo, por sua vez, ao tratar da forma como a tributação influencia o comportamento dos contribuintes, destaca o fato de que a tributação possui efeitos fiscais e extrafiscais na sociedade, os quais podem ser intencionais, como no caso da concessão de benefícios fiscais ou na tributação ecológica; ou podem ser não intencionais, já que todo tributo carrega em si uma carga de finalidade extrafiscal³¹⁴.

Para o autor, é indiscutível que o simples aumento de um percentual na alíquota de um tributo, a criação de uma nova obrigação tributária ou a mudança na forma de adimplemento de uma obrigação acessória agem sobre as condutas e as expectativas de ação dos agentes econômicos, bem como na promoção dos direitos fundamentais³¹⁵.

Da mesma forma, Luís Eduardo Schoueri destaca, com base nas lições de Klaus Vogel, que toda norma tributária, ao tempo que possui a função de arrecadar, também pode ter outras três funções, que podem ou não estar presentes simultaneamente: a) a função de distribuir a carga tributária, com base em critérios de justiça distributiva; b) a função indutora; e c) a função simplificadora³¹⁶.

Schoueri ainda aponta como critério de distinção entre uma norma indutora e uma norma arrecadatória o seu caráter finalístico, que deve ser buscado perquirindo-se qual a finalidade do legislador ao traçar os contornos jurídicos do tributo, de modo que uma norma será considerada indutora se houver o desejo deliberado de influir na ordem econômica e social³¹⁷.

³¹² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 597.

³¹³ Ibid.

³¹⁴ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 100.

³¹⁵ Ibid.

³¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 27.

³¹⁷ Ibid., p. 17.

Paulo Caliendo destaca que, ao lado da tentativa estatal de corrigir falhas sociais ou de mercado, a utilização extrafiscal dos tributos pode suscitar alguns questionamentos acerca da moralidade estatal no seu uso, entre os quais o autor destaca³¹⁸:

será que o Estado não poderia sofrer a captura de grupos de pressão e ao invés de produzir uma ação virtuosa transferir recursos públicos para grupos privados (fenômeno *rent-seeking*)? Será que o Estado não poderia ser capturado por comportamentos oportunistas de redução de compromisso social, de entregas com base na fruição de bens públicos (dilema do carona ou *free-rider*)? Será que simplesmente o Estado não sabe como escolher bem, não por motivos de má-fé, mas simplesmente porque não detém todas as informações do sistema econômico (limitação informacional), acarretando mais danos do que benefícios em sua atuação?³¹⁹

Estabelecer os limites constitucionais para a utilização tributação com finalismo extrafiscal é um dos problemas centrais do constitucionalismo moderno, a fim de que este instrumento de promoção econômica e social não fira a essência dos direitos que deseja preservar³²⁰.

Paulo Caliendo lembra que a possibilidade de indução econômica do Estado está prevista no art. 174 da CF/88, segundo o qual, como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado poderá exercer, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado³²¹.

Assim sendo, é possível compreender que este dispositivo atribui ao Estado uma competência extrafiscal em matéria econômica? De acordo com Paulo Caliendo, esse comando normativo se dirige especialmente à função de planejamento, que deve ser determinante para o setor público e meramente indicativo para o setor privado.

Já no que se refere às funções de fiscalização e incentivo, segundo o autor, o texto legal adverte que estas serão realizadas na forma da lei, de modo que não há como deduzir diretamente do texto constitucional uma autorização direta para o uso de medidas de extrafiscalidade econômica, a qual deve ter autorização expressa para a sua utilização³²².

Ainda de acordo com o autor, a função incentivadora dos tributos deve ser distinguida da função indutora, já que nem toda função indutora é incentivadora, podendo ela ser

³¹⁸ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo. Tributação e ordem econômica: os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica: In: **Rev. direitos fundam. democ.**, v. 20, n. 20, p. 193-234, jul./dez. 2016. p. 195.

³¹⁹ Ibid.

³²⁰ Ibid.

³²¹ Ibid., p. 208.

³²² Ibid.

igualmente indutora por desincentivo a determinado comportamento, o que exige autorização constitucional e lei expressa, sob pena de ser considerada inconstitucional por falta de competência³²³.

Para ele, existem princípios constitucionais que devem limitar a extrafiscalidade, entre os quais destaca o princípio da segurança jurídica, o princípio da legalidade, o da anterioridade, o da periodicidade mínima e o da publicidade³²⁴.

No caso dos municípios, um exemplo claro de como o exercício das competências tributárias pode, a partir de sua finalidade extrafiscal, induzir comportamentos e, deliberadamente, influir no desenvolvimento local, dá-se quando o município elabora uma lei reduzindo alíquotas de ISSQN com o intuito de atrair empresas prestadoras de serviços para atender às demandas locais e movimentar a economia; ou quando, a partir de uma utilização extrafiscal do IPTU, resolve promover o desenvolvimento e a ocupação de bairros distantes e pouco habitados.

No que diz respeito ao IPTU, por exemplo, é possível a administração pública promover a desocupação de determinada região da cidade já congestionada e caótica, a preservação e a recuperação de prédios antigos mediante seu uso para atividades de natureza empresarial, o uso racional do solo e do subsolo em áreas mais problemáticas, a redução da poluição no centro da cidade e o congestionamento no trânsito mediante estímulos para que as indústrias se localizem em bairros mais afastados³²⁵.

Outra questão que precisa ser destacada é que o exercício do poder de tributar municipal não deve ser confundido com o aumento da carga tributária, mas deve ser compreendido como o manejo de instrumentos tributários que viabilizem o desenvolvimento local, a partir de um exercício da competência tributária municipal voltado para a melhoria das condições sociais, estruturais e econômicas de uma localidade, com respeito aos limites constitucionais ao poder de tributar, necessário para garantir não somente os direitos dos contribuintes, mas os direitos fundamentais como um todo.

É o caso do uso da extrafiscalidade com objetivos de natureza econômica e sustentável mediante a criação de sistemas e mecanismos próprios dentro da legislação municipal. Nesse

³²³ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo. Tributação e ordem econômica: os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica: In: **Rev. direitos fundam. democ.**, v. 20, n. 20, p. 193-234, jul./dez. 2016. p. 208.

³²⁴ *Ibid.*, p. 217.

³²⁵ BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade e não confisco**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2004. p. 114-115.

sentido, Flávio de Azambuja Berti traz exemplo bastante elucidativo da utilização dos tributos como instrumento de política econômica e urbana:

Um município qualquer enfrenta graves problemas resultantes da presença de indústrias cujas sedes estão localizadas próximas à sua região central, problemas esses expressos sob a forma de congestionamentos pesados à vista dos inúmeros caminhões que chegam e que deixam as fábricas, poluição crescente, dificuldades na prestação de serviços de transporte em face do grande número de trabalhadores que se dirigem à mesma região da cidade nos horários de pico e falta de espaço físico para instalação de serviços e centros de comércio nas regiões centrais, tais como restaurantes, lanchonetes, bancos, estacionamentos, prédios de escritórios etc., em face das imensas áreas ocupadas pelas indústrias em questão. De outro lado, há bairros mais afastados que também sofrem de problemas econômicos, dada a inexistência de centros de comércio e serviços que possam empregar os habitantes, os quais precisam percorrer grandes distâncias, utilizar duas ou até três linhas de transporte coletivo, agravando ainda mais os problemas de transporte rodoviário local e o trânsito de ônibus e automóveis que se dirigem à região central da cidade. Em constatando tais problemas, o Poder Público dispõe de um importante instrumento de política econômica e urbana para reduzir as referidas dificuldades: a utilização do IPTU com fins extrafiscais³²⁶.

Ainda quanto ao uso da extrafiscalidade como técnica a ser utilizada pela política tributária municipal como instrumento para estimular o desenvolvimento local, é importante destacar que a autonomia municipal, incluindo a autonomia para instituir e arrecadar tributos, deve ser exercida observando de modo sistemático o conjunto de normas trazidas pela Constituição Federal, o que impõe a proteção a todas as dimensões de direitos fundamentais.

5.2 Instrumentos Tributários Previstos no Estatuto da Cidade para Impulsionar o Desenvolvimento Local

O Estatuto da Cidade prevê instrumentos tributários que podem auxiliar a política tributária e financeira do Município brasileiro a estimular o desenvolvimento local, trazendo em seu bojo uma série de dispositivos que buscam conectar a realidade tributária e financeira do Município brasileiro ao desenvolvimento local.

Assim, o trabalho fará a seguir uma breve análise desses dispositivos, para que seja possível melhor compreender os instrumentos que o Estatuto da Cidade coloca à disposição da Política Tributária Municipal, no intuito de efetivar o direito à cidade e de que todos os cidadãos possam ampliar sua capacidade de desfrutar do espaço urbano.

³²⁶ BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade e não confisco**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2004. p. 115.

O artigo 2º da Lei 10.257/2001 prevê algumas diretrizes gerais da política urbana que tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e da propriedade urbana, entre as quais se encontra, em seu inciso IX, a necessidade de se observar uma justa distribuição dos benefícios e ônus decorrentes do processo de urbanização³²⁷. Seu inciso X determina que os municípios procedam à adequação dos instrumentos de política econômica, tributária e financeira e dos gastos públicos aos objetivos do desenvolvimento urbano, de modo a privilegiar os investimentos geradores de bem-estar geral e a fruição dos bens pelos diferentes segmentos sociais³²⁸. No inciso XI consta a recuperação dos investimentos do Poder Público de que tenha resultado a valorização de imóveis urbanos³²⁹.

Além disso, o Estatuto da Cidade prevê de modo expresse, em seu art. 4º, III, o planejamento municipal como meio para consecução de seus fins, especialmente através dos seguintes instrumentos: a) plano diretor; b) disciplina do parcelamento, do uso e da ocupação do solo; c) zoneamento ambiental; d) plano plurianual; e) diretrizes orçamentárias e orçamento anual; f) gestão orçamentária participativa; g) planos, programas e projetos setoriais; h) planos de desenvolvimento econômico e social³³⁰;

O artigo 4º do Estatuto da Cidade também menciona em seu inciso IV instrumentos tributários e financeiros que devem ser utilizados para a efetivação do direito à cidade, entre os quais inclui: a) imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU; b) contribuição de melhoria; c) incentivos e benefícios fiscais e financeiros³³¹;

Ao lado desses, também dá destaque em seu inciso V a institutos jurídicos e políticos, entre os quais se acham referendo popular e plebiscito, o que demonstra a preocupação do legislador em possibilitar meios de participação popular no intuito de legitimar a política urbana³³².

Em seu art. 7º, o Estatuto da Cidade trata do IPTU progressivo no tempo, determinando que o município possa aplicar o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos, em caso de descumprimento: a) das condições e dos prazos previstos na forma do *caput* do art. 5º da lei, segundo o qual a lei municipal específica para área incluída no plano diretor poderá determinar o parcelamento, a edificação ou a utilização

³²⁷ BRASIL. Lei nº 10.257 – **Estatuto da Cidade**, de 10 de julho de 2001.

³²⁸ Ibid.

³²⁹ Ibid.

³³⁰ Ibid.

³³¹ BRASIL. Lei nº 10.257 – **Estatuto da Cidade**, de 10 de julho de 2001.

³³² Ibid.

compulsórios do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, devendo fixar as condições e os prazos para a implementação da referida obrigação; b) não sendo cumpridas as etapas previstas no § 5º do art. 5º da lei, a lei municipal específica a que se refere o *caput* poderá prever a conclusão em etapas, assegurando-se que o projeto aprovado compreenda o empreendimento como um todo³³³.

Os parágrafos primeiro, segundo e terceiro do art. 7º determinam sucessivamente que: a) o valor da alíquota a ser aplicado a cada ano será fixado na lei específica a que se refere o *caput* do art. 5º da lei e não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de 15% (§ 1º); b) no caso de a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar não ser atendida em cinco anos, o Município manterá a cobrança pela alíquota máxima, até que se cumpra a referida obrigação, garantida a prerrogativa prevista no art. 8º. (§ 2º); c) que é vedada a concessão de isenções ou de anistia relativas à tributação progressiva de que trata o artigo (§ 3º)³³⁴.

Caso decorram cinco anos de cobrança do IPTU progressivo sem que o proprietário tenha cumprido a obrigação de parcelamento, edificação ou utilização, o Município poderá proceder à desapropriação do imóvel, com pagamento em títulos da dívida pública, de acordo com as disposições do art. 8º do Estatuto da Cidade, observando-se que: a) os títulos da dívida pública terão prévia aprovação pelo Senado Federal e serão resgatados no prazo de até dez anos, em prestações anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais de 6% ao ano (§ 1º); o valor real da indenização refletirá o valor da base de cálculo do IPTU, descontado o montante incorporado em função de obras realizadas pelo Poder Público na área onde o imóvel se localiza, após a notificação de que trata o § 2º do artigo 5º da lei e não computará expectativas de ganhos, lucros cessantes e juros compensatórios (§ 2º); c) os títulos não terão poder liberatório para o pagamento de tributos (§ 3º)³³⁵.

Luciana Grassano de Gouvêa Melo e Giovanni Christian Nunes Campos apontam dados interessantes referentes à aplicação da técnica de progressividade na tributação sobre a propriedade. Destacam os autores que, no caso brasileiro, a tributação sobre a propriedade tem um baixo potencial arrecadatório, quer pela inapetência da Administração Tributária para fiscalizar e cobrar (caso do ITR), quer pela desatualização das bases de cálculo (caso do

³³³ BRASIL. Lei nº 10.257 – **Estatuto da Cidade**, de 10 de julho de 2001.

³³⁴ Ibid.

³³⁵ Ibid

IPTU), quer, ainda, pelas reduzidas alíquotas impositivas (caso do ITCMD) ou pelas alíquotas tipo *flat*³³⁶.

Os autores mencionam que, segundo dados disponibilizados pela Receita Federal no ano de 2016, a tributação sobre a propriedade no Brasil enfrenta graves desafios. Toda a tributação sobre a propriedade imobiliária, da qual mais de 90% diz respeito ao IPTU, é inferior à tributação sobre a propriedade de veículos automotores, o que tem como razões tanto o sistema mais duro de cobrança do IPVA pelos Estados e Distrito Federal, como a inapetência dos municípios em administrar o IPTU, onde “campeiam plantas de valores desatualizados ou inexistentes, ou mesmo a ausência de cobrança por parte dos municípios (caso do IPTU, especificamente)”³³⁷.

O Estatuto da Cidade também destaca, em seu art. 43, a gestão democrática da cidade; e em seu art. 44, a gestão orçamentária participativa, incluindo a realização de debates, audiências e consultas públicas sobre as propostas do plano plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e do orçamento anual, como condição obrigatória para sua aprovação pela Câmara Municipal.

Em seu art. 45, prevê a participação da população e de associações representativas dos vários segmentos da comunidade, de modo a garantir o controle direto de suas atividades e o pleno exercício da cidadania, de modo que, mais uma vez, é possível perceber a preocupação do legislador em garantir a participação popular na gestão urbana da cidade, incluindo a elaboração do orçamento³³⁸.

Em seu art. 47, o Estatuto da Cidade menciona ainda o princípio da função social dos tributos, ao estabelecer que os tributos sobre imóveis urbanos e as tarifas relativas a serviços públicos urbanos serão diferenciados em razão do interesse social³³⁹.

Assim, o Estatuto da Cidade prevê instrumentos de política tributária e financeira que devem ser utilizados em prol do desenvolvimento local, sempre de modo a favorecer o acesso da população como um todo ao bem-estar urbano, bem como a participação popular nas decisões públicas.

Apesar disso, como já demonstrado no presente trabalho, nem sempre os Municípios brasileiros utilizam esses instrumentos para uma otimização de suas políticas tributárias,

³³⁶ MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa; CAMPOS, Giovanni Christian Nunes. A tributação sobre o patrimônio e sobre a renda: mais um caso de injustiça fiscal. In: **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFBA**, p. 341.

³³⁷ Ibid.

³³⁸ BRASIL. Lei nº 10.257 – **Estatuto da Cidade**, de 10 de julho de 2001.

³³⁹ Ibid.

fazendo-se necessário que empenhem mais esforços para aperfeiçoar suas administrações tributárias.

5.3 Renúncia de Receita no Âmbito Municipal e o Problema da Guerra Fiscal nos Municípios

A autonomia concedida constitucionalmente aos municípios estendeu a possibilidade de captação de recursos por meio da atribuição de competências tributárias, ao passo que o texto constitucional também ampliou a responsabilidade municipal no que se refere à prestação de serviços básicos.

Assim, muitos municípios, no intuito de captar mais recursos, recorrem à guerra fiscal, tendo em vista que a autonomia municipal não pode ser exercida sem que exista um custo, o que envolve a criação de serviços públicos de interesse local, o estabelecimento de tributos para fazer frente às despesas públicas e a forma de aplicar as receitas.

Uma das mais importantes teses criadas na teoria econômica recebeu a denominação de Teorema de Coase, em homenagem ao economista estadunidense Ronald Coase. De acordo com Paulo Caliendo, essa teoria se consagrou em função de suas inúmeras aplicações, estabelecendo primórdios da análise sobre a estrutura institucional onde o mercado se desenvolve³⁴⁰.

Segundo Basile Christopoulos, Ronald Coase afirma que as cortes deveriam entender as consequências econômicas que suas decisões acarretam³⁴¹. Tal perspectiva consequencialista também poderia trazer resultados positivos, se observada no exercício da competência tributária, incluindo a da esfera municipal, porquanto a decisão política, por se concentrar mais em um ou outro tributo, bem como estabelecer benefícios fiscais ou não, implica consequências não somente para a Administração Pública, mas também para os campos político e econômico.

Paulo Caliendo afirma que entre as várias contribuições que a Economia pode oferecer está a ideia de tributação, entendida a partir da teoria dos custos de transação, podendo esses custos ser considerados em sentido restrito, ou seja, o tributo pago é considerado um custo para a efetivação de um negócio jurídico, como, por exemplo, na seguinte situação hipotética: se uma mercadoria custa R\$ 1.000,00 e o imposto incidente sobre a operação de circulação é

³⁴⁰ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Direito Tributário e análise econômica do Direito: contribuições e limites. In: **Revista da FESDT**. n. 3. Porto Alegre: jan./abr. 2009. p. 190.

³⁴¹ CHRISTOPOULOS, Basile. **Orçamento público e controle de constitucionalidade**: argumentação consequencialista nas decisões do STF. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 64.

de 10% do valor da mercadoria, esta é transacionada pelo valor de R\$ 1.100,00; o custo adicional é de R\$ 100,00, decorrente da exação³⁴².

Já em sentido amplo, a tributação pode ser considerada como um custo a ser verificado na utilização dos mecanismos de mercado. Assim, as inseguranças de um sistema tributário ineficiente geram maior incerteza na contratação e, portanto, um maior custo de transação, a exemplo de quando a tributação carrega consigo realidades como insegurança jurídica, sonegação, burocracia fiscal, incentivos fiscais exacerbados e a aplicação de penalidades abusivas³⁴³.

Nesse contexto, o tema dos incentivos fiscais merece destaque, uma vez que o tributo, sob o ponto de vista econômico, é um custo de transação e influencia nas decisões dos empreendedores para se instalarem ou não numa determinada localidade, levando em consideração a existência de atrativos fiscais, que assumem as mais diversas roupagens jurídicas, entre as quais Oksandro Osdival Gonçalves e Marcelo Miranda Ribeiro elencam: isenções, reduções de alíquotas e/ou bases de cálculo, anistia, moratória, remissão, concessão de créditos tributários, diferimento do pagamento de tributos, créditos presumidos, alíquotas zero, entre outros³⁴⁴.

De acordo com Oksandro Osdival Gonçalves e Marcelo Miranda Ribeiro, se por um lado os incentivos fiscais podem consistir, sob o ponto de vista econômico, num alívio de custo de transação, por outro, por implicarem diferenciação entre contribuintes, apenas devem ser concedidos nas hipóteses de combate a problemas econômicos, sociais, desigualdades regionais e outros com amparo constitucional, respeitado o postulado da proporcionalidade, sendo imprescindível a indicação dos seus beneficiários, os motivos da concessão, as condições de fruição, o prazo de vigência e o montante de benefícios concedidos³⁴⁵. Ademais, o Poder Público, após conceder os incentivos fiscais, deve efetivamente fiscalizar se estão sendo aplicados em favor do atendimento dos fins para os quais foram concedidos³⁴⁶.

Segundo Luciana Grassano de Gouvêa Mélo e Pedro Dias de Oliveira Neto, a concessão de um incentivo fiscal que não proporcione verdadeiro benefício para a coletividade não é justificável, pois se torna um elevado custo para toda a população, já que:

³⁴² SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 22.

³⁴³ *Ibid.*, p. 22-23.

³⁴⁴ GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. Incentivos Fiscais: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito. In: **EALR**, V. 4, nº 1, p. 79-102, jan./jun. 2013. p. 85-91.

³⁴⁵ *Ibid.*, p. 91.

³⁴⁶ *Ibid.*

“na medida em que desonera alguns contribuintes, acaba por aumentar os efeitos decorrentes da renúncia de receita aos demais para compensar o valor que foi deixado de arrecadar”³⁴⁷.

Tal situação gera grave injustiça fiscal, pois, consoante ressaltam os autores, os cidadãos com menores condições econômicas acabam pagando uma carga tributária maior em relação àquela paga pelos contribuintes que possuem maior capacidade contributiva³⁴⁸.

Paulo Caliendo, por sua vez, lembra que o subsistema da economia exige neutralidade econômica, ou seja, uma redução dos efeitos da tributação nas escolhas dos agentes, e que o princípio da neutralidade fiscal funciona no âmbito jurídico como uma tentativa de ponderar a exigências de equidade e eficiência, muitas vezes conflitantes entre si³⁴⁹. Para ele, uma política fiscal equilibrada deve buscar a assunção de três objetivos: a) financiar as despesas públicas; b) controlar a economia; e c) organizar o comportamento dos agentes econômicos³⁵⁰.

Segundo o autor, o uso de incentivos fiscais de modo irresponsável produz uma série de questionamentos do ponto de vista constitucional e tributário, uma vez que o manejo de elementos fundamentais da matriz de incidência dos tributos e as escolhas subjacentes a estas políticas fiscais podem provocar consequências, tais como ofensa ao federalismo fiscal, a violação da igualdade e da neutralidade fiscal³⁵¹.

É importante ressaltar que muitos incentivos fiscais são concedidos em afronta ao pacto federativo, violando a Lei de Responsabilidade Fiscal e estimulando a guerra fiscal entre os entes da Federação. Segundo André Folloni e Camila Beatriz Simm, o modo como esses benefícios são distribuídos pode conduzir a perdas relevantes de eficiência na aplicação dos recursos, além de, eventualmente, prejudicar a livre-iniciativa e a livre concorrência³⁵².

Caso paradigmático que discute guerra fiscal no âmbito municipal é a ADPF 189, ajuizada pelo Governador do Distrito Federal em face de Lei Complementar Municipal nº 118/2002, com a redação dada pela Lei Complementar Municipal nº 185/2007, de Barueri, em

³⁴⁷ MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa Mélo; OLIVEIRA NETO, Pedro Dias. Os desafios para alcançar a sustentabilidade do Estado fiscal em período de crise econômica. In: **Revista Jurídica**. vol. 01, nº. 54, Curitiba, 2019. p. 495.

³⁴⁸ Ibid.

³⁴⁹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Direito Tributário e análise econômica do Direito: contribuições e limites. In: **Revista da FESDT**. n. 3. Porto Alegre: jan./abr. 2009. p. 101-102.

³⁵⁰ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Direito Tributário e análise econômica do Direito: contribuições e limites. In: **Revista da FESDT**. n. 3. Porto Alegre: jan./abr. 2009. p. 101-102.

³⁵¹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 331.

³⁵² FOLLONI, André; SIMM, Camila Beatriz. Direito tributário, complexidade e análise econômica do direito (AED). In: **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM**. v. 11, n. 1 / 2016. p. 65.

São Paulo, a qual instituiu benefícios fiscais referentes ao ISSQN. Encontra-se em pendência de julgamento pelo STF, onde tramita sob a relatoria do ministro Marco Aurélio.

Segundo o arguente, o município de Barueri, ao instituir benefícios fiscais de ISSQN, reduzindo a base de cálculo do referido imposto, é responsável por gerar uma guerra fiscal predatória que viola o pacto federativo (artigo 88 do ADCT)³⁵³.

De acordo com seus argumentos, a preferência empresarial por um ou outro Município não pode decorrer desse tratamento tributário privilegiado, que viola a isonomia dos entes federativos, pois todos os municípios devem resguardar o percentual mínimo efetivo de 2% para a alíquota do ISSQN. Ressalta que na redação originária da Constituição Federal havia uma previsão para a fixação de alíquotas máximas para o ISSQN (art. 156, § 4º, I, CF)³⁵⁴.

Prossegue afirmando que foi, no entanto, editada a emenda Constitucional nº 37/2002, que acrescentou o mencionado artigo 88 ao ADCT e estabeleceu, até a edição de competente lei complementar nacional, a alíquota mínima de 2%, com algumas exceções. Esse limite teria o intuito de assegurar o equilíbrio federativo, evitando guerras fiscais entre os municípios³⁵⁵.

O arguente defende ainda que o descompasso entre as competências materiais e as orçamentárias dos municípios não lhes concede a permissão para que iniciem guerras fiscais que prejudicam todos os envolvidos³⁵⁶. Segundo argumenta, mesmo que de início exista um aumento temporário da arrecadação em decorrência da guerra, a tendência é de que os demais municípios também baixem suas alíquotas para evitar a fuga dos prestadores de serviços, o que agravaria a situação de endividamento dos municípios, dada a redução de receitas³⁵⁷.

O município de Barueri, em sua manifestação, acosta parecer assinado por Aires Fernandino Barreto, onde defende a validade jurídica e a higidez normativa do preceito legislativo, afirmando que sua legislação não fere o princípio federativo, pois o seu alcance normativo ficaria restrito ao seu respectivo território, sem que impacte outras unidades da Federação, bem como que a formulação da política fiscal municipal é de competência das autoridades locais, para que efetivem a autonomia constitucional que possuem³⁵⁸.

³⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 189**. Plenário. Relator ministro Marco Aurélio. Arguente: Governador do Distrito Federal. Arguido: Município de Barueri/SP. Interessado: Município de São Paulo/SP. Brasília, 2009.

³⁵⁴ Ibid.

³⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 189**. Plenário. Relator ministro Marco Aurélio. Arguente: Governador do Distrito Federal. Arguido: Município de Barueri/SP. Interessado: Município de São Paulo/SP. Brasília, 2009.

³⁵⁶ Ibid.

³⁵⁷ Ibid.

³⁵⁸ Ibid.

O advogado-geral da União se manifestou pela procedência parcial da arguição, afirmando que a legislação do Município agrediu o art. 146, iii, “a”, da Constituição Federal, que dispôs sobre a base de cálculo do imposto. Esta deve ser o valor integral que o usuário pagará ao prestador do serviço, sem dedução alguma dos custos envolvidos em sua prestação, havendo, portanto, agressão ao limite de 2% fixado pelo art. 88 do ADCT. Tal entendimento foi seguido pelo procurador-geral da República, que se manifestou pela parcial procedência do pedido, ante a inconstitucionalidade da lei municipal no que alterou a base de cálculo do imposto, cuja competência seria da legislação complementar nacional, e na violação ao artigo 88 do ADCT³⁵⁹.

O Município de São Paulo requereu ingresso no feito na qualidade de *amicus curiae*, também defendendo a decretação de inconstitucionalidade da legislação de Barueri³⁶⁰. O ministro Marco Aurélio, relator da ADPF, negou seguimento ao pedido sob a justificativa de que não se tratava de risco ao princípio federativo, que, ao seu entender seria restrito aos conflitos que envolvessem a União Federal, os Estados Federados e o Distrito Federal³⁶¹. Para ele, não há conflito federativo se o Município for parte, bem como a eventual agressão a dispositivo constitucional seria transversa, pois não se estaria violando diretamente preceito fundamental da Constituição³⁶².

Contra essa decisão monocrática, o arguente interpôs o recurso de agravo regimental, defendendo o cabimento e a procedência da ADPF, com base na tese da possibilidade de haver agressão ao princípio federativo por parte de eventual guerra fiscal municipal e de que o objeto normativo da ADPF é mais amplo, abrangendo leis ou atos normativos municipais³⁶³.

O arguido impugnou o referido recurso de agravo do arguente e defendeu a decisão monocrática do relator, segundo a tese de que não há conflito federativo decorrente de atuação municipal e que não há preceito constitucional descumprido³⁶⁴.

Até a presente data ainda não houve decisão do Supremo Tribunal Federal sobre a questão processual, nem sobre a questão de mérito, mas, uma vez que seja prolatada a decisão, essa consistirá em importante precedente a produzir efeitos que atingirão todos os municípios brasileiros.

³⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 189**. Plenário. Relator ministro Marco Aurélio. Arguente: Governador do Distrito Federal. Arguido: Município de Barueri/SP. Interessado: Município de São Paulo/SP. Brasília, 2009.

³⁶⁰ Ibid.

³⁶¹ Ibid.

³⁶² Ibid.

³⁶³ Ibid.

³⁶⁴ Ibid.

Luís Carlos Martins Alves Júnior tece alguns comentários acerca da questão submetida ao Supremo Tribunal Federal, via ADPF nº 189. Para ele, há algumas questões controvertidas, entre as quais destaca: a) a autonomia municipal para modificar a base de cálculo do ISSQN segundo a Constituição federal de 1988; b) a existência ou não de direito do município de reduzir a base de cálculo ou conceder incentivos fiscais que impliquem a diminuição da carga tributária do ISSQN; c) se essa redução da carga tributária do ISSQN configura uma guerra fiscal; d) se essa eventual guerra fiscal em sede de tributo municipal pode ser compreendida como um conflito federativo; e) se esse eventual conflito federativo pode ser atacado judicialmente via ADPF perante o STF; f) se o Tribunal deve conhecer da citada Arguição; g) se o Tribunal deverá julgar procedente ou improcedente o pedido da Arguição de competência de lei complementar nacional e modificar a base de cálculo³⁶⁵.

O autor, levando em consideração os fundamentos das decisões do STF em questões envolvendo autonomia municipal, aponta duas possíveis soluções para esse problema. Na primeira delas, supõe a admissão do fundamento normativo constitucional do ministro Marco Aurélio, relator da ADPF, situação em que o Tribunal deverá revisar a sua jurisprudência acerca do cabimento de ADPF contra lei ou ato normativo municipal e decretar a inconstitucionalidade da parte do inciso I, parágrafo único, art. 1º da Lei 9.882/1999, que enuncia o termo municipal. Já na segunda solução, o Tribunal poderia manter a sua jurisprudência e não decretar a inconstitucionalidade do termo “municipal” do texto da referida lei e dar uma interpretação conforme os preceitos normativos envolvidos no sentido da alínea “f” do inciso I do art. 102 da Constituição Federal, o que não se aplica na hipótese de controle abstrato de validade constitucional, de modo que o referido dispositivo constitucional alcançaria as situações concretas, as causas que não tenham como objeto do pedido a declaração direta e abstrata de inconstitucionalidade³⁶⁶.

Ainda sobre o assunto, é importante destacar a recente alteração na Lei de Improbidade Administrativa, procedida pela Lei Complementar 157/2016, que inseriu uma nova modalidade de improbidade administrativa no artigo 10-A da Lei 8.429/92, segundo a qual constitui ato de improbidade administrativa qualquer ação ou omissão para conceder, aplicar ou manter benefício financeiro ou tributário contrário ao que dispõem o *caput* e o § 1º do art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, que também foi alterado pela Lei Complementar 157/2016, passando a prever de modo expresso a proibição da edição de lei local que verse

³⁶⁵ ALVES JR, Luís Carlos Martins. **Tributo, Direito & Retórica**. Brasília: Uniceub, 2014. p. 52.

³⁶⁶ *Ibid.*, p. 63.

sobre a concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima de 2% para ISSQN. O dispositivo traz exceções, permitindo que se conceda isenção, incentivo ou benefício de ISS aos serviços previstos nos subitens 7.02, 7.05 e 16.01 no anexo da mesma lei complementar³⁶⁷.

A nova regra, que passou a produzir efeitos em 30 de dezembro de 2017, possui o nítido objetivo de evitar a guerra fiscal entre municípios que visam atrair novas empresas por meio de incentivos fiscais, prevendo inclusive penalidades específicas para os gestores que cometerem a hipótese de improbidade administrativa constante no artigo 10-A da Lei 8.429/92, como a perda da função pública, a suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos e multa civil de até três vezes o valor do benefício financeiro ou tributário concedido.

5.4 Decadência e Prescrição de Tributos Municipais e seu Impacto no Orçamento Municipal

Os atos no direito são pautados por limites temporais, que visam impedir a perpetuação de ações jurídicas sem prazo, o que traria incerteza e insegurança às relações sociais³⁶⁸. Como destaca Eurico Marcos Diniz de Santi, “onde houver ordenamento jurídico, haverá sempre a decadência ou a prescrição, formas de extinção do direito”³⁶⁹.

No direito tributário, é a partir da ocorrência do fato jurídico que se verifica a ocorrência da obrigação tributária e o nascimento do crédito tributário, que somente é exigível a partir de ato formal do sujeito ativo, o lançamento, onde é determinado o valor do tributo, do qual o sujeito passivo será notificado.

Eurico Marcos Diniz de Santi afirma que sempre haverá prazos de decadência ou prescrição no direito tributário, o que é possível notar no direito do Fisco ao crédito e ao lançamento tributário, no direito do contribuinte à repetição de indébito tributário, no direito à compensação, no direito à remissão, no direito à isenção e aos incentivos fiscais, no direito à anistia, no direito aos créditos advindos da translação, no direito às certidões negativas, no

³⁶⁷ BRASIL. **Lei Complementar 157**, de 29 de dezembro de 2016.

³⁶⁸ BRAGHETTA, Daniela de Andrade. Decadência e prescrição em direito tributário – concepções introdutórias. In: CARVALHO, Aurora Tomazini (Coord.). **Decadência e prescrição em Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: MP Editora, 2010. p. 11.

³⁶⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi. **Decadência e prescrição no Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2004. p. 37.

direito de impetrar mandado de segurança e outras ações cautelares, no direito a exigir o cumprimento dos deveres instrumentais ou obrigações acessórias, no direito de formalizar o crédito, no direito de o Fisco efetivar a homologação, ou seja, em todo direito ao próprio direito³⁷⁰.

A Constituição Federal de 1988 reconheceu a importância da decadência e da prescrição para o direito tributário, uma vez que em seu art. 146 reserva à lei complementar a competência para instituir normas gerais nesse campo, especialmente no que diz respeito à decadência e à prescrição, com o claro intuito de assegurar, segundo dizeres de Humberto Ávila, “cognoscibilidade e calculabilidade ao ordenamento jurídico no âmbito federativo”³⁷¹.

Segundo o autor, decadência e prescrição são conceitos jurídicos positivos que se referem a formas de extinção de direitos subjetivos, diferenciando-se pelo caráter desses direitos³⁷².

Assim, pode-se conceituar decadência no direito tributário como sendo o procedimento normativamente previsto capaz de pôr termo a um direito em razão da sua falta de exercício, impossibilitando de ocorrer a relação jurídica que ainda não existia, de modo a preservar a certeza do direito e a segurança jurídica, ao passo que rompe a possibilidade de nascimento de relações jurídicas normalmente existentes entre o sujeito ativo, de um lado, e o sujeito passivo, de outro lado, ambos ligados pelo vínculo obrigacional denominado crédito tributário³⁷³.

A prescrição, por sua vez, é uma situação posterior ao lançamento, tendo havido a notificação do sujeito passivo e sendo instaurada a relação jurídico-tributária. Segundo dispõe o art. 174 do Código Tributário Nacional, a Fazenda Pública dispõe de cinco anos para ajuizar a ação de cobrança do crédito tributário, contados a partir de sua constituição definitiva, que se dá a partir do lançamento definitivo³⁷⁴.

Se, por um lado, é inquestionável que a fixação de prazos para o Fisco é condição essencial à estabilidade das situações jurídicas e à eliminação das incertezas, por outro, gera responsabilidade para as Administrações Tributárias, não somente no sentido de resguardar a

³⁷⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi. **Decadência e prescrição no Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2004. p. 37.

³⁷¹ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 352.

³⁷² SANTI, op. cit., p. 39-40.

³⁷³ BRAGHETTA, Daniela de Andrade. Decadência e prescrição em direito tributário – concepções introdutórias. In: CARVALHO, Aurora Tomazini (Coord.). **Decadência e prescrição em Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: MP Editora, 2010. p. 14.

³⁷⁴ *Ibid.*, p. 18.

segurança jurídica dos contribuintes, mas também de manter-se em observância a esses prazos, sob pena de abrir mão de recursos públicos que poderiam ser utilizados para atender a suas despesas básicas e realizar investimentos em políticas públicas e melhorias sociais.

A falta de cobrança dos créditos tributários regularmente lançados e inscritos em dívida ativa, por inércia da Administração Tributária, privilegia os maus pagadores, em detrimento daqueles que pagam seus tributos espontaneamente, o que, sem dúvida, gera uma situação de injustiça e onera mais fortemente os contribuintes adimplentes.

5.5 Responsabilidade Fiscal e Eficiência da Administração Tributária no Âmbito Municipal

Os tributos são cobrados a partir de atividades privadas desenvolvidas por pessoas físicas e jurídicas, a fim de sustentar as necessidades coletivas. Mas nem sempre os serviços públicos têm a qualidade que se espera, seja por falta de recursos financeiros, seja por descaso da Administração Pública.

Como lembra Isaias Coelho, ao se tratar de política tributária, faz-se necessário que sejam levadas em consideração algumas questões acerca das despesas do governo, pois a despesa pública, ainda que possa promover o crescimento e a qualidade de vida, pode gerar efeitos secundários negativos para o desenvolvimento: “se não propriamente financiada, gerará pressão sobre o déficit fiscal e a dívida pública”³⁷⁵.

De fato, como destaca o autor, a atividade de tributar é apenas uma faceta da ação do Estado, sendo a outra a provisão de bens públicos financiados pela tributação. Do ponto de vista da tributação, o governo retira recursos do setor privado, diminuindo a renda líquida das pessoas e empresas, o que pode prejudicar a realização de muitas atividades legítimas, como redução de investimentos privados em pesquisa e desenvolvimento³⁷⁶. Por outro lado, é a arrecadação tributária que permite à sociedade, por meio do Estado, financiar os bens sociais que precisa para prosperar, como educação, saúde, obras de infraestrutura, pesquisa etc., despesas essas que aumentam a produtividade do setor privado e têm impacto positivo sobre o crescimento³⁷⁷.

³⁷⁵ COELHO, Isaias. Tributação e crescimento econômico. In: **Tributação e desenvolvimento**: homenagem ao professor Aires Barreto. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 282.

³⁷⁶ Ibid., p. 282-283.

³⁷⁷ Ibid.

Diante desse quadro, a sociedade espera que o Estado seja eficiente e não desperdice seu orçamento. Consoante Isaias Coelho: “o valor do que a tributação ‘destrói’ no setor privado seja menor do que o valor daquilo que se constrói com a despesa pública”³⁷⁸.

Assim, a responsabilidade fiscal viabiliza um maior equilíbrio e transparência das contas públicas. A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000) estabeleceu um novo parâmetro de gestão pública, estimulando uma administração tributária municipal mais eficiente e impondo que os entes não gastem mais do que arrecadam.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu artigo 51, determina que até 30 de abril de cada ano os municípios devem encaminhar suas contas referentes ao exercício anterior para a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, que tem 60 dias para disponibilizá-las ao público. Consoante informações do Firjan, até o dia 3 de julho de 2017, os dados de 1.024 municípios não estavam disponíveis ou apresentavam inconsistências que impediram a análise, ou seja, 18,4% das 5.568 prefeituras brasileiras não ofertaram transparência à gestão dos recursos que administram³⁷⁹.

Além disso, prescreve, no parágrafo terceiro de seu artigo 50, que a Administração Pública deve manter sistemas de custos para avaliar e acompanhar a gestão orçamentária financeira e patrimonial, bem como, em seu artigo 4º, determina que a Lei de Diretrizes Orçamentárias estabeleça normas para o controle de custos e avaliação de resultados da ação pública³⁸⁰.

A criação de um Sistema de Informação de Custos – SIC é, segundo Sergio Luiz de Moraes Pinto, mais que uma exigência legal, um importante instrumento de transparência e controle social, exigidos pela sociedade civil, ao passo que tem como principais finalidades buscar maior eficiência operacional, maximizar a relação de produtos-insumos e obter maior eficiência alocativa na aplicação dos recursos públicos, visando à disciplina e ao equilíbrio fiscal, além de propiciar a avaliação de desempenho dos serviços prestados pelo Estado, o que

³⁷⁸ COELHO, Isaias. Tributação e crescimento econômico. In: **Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto**. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 282-283.

³⁷⁹ FIRJAN – Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro. **IFGF 2017 – Índice FIRJAN de gestão fiscal: ano base 2016 – recorte municipal; abrangência nacional**. Rio de Janeiro: Publicações FIRJAN, 2017. p. 6.

³⁸⁰ PINTO, Sergio Luiz de Moraes. Transparência e custos. Finanças públicas e Graciliano Ramos. In: MACEDO, Alberto; AGUIRREZÁBAL, Rafael Rodrigues; PINTO, Sergio Luiz de Moraes; ARAÚJO, Wilson José de (Coord.). **Gestão tributária municipal e tributos municipais**. Volume VI. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 197.

auxilia na tomada de decisões que possam trazer melhorias nos campos da eficiência e economicidade³⁸¹.

No que se refere à eficiência e transparência da administração tributária, Alfredo F. Lamagrange ressalta que sua estrutura deve estar baseada em três áreas diferenciadas: a) a área planejadora, assessora e implementadora de recursos materiais e humanos; b) a área executiva ou operativa, que deve levar a cabo, de modo coordenado, as ações; c) a área de avaliação e controle do trabalho realizado pelos demais setores, principalmente pelo setor operativo³⁸².

A responsabilidade fiscal e a necessidade de transparência do Estado exigem que os gestores promovam uma gestão com foco na *accountability*, possibilitando a divulgação dos dados do governo, a partir de um sistema de relacionamento com o cidadão, ainda que com instrumentos mais simples, a exemplo dos mecanismos de gestão utilizados por Graciliano Ramos, quando foi prefeito de Palmeira dos Índios (AL)³⁸³.

Medidas como maior acompanhamento e cobrança dos cidadãos pela correta aplicação da receita arrecadada e qualidade dos serviços públicos, bem como um controle mais abrangente e efetivo por parte dos órgãos encarregados de fiscalizar a destinação dos recursos públicos podem provocar transformações positivas nesse quadro.

Em um Estado Democrático de Direito, como é definido o Brasil pela Constituição Federal de 1988, a população não pode se manter inerte, aguardando que a figura estatal supra todas as suas necessidades, sem buscar informações e reivindicar seus direitos de forma ativa, exercendo a verdadeira cidadania.

Órgãos como o Ministério Público e Tribunais de Contas, que têm a função de fiscalizar as contas públicas, necessitam desempenhar suas atividades com empenho, produzindo resultados benéficos para a população ao combater a corrupção e o desvio de verbas públicas.

Para tanto, os cidadãos precisam estar atentos aos seus direitos, denunciando e exigindo o eficiente e eficaz funcionamento do serviço público, custeado pelos impostos e demais tributos que são pagos pela esfera privada.

³⁸¹ PINTO, Sergio Luiz de Moraes. Transparência e custos. Finanças públicas e Graciliano Ramos. In: MACEDO, Alberto; AGUIRREZÁBAL, Rafael Rodrigues; PINTO, Sergio Luiz de Moraes; ARAÚJO, Wilson José de (Coord.). **Gestão tributária municipal e tributos municipais**. Volume VI. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 197.

³⁸² LAMAGRANGE, Alfredo F. Algumas considerações sobre política tributária, sistema tributário e administração tributária. In: **Boletín de la Dirección General Impositiva**. Buenos Aires, 1971. p. 188.

³⁸³ PINTO, op. cit., p. 202-203.

6 ESTUDO DE CASO DO MUNICÍPIO DE PALMEIRA DOS ÍNDIOS/ALAGOAS

6.1 Índices Socioeconômicos do Município de Palmeira dos Índios/Alagoas

Para que uma política tributária municipal seja eficiente e cumpra seu papel de reduzir as desigualdades sociais, ela necessita levar em consideração as peculiaridades locais, no intuito de atender às demandas mais emergentes do Município.

Assim, antes de observar como o exercício da competência tributária municipal tem sido exercido em Palmeira dos Índios, é imprescindível que se esteja a par dos principais dados socioeconômicos do Município objeto de análise no presente trabalho.

Segundo dados disponibilizados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, Palmeira dos Índios é um município com área de 450,957 km² (2017) e população estimada de 73.096 pessoas (2018), sendo o terceiro mais populoso do Estado de Alagoas, de acordo com o último censo. Possui densidade demográfica de 155,44 hab/km² (2010) e Índice de Desenvolvimento Humano Municipal – IDHM de 0,638 (2010)³⁸⁴.

De acordo com a Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro, Palmeira dos Índios possuía, em 2016, um Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal – IFDM de 0,6597, ocupando a 3075^a posição entre os Municípios brasileiros avaliados e a 13^a posição no *ranking* estadual³⁸⁵.

No que se refere a trabalho e rendimento, o IBGE destaca que Palmeira dos Índios, em 2016, possuía como salário médio mensal 1,7 salário mínimo e a proporção de pessoas ocupadas em relação à população total era de 9,5%³⁸⁶. Em comparação com os outros municípios do estado, ocupava as posições 41 de 102 e 31 de 102, respectivamente. Já na comparação com cidades do país todo, ficava na posição 3.453 de 5.570 e 3.363 de 5.570, respectivamente³⁸⁷.

Considerado o percentual de domicílios com rendimentos mensais de até meio salário mínimo por pessoa, a situação demonstra ser mais grave, pois se estima que 46,6% da

³⁸⁴ IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e estatística. **Portal Brasil em Síntese**. Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/al/palmeira-dos-indios/panorama>> Acesso em: 20 de dezembro de 2018.

³⁸⁵ FIRJAN – Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro. **IFDM 2016**. Disponível em: <https://www.firjan.com.br/ifdm/consulta-ao-indice/ifdm-indice-firjan-de-desenvolvimento-municipal-resultado.htm?UF=AL&IdCidade=270140&Indicador=1&Ano=2016>. Acesso em: 30 de fevereiro de 2019.

³⁸⁶ IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e estatística. **Portal Brasil em Síntese**. Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/al/palmeira-dos-indios/panorama>> Acesso em: 20 de dezembro de 2018.

³⁸⁷ Ibid.

população dos municípios viva nessas condições, o que o coloca na posição 97 de 102 entre as cidades do estado e na posição 1.939 de 5.570 entre as cidades do Brasil³⁸⁸.

Quanto à educação, em 2015, os alunos dos anos iniciais da rede pública de Palmeira dos Índios tiveram nota média de 4,5 no IDEB. Para os alunos dos anos finais, essa nota foi de 3,5. Na comparação com cidades do mesmo estado, a nota dos alunos dos anos iniciais colocava esta cidade na posição 18 de 102. Considerando a nota dos alunos dos anos finais, a posição passava a 23 de 102. A taxa de escolarização (para pessoas de seis a 14 anos) foi de 95,1 em 2010. Isso posicionava o município na posição 73 de 102 entre as cidades do estado e na posição 4.980 de 5.570 entre as cidades do Brasil³⁸⁹.

Já quanto à saúde, a taxa de mortalidade infantil média na cidade é de 17,08 para 1.000 nascidos vivos. As internações devido a diarreias são de 1,9 para cada 1.000 habitantes. Comparado com todos os municípios do estado, fica nas posições 38 de 102 e 22 de 102, respectivamente. Quando comparado a cidades de todo o Brasil, essas posições são de 1.644 de 5.570 e 1.604 de 5.570, respectivamente³⁹⁰.

Em termos de economia, Palmeira dos Índios possuía, em 2017, um Produto Interno Bruto – PIB *per capita* de R\$ 9.785,07, ocupando a posição 44, se comparado aos outros 102 municípios alagoanos avaliados na pesquisa, e a posição 3.960 em um *ranking* de 5.570 cidades brasileiras³⁹¹.

No campo financeiro, o IBGE informa que, em 2017, Palmeira dos Índios possuía percentual de 90,8 % de receitas oriundas de fontes externas, ocupando a 1.970ª posição em comparação aos outros 5.570 municípios examinados no país e a posição 49, levando em consideração os 102 municípios alagoanos pesquisados³⁹². O IBGE também apontou um total de receitas realizadas de 188.135 R\$ (×1.000), ocupando a posição 455, comparado a outros municípios do país, e a posição 4, comparado a outros municípios do Estado de Alagoas³⁹³. Identificou, ainda, um total de 177.767 R\$ (×1.000) de despesas empenhadas, o que coloca o município na posição 437, se comparado a outros municípios do país, e na posição 4, levando em consideração os demais municípios alagoanos pesquisados³⁹⁴.

³⁸⁸ IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e estatística. **Portal Brasil em Síntese**. Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/al/palmeira-dos-indios/panorama>> Acesso em: 20 de dezembro de 2018.

³⁸⁹ Ibid.

³⁹⁰ Ibid.

³⁹¹ Ibid.

³⁹² Ibid.

³⁹³ Ibid.

³⁹⁴ Ibid.

No que se refere à gestão fiscal, segundo dados disponibilizados pela Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro, Palmeira dos Índios ocupava, em 2016, a 3.610ª posição entre os Municípios brasileiros avaliados e a 26ª posição no *ranking* estadual, possuindo um Índice Firjan de Gestão Fiscal de IFGF de 0,3667³⁹⁵.

Assim, percebe-se que Palmeira dos Índios/Alagoas é um Município que possui baixo nível de desenvolvimento e baixo PIB *per capita* em comparação aos demais municípios brasileiros, de modo que a política tributária municipal, ainda que não seja o único instrumento apto a impulsionar o desenvolvimento da Municipalidade, deve adotar estratégias que auxiliem na superação dos entraves que impedem a obtenção de qualidade de vida para a população, a partir da utilização de recursos e competências locais disponíveis³⁹⁶.

Como discutido já neste trabalho, uma carga tributária que onere excessivamente a população, especialmente a menos favorecida, inviabiliza o desenvolvimento local. Nessa dimensão, a tributação pode estimular o desenvolvimento local, tanto a partir de incentivos a produção de bens e o aumento de emprego e renda, mas, também da partir da eficiente aplicação dos recursos obtidos por meio dos tributos, para a satisfação das necessidades básicas da população e o combate à fome e à miséria, com ampliação das capacidades de escolha da população, o que se faz imprescindível para o desencadeamento de um processo de melhoria das condições de vida da comunidade local³⁹⁷.

6.2 Análise de Dados Referentes à Dependência Financeira do Município de Palmeira dos Índios/Alagoas

Serão analisados agora os dados referentes à arrecadação tributária municipal de Palmeira dos Índios nos últimos anos, bem como seu nível de dependência financeira das transferências intergovernamentais, no intuito de compreender os principais problemas e dificuldades enfrentadas pelo Município do ponto de vista orçamentário, bem como visualizar

³⁹⁵ FIRJAN – Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro. **IFGF 2017** – Índice FIRJAN de gestão fiscal: ano base 2016 – recorte municipal; abrangência nacional. Rio de Janeiro: Publicações FIRJAN, 2017. Disponível em: <https://www.firjan.com.br/ifgf/consulta-ao-indice/consulta-ao-indice-grafico.htm?UF=AL&IdCidade=270630&Indicador=1&Ano=2016>. Acesso em: 30 de fevereiro de 2019.

³⁹⁶ BARROS, Aluízio Antônio de; CASTRO, Carlos Henrique Silva de. Gestão social e gestão pública no desenvolvimento local. **Cadernos do Desenvolvimento**. Rio de Janeiro, v. 8, n. 12, pp.147-162, jan.-jun. 2013. p. 152-154.

³⁹⁷ Ibid.

de um modo mais claro o perfil de arrecadação dos tributos que compõem a receita tributária municipal.

A tabela a seguir toma como base as informações disponibilizadas pelo município à Secretaria do Tesouro Nacional, no período compreendido entre os anos de 2013 e 2017³⁹⁸.

ANO	RECEITA	DESPESA
2013	R\$ 118.885.841,14	R\$ 115.572.563,47
2014	O município não possui informações cadastradas no ano de 2014.	O município não possui informações cadastradas no ano de 2014.
2015	R\$ 157.426.101,10	R\$ 151.679.305,60
2016	R\$ 173.466.921,30	R\$ 166.926.925,27
2017	R\$ 178.199.118,31	R\$ 176.335.261,69

Fonte: <https://siconfi.tesouro.gov.br>

A partir da análise dos dados constantes na tabela acima, é possível perceber que o Município não tem enfrentado graves dificuldades para o custeio de suas despesas, o que o faz ocupar, segundo dados disponibilizados pelo IBGE, em 2017, a quarta posição no *ranking* dos municípios alagoanos, ao passo que os municípios de Maceió, Arapiraca e Marechal Deodoro ocupam respectivamente a primeira, segunda e terceira posições³⁹⁹.

A próxima tabela mostra dados referentes à composição das receitas correntes do Município de Palmeira dos Índios no período de 2013 a 2017, que corresponderam a: 96,06% do orçamento do Município, no ano de 2013; 98,77% do orçamento do Município, no ano de 2015; 97,72% do orçamento do município, no ano de 2016; e 99,03% do orçamento do Município, no ano de 2017. Não foram encontradas informações cadastradas pelo município no ano de 2014.

³⁹⁸ PORTAL MEU MUNICÍPIO. **Dados de Palmeira dos Índios**. Disponível em: <<https://meumunicipio.org.br/perfil-municipio/2706307-Palmeira-dos-Indios-AL>>. Acesso em 20 de dezembro de 2018.

³⁹⁹ IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e estatística. **Portal Brasil em Síntese**. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/al/palmeira-dos-indios/pesquisa/21/28141?tipo=ranking>. Acesso em: 20 de dezembro de 2018.

ANO	RECEITA TRIBUTÁRIA	RECEITAS DE TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS	OUTRAS RECEITAS DE TRANSFERÊNCIAS	OUTRAS RECEITAS CORRENTES ⁴⁰⁰
2013	R\$ 4.562.686,20 (4,08%)	R\$ 11.855.288,00 (91,09%)	R\$ 0,00 (0%)	R\$ 5.403.010,62 (4,83%)
2014	O município não possui informações cadastradas no ano de 2014.	O município não possui informações cadastradas no ano de 2014.	O município não possui informações cadastradas no ano de 2014.	O município não possui informações cadastradas no ano de 2014.
2015	R\$ 6.229.084,41 (4,01%)	R\$ 138.182.219,22 (88,87%)	R\$ 3.499.371,19 2,25%	R\$ 7.576.414,65 4,87%
2016	R\$ 7.947.441,76 (4,69%)	R\$ 147.320.324,51 (86,91%)	R\$ 7.054.381,92 (4,16%)	R\$ 7.184.848,08 (4,24%)
2017	R\$ 8.616.568,34 (4,88%)	R\$ 158.749.555,30 (89,96%)	R\$ 722.065,26 (0,41%)	R\$ 8.375.314,51 (4,75%)

Fonte: <https://siconfi.tesouro.gov.br>

Como é possível notar, a partir da análise dos dados constantes na tabela acima, o Município de Palmeira dos Índios tem demonstrado, nos últimos anos, possuir uma elevada dependência das transferências intergovernamentais, que correspondem à quase integralidade do orçamento municipal, com percentuais que variaram entre 91,09%, em 2013, e 86,91%, em 2016⁴⁰¹.

Além disso, é perceptível a baixa contribuição dos recursos provenientes da arrecadação própria na composição de suas receitas. Observa-se que, apesar de ter existido um pequeno incremento de arrecadação entre 2013 e 2017, o investimento do Município em arrecadação própria ainda é insuficiente⁴⁰².

A próxima tabela expõe os dados do município de Palmeira dos Índios no que diz respeito à arrecadação de cada espécie tributária.

⁴⁰⁰ Consoante dados disponibilizados em: < <https://meumunicipio.org.br/perfil-municipio/2706307-Palmeira-dos-Indios-AL?exercicio=2013>> Acesso em: 20 de dezembro de 2018, dentre as outras receitas correntes se encontram as referentes às multas e juros de mora, às indenizações e restituições, à receita da dívida ativa e outras receitas diversas.

⁴⁰¹ PORTAL MEU MUNICÍPIO. **Dados de Palmeira dos Índios**. Disponível em: <<https://meumunicipio.org.br/perfil-municipio/2706307-Palmeira-dos-Indios-AL>>. Acesso em: 20 de dezembro de 2018.

⁴⁰² Ibid.

ANO	ISS	IPTU	IRRF	ITBI	ITR	TAXAS/CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA
2013	R\$ 1.889.575,67 (41,4%)	R\$ 0,00 (0%)	R\$ 1.269.112,93 (27,82%)	R\$ 353.902,95 (7,74%)	R\$ 505.172,78 (11,07%)	R\$ 545.921,87 (11,97%)
2014	O município não possui informações cadastradas no ano de 2014.	O município não possui informações cadastradas no ano de 2014.	O município não possui informações cadastradas no ano de 2014.	O município não possui informações cadastradas no ano de 2014.	O município não possui informações cadastradas no ano de 2014.	O município não possui informações cadastradas no ano de 2014.
2015	R\$ 4.123.974,37 (66,21%)	R\$ 29.283,80 (0,47%)	R\$ 1.721.018,42 (27,63%)	R\$ 207.241,65 (3,33%)	R\$ 0,00 (0%)	R\$ 147.566,17 (2,37%)
2016	R\$ 4.410.672,30 (55,5%)	R\$ 320.715,17 (4,02%)	R\$ 2.843.190,85 (35,77%)	R\$ 189.937,18 (2,39%)	R\$ 0,00 (0%)	R\$ 183.926,26 (2,31%)
2017	R\$ 4.139.976,33 (48,05%)	R\$ 708.648,42 (8,22%)	R\$ 2.426.810,71 (28,16%)	R\$ 470.927,03 (5,47%)	R\$ 0,00 (0%)	R\$ 870.197,85 (10,01%)

Fonte: <https://siconfi.tesouro.gov.br>

Como visto, no que diz respeito à arrecadação de cada espécie tributária pelo município de Palmeira dos Índios, nota-se a proeminência das receitas oriundas do Imposto sobre Serviços (ISS), com percentuais variando entre 41,4%, em 2013, e 66,21%, em 2017; bem como do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), que é pertencente aos municípios segundo determina o artigo 158, I, da Constituição Federal⁴⁰³, em que se observa uma participação no orçamento que varia entre 27,63%, em 2015, e 35,77%, em 2016⁴⁰⁴.

No que se refere aos dados do ano de 2018, o município obteve R\$ 13.163.475,27 (treze milhões, cento e sessenta e três mil, quatrocentos e setenta e cinco reais e vinte e sete centavos) de arrecadação própria, equivalente a 5,76% de uma receita orçamentária anual total de R\$ 228.445.913,20 (duzentos e vinte e oito milhões, quatrocentos e quarenta e cinco mil, novecentos e treze reais e vinte centavos), de acordo com dados do Demonstrativo de Receitas de 2018 do Município⁴⁰⁵.

⁴⁰³ Art. 158, da Constituição Federal: “Pertencem aos Municípios: I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem”.

⁴⁰⁴ PORTAL MEU MUNICÍPIO. **Dados de Palmeira dos Índios**. Disponível em: <<https://meumunicipio.org.br/perfil-municipio/2706307-Palmeira-dos-Indios-AL>>. Acesso em: 20 de dezembro de 2018.

⁴⁰⁵ PREFEITURA MUNICIPAL DE PALMEIRA DOS ÍNDIOS. **Demonstrativo de receitas**. 2018.

Com base na análise desses dados, constata-se que o município de Palmeira dos Índios, apesar de instituir os tributos de sua competência, nos moldes previstos constitucionalmente, ainda se encontra bastante dependente das transferências intergovernamentais, demonstrando dificuldade na efetiva cobrança dos tributos municipais.

Segundo dados obtidos a partir de Relatório de Inadimplência de Tributos Municipais, fornecido pelo Fisco Municipal de Palmeira dos Índios (Anexo A), a inadimplência referente ao pagamento dos tributos municipais, no período compreendido entre os anos de 2014 e 2018, totaliza R\$ 39.084.213,78 (trinta e nove milhões oitenta e quatro mil duzentos e treze reais e setenta e oito centavos).

Um dos fatores que podem contribuir para o agravamento da inadimplência dos contribuintes do Município de Palmeira dos Índios talvez seja a ausência de cobrança judicial da Dívida Ativa Municipal nos últimos anos, o que se conclui a partir da certidão emitida pela 1ª Vara da Justiça Estadual da Comarca de Palmeira dos Índios (Anexo B), que atesta existir apenas uma Ação de Execução Fiscal da Fazenda Pública Municipal, na data de 12 de março de 2019.

É importante destacar que o Município de Palmeira dos Índios celebrou convênio com o Tribunal de Justiça de Alagoas – Convênio 15/2018 – para instalação e funcionamento do Centro Judiciário de Solução de Conflitos e Cidadania – CJUS/AL, no qual serão, inicialmente, realizadas tentativas de conciliação pré-processual referentes aos débitos dos contribuintes da Fazenda Pública Municipal. A previsão de início das atividades do CJUS/AL no Município de Palmeira dos Índios é para o mês de abril de 2019⁴⁰⁶.

A respeito da utilização de mecanismos de solução consensual de conflitos pela Administração Pública, como a conciliação e a mediação, é importante ressaltar que a consensualidade, enquanto instrumento de solução dialógica de conflitos, tende a favorecer o desenvolvimento da democracia e a efetivação dos direitos fundamentais⁴⁰⁷, consistindo num

instrumento relevante para conferir maior legitimidade às decisões administrativas, a partir de uma permeabilidade mais intensa nas relações mantidas entre a Administração Pública e os particulares, viabilizando um maior controle de legalidade da atividade administrativa, bem como tornando a condução do processo administrativo mais aberta, democrática, e, portanto, mais eficiente, em consonância com as características do modelo

⁴⁰⁶ ALAGOAS. Tribunal de Justiça de Alagoas. **Convênio 25/2018**. Disponível em: <<http://www.tjal.jus.br/contratos/convenios/247625bb82bcd983c42dfa5866475830.pdf>> Acesso em: 10 de fevereiro de 2019.

⁴⁰⁷ SILVA, Paula Laíse de Vasconcelos Ribeiro Silva. Processo administrativo, consensualidade e novos meios de solução de conflitos na administração pública democrática. In: CARVALHO, Fábio Lins de Lessa; MAIA, Vítor Mendonça (Coord.). **Direito Administrativo Propositivo**. Curitiba: Juruá, 2019. p. 245-247.

de Administração Pública gerencial e com os valores constitucionais adotados para a Administração Pública brasileira, que deve estar sempre voltada para a concretização dos direitos fundamentais, consistindo o próprio processo administrativo em garantia constitucional fornecida aos administrados⁴⁰⁸.

As recentes alterações na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro consagraram expressamente, em seus artigos 26 e 27, o modelo de controle consensual da Administração Pública mediante o estabelecimento de mecanismos consensuais.

Ante a necessidade de ponderação de interesses em conflito, nem sempre encontrar o equilíbrio necessário nas relações entre a Administração Pública e os contribuintes é tarefa fácil, tendo em vista que à primeira cabe tutelar os interesses da coletividade⁴⁰⁹.

Outro fator que se deve levar em consideração é que, se, por um lado, a gestão tributária necessita ser mais consensual, transparente, democrática e dialógica, por outro, quando frustrada e inviável a resolução bilateral das controvérsias administrativas, prevalecerá a imperatividade das decisões da Administração Pública, no intuito de se atender à sua principal finalidade, que é resguardar o interesse público⁴¹⁰.

Diante das informações apresentadas até aqui neste trabalho, e com o intuito de melhor visualizar possíveis problemas da gestão tributária, bem como apontar medidas que podem auxiliar a aperfeiçoar a captação de recursos, faz-se necessário compreender como a política tributária e fiscal encontra-se delineada no Município, tarefa à qual o presente estudo dedicar-se-á a seguir.

6.3 A Política Tributária e Fiscal do Município de Palmeira dos Índios/Alagoas

6.3.1 Principais aspectos

Ao se abordar a política tributária e fiscal do município de Palmeira dos Índios, precisa-se, antes de tudo, destacar a importância histórica dos Relatórios de Gestão elaborados por Graciliano Ramos como prefeito do Município, bem como sua contribuição como gestor consciente da influência que a responsabilidade fiscal exerce no desenvolvimento local.

⁴⁰⁸ SILVA, Paula Laíse de Vasconcelos Ribeiro Silva. Processo administrativo, consensualidade e novos meios de solução de conflitos na administração pública democrática. In: CARVALHO, Fábio Lins de Lessa; MAIA, Vítor Mendonça (Coord.). **Direito Administrativo Propositivo**. Curitiba: Juruá, 2019. p. 245-247.

⁴⁰⁹ Ibid.

⁴¹⁰ Ibid.

Nesse sentido, Fábio Lins afirma que se pode buscar no passado exemplos de gestores que podem inspirar o futuro da Administração Pública brasileira⁴¹¹. Destaca a figura de Graciliano Ramos como um gestor que demonstrou a seriedade com a qual a coisa pública deve ser encarada⁴¹².

Segundo Fábio Lins, Graciliano Ramos, enquanto homem público, exerceu suas funções com base em valores caros à Administração Pública, como a impessoalidade, moralidade, transparência, economicidade e defesa do interesse público, especialmente daqueles mais necessitados, o que faz com que sua gestão seja paradigmática⁴¹³.

Ao referir as razões pelas quais uma gestão realizada há quase 90 anos ainda seja uma referência para os atuais administradores públicos, Fábio Lins ressalta o fato de que se tratava de um período histórico em que não havia leis administrativas rígidas como a Lei de Responsabilidade Fiscal e que os municípios possuíam ainda menos autonomia que atualmente, dispendo de míseros recursos financeiros⁴¹⁴.

Sergio Luiz de Moraes Pinto aponta que, no primeiro relatório, enviado em 1929, Graciliano Ramos demonstra que começou seu mandato dispensando cobradores de impostos, inspetores e outros servidores que não cumpriam suas atribuições ou que utilizavam seus cargos buscando proveito próprio e não o bem público⁴¹⁵.

Assim, sem aumentar tributos, apenas eliminando isenções fiscais indevidas, Graciliano Ramos conseguiu aumentar a arrecadação municipal em mais de 40%, tendo, além disso, aplicado a receita num banco, em lugar de deixá-la parada no caixa da prefeitura⁴¹⁶.

Diante disso, é possível observar que medidas ainda que simples, voltadas a uma melhoria dos mecanismos de gestão administrativa, *accountability* e responsabilidade fiscal, podem ter resultados bastante positivos do desempenho fiscal de um Município.

Uma política tributária municipal, para que seja eficiente, deve observar, além das diretrizes traçadas constitucionalmente para o Sistema Tributário Nacional, a Lei Orgânica e o

⁴¹¹ CARVALHO, Fábio Lins de Lessa. **Graciliano Ramos e a administração pública**: comentários aos seus relatórios de gestão à luz do direito administrativo moderno. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 17-19.

⁴¹² Ibid.

⁴¹³ Ibid., p. 50.

⁴¹⁴ Ibid., p. 51-52.

⁴¹⁵ PINTO, Sergio Luiz de Moraes. Transparência e custos. Finanças públicas e Graciliano Ramos. In: MACEDO, Alberto; AGUIRREZÁBAL, Rafael Rodrigues; PINTO, Sergio Luiz de Moraes; ARAÚJO, Wilson José de (Coord.). **Gestão tributária municipal e tributos municipais**. Volume VI. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 194.

⁴¹⁶ Ibid., p. 195.

Plano Diretor Municipal, bem como não pode estar desconectada da realidade socioeconômica local.

Mecanismos de gestão democrática, como a participação popular em audiências públicas, plebiscitos e referendos, além de investimentos em um plano de educação fiscal, têm muito a contribuir para a legitimidade da política tributária municipal, sendo imprescindíveis para a otimização da gestão tributária local.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, elaborada com o intuito de viabilizar um maior equilíbrio e transparência das contas públicas, previu a participação popular na elaboração dos planos e dos orçamentos, fundamentando, assim, o Orçamento Participativo, que, na prática, nem sempre ocorre.

Existem vários instrumentos que viabilizam a participação dos cidadãos na elaboração do orçamento, como a criação de Conselhos do Orçamento Participativo, os quais participam ativamente da elaboração do orçamento municipal, sendo este, posteriormente, encaminhado para votação na Câmara de Vereadores.

Nos municípios onde não existe essa participação popular na elaboração do orçamento, ele é elaborado pelo prefeito com seus secretários e auxiliares, e enviado à Câmara dos Vereadores, onde será analisado pela Comissão de Orçamento; aí pode sofrer emendas antes de ir a plenário.

No caso do Município de Palmeira dos Índios, a Lei Orgânica Municipal trata especificamente do Orçamento no Capítulo III do Título IV – Da Administração Financeira, entretanto, no corpo de toda a lei encontram-se vários dispositivos referindo-se ao orçamento⁴¹⁷.

O art. 109 da Lei Orgânica de Palmeira dos Índios determina que leis de iniciativa do prefeito estabeleçam o Plano Plurianual, as Diretrizes Orçamentárias e o Orçamento anual, dispondo o referido artigo em seus parágrafos que: a lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma setORIZADA, as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração para as despesas de capital e outras delas decorrentes, bem como as relativas aos programas de duração continuada (§ 1º); a Lei de Diretrizes Orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da Administração, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual e disporá sobre as alterações na legislação tributária (§ 2º); o Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento

⁴¹⁷ PALMEIRA DOS ÍNDIOS. **Lei Orgânica do Município de Palmeira dos Índios** (atualizada até a Emenda 18), de 06 de novembro de 2009.

de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária (§ 3º); os planos e programas setoriais serão elaborados em consonância com o plano plurianual e apreciados pela Câmara Municipal (§ 4º)⁴¹⁸.

No que se refere à participação popular na elaboração do Orçamento do Municipal de Palmeira dos Índios, a Lei Orgânica não traz nenhum dispositivo referente ao orçamento tratando especificamente dessa participação. Contudo, existe na Lei Orgânica previsão de participação popular nas deliberações da Câmara por meio de audiências públicas⁴¹⁹.

Consoante o art. 37 da Lei Orgânica de Palmeira dos Índios, a Câmara de Vereadores terá comissões permanentes e transitórias, constituídas na forma e com atribuições previstas no respectivo Regimento ou no Ato de que resultar sua criação, dispondo no inciso II do seu § 2º que a essas comissões, em razão da matéria de sua competência, cabe realizar audiência pública com entidades representativas da sociedade⁴²⁰.

Assim, na prática, a participação popular na elaboração do orçamento de Palmeira dos Índios ocorre por meio de audiências públicas que são convocadas antes da votação da Lei Orçamentária Anual (LOA) pela Câmara dos Vereadores, por intermédio de meios de comunicação, como rádio, jornais, carros de som, panfletos e alto-falantes. Participam dessas audiências membros da sociedade civil e agentes políticos, que debaterão sobre as prioridades orçamentárias que devem estar presentes na LOA⁴²¹.

Além das audiências públicas, a Lei Orgânica do Município prevê outros instrumentos genéricos de participação popular, como a possibilidade de alteração de seu texto por meio de emenda proposta pela população e subscrita por 5% do eleitorado do Município, consoante dispõe seu art. 40, II; e a Iniciativa Popular, nos moldes de seu art. 48⁴²²:

Art. 48 – A iniciativa popular poderá ser exercida pela apresentação à Câmara Municipal de proposta de projeto de lei subscrito por, no mínimo, cinco por cento do eleitorado municipal.

§ 1º - A proposta popular deverá ser articulada, exigindo-se, para seu recebimento, a identificação dos assinantes, mediante indicação do número do respectivo título eleitoral.

§ 2º - A tramitação dos projetos de lei de iniciativa popular obedecerá às normas relativas ao processo legislativo estabelecidas nesta Lei.

⁴¹⁸ PALMEIRA DOS ÍNDIOS. **Lei Orgânica do Município de Palmeira dos Índios** (atualizada até a Emenda 18), de 06 de novembro de 2009.

⁴¹⁹ Ibid.

⁴²⁰ Ibid.

⁴²¹ Ibid.

⁴²² Ibid.

Importante mencionar que a população pode ter acesso às contas públicas do Município de Palmeira dos Índios, que se encontram divulgadas no portal <http://www.palmeiradosindios.al.gov.br/Transparencia>, consoante determina a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Como visto, o Município de Palmeira dos Índios elabora seu orçamento com base no PPA, na LDO e na LOA, que possuem previsão na Lei Orgânica Municipal, a qual, apesar de não possuir em seu bojo nenhum dispositivo referente ao orçamento participativo de forma taxativa, dispõe sobre a possibilidade de convocação de audiência pública pela Câmara de Vereadores, sendo, na prática, a participação da sociedade civil nas audiências públicas que antecedem a aprovação da LOA e o acesso às informações contidas no portal da transparência das contas públicas municipais, conjuntamente com a Iniciativa Popular, os instrumentos de participação popular no orçamento municipal contidos na Lei Orgânica de Palmeira dos Índios.

Outra questão que precisa ser levada em consideração é que, nas busca por uma maior eficiência estatal no desempenho de suas funções e atendimento às demandas sociais, instrumentos antes utilizados somente pela administração de empresas começaram a ser aplicados na Administração Pública como forma de melhor gerir suas atividades.

Nesse contexto, o planejamento estratégico pode ser um meio de aperfeiçoar o desempenho na Administração Tributária Municipal, a partir de um diagnóstico da gestão tributária no município de Palmeira dos Índios, buscando uma melhoria da arrecadação, adequando-a às peculiaridades da localidade e aumentando o potencial de incremento da receita própria, de melhoria das condições sociais e econômicas, norteando-se sempre pelo princípio da justiça fiscal. O controle dos resultados das atividades tende a aumentar a eficiência da gestão tributária municipal e permite a construção de uma matriz de problemas e operações.

O município de Palmeira dos Índios prevê no art. 104 de sua Lei Orgânica a instituição dos tributos de competência municipal, entre os quais elenca: a) como impostos – o IPTU, o ITBI, o ISS, além do extinto imposto sobre venda a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel (IVVC); b) taxas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva de serviços públicos específicos, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição; c) contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas; d) contribuição

cobrada de seus servidores, ao custeio em benefício destes, de sistema de previdência e assistência social⁴²³.

Ademais, prevê, no § 1º do art. 104, o IPTU progressivo, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade, bem como dispõe, em seu art. 105, que o Município poderá celebrar convênio com o Estado para fins de arrecadação de tributos de sua competência⁴²⁴.

No art. 106, o Município trata das Limitações do Poder de Tributar, onde ratifica a disposição constitucional acerca do tema. No art. 108, assume o compromisso de divulgar, até o último dia do mês subsequente ao da arrecadação, o montante de cada um dos tributos arrecadados, os recursos recebidos, os valores de origem tributária e a expressão numérica dos critérios de rateio⁴²⁵.

O Sistema Tributário do Município de Palmeira dos Índios encontra-se disposto no Código Tributário Municipal: a Lei Municipal 1.862, de 2010, com as alterações da Lei Municipal 5.059, de 2015.

Além de instituir os tributos de competência do Município, o Código Tributário Municipal de Palmeira dos Índios trata de disposições gerais acerca da legislação tributária do Município, bem como de sua aplicação, vigência, interpretação e integração; das obrigações tributárias (principais e acessórias) e dos sujeitos da relação jurídico-tributária; dos fatos geradores dos tributos municipais, alíquotas e bases de cálculo dos tributos municipais; da capacidade tributária, domicílio tributário, substituição, responsabilidade tributária e solidariedade; da denúncia espontânea, constituição, suspensão e extinção do crédito tributário, bem como suas garantias, privilégios e acréscimos legais (atualização monetária, multa de mora, juros de mora, multa de infração); das isenções, anistia e parcelamento dos créditos tributários; das infrações tributárias e suas penalidades correspondentes; das inscrições e cadastros fiscais; das limitações ao exercício da competência tributária; da revisão e reclamações contra os lançamentos; da fiscalização e administração tributária; da emissão de certidões; do processo administrativo tributário; da dívida ativa e seu controle de legalidade⁴²⁶.

⁴²³ PALMEIRA DOS ÍNDIOS. **Lei Orgânica do Município de Palmeira dos Índios** (atualizada até a Emenda 18), de 06 de novembro de 2009.

⁴²⁴ Ibid.

⁴²⁵ Ibid.

⁴²⁶ PALMEIRA DOS ÍNDIOS. **Lei Municipal 1.862**, de 2010 (Código Tributário Municipal), com as alterações da Lei Municipal 5.059, de 2015.

Os impostos de competência privativa do Município de Palmeira dos Índios são instituídos no art. 120 do seu Código Tributário, a saber: “I - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS; II - Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU; III - Imposto Sobre Transmissão *inter vivos* de Bens Imóveis – ITBI”⁴²⁷.

No que se refere ao ISSQN, suas alíquotas variam de 4% a 5% (art. 141 do CTM), conforme lista de serviços anexa ao Código (Anexo II). É possível constatar, a partir de sua análise, que os serviços de saúde, em geral, possuem alíquota de 4%, e os demais serviços, de 5%⁴²⁸. O Código Tributário Municipal também prevê a possibilidade de fixação de ISSQN por estimativa, bem como de ISSQN Fixo para os profissionais liberais e autônomos⁴²⁹.

O art.164 do Código Tributário do Município algumas hipóteses de isenção do ISSQN, estando entre elas:

- I - concertos, recitais, “shows”, exposições cinematográficas, quermesses e espetáculos similares, quando realizados para fins assistenciais e educacionais, por entidades regularmente constituídas;
- II - os pequenos artífices, assim considerados os que, em seu próprio domicílio, sem porta aberta para a via pública e sem propaganda de qualquer espécie, prestem serviços por conta própria, sem empregados, não se entendendo como tais cônjuges ou filhos do contribuinte.

Além dessas isenções, o Município de Palmeira dos Índios, por meio da Lei Municipal nº 1.917/2012, isenta do pagamento do ISSQN projetos de habitacionais populares⁴³⁰.

Pode-se perceber que o Município, ao estabelecer essas isenções, procura estimular a cultura local, desonerar os pequenos artífices, possibilitando que possam desempenhar suas atividades sem que o pagamento de ISSQN signifique um custo que possa prejudicar o desempenho de suas atividades, bem como estimular a construção de projetos habitacionais populares.

Contudo, é preciso ressaltar que, a partir de 30 de dezembro de 2017, em decorrência da alteração da Lei de Improbidade Administrativa pela Lei Complementar 157/2016, a concessão de incentivos fiscais de ISSQN com alíquotas inferiores a 2% passou a configurar ato de improbidade administrativa (10-A da Lei 8.429/92), estando, dentre as exceções trazidas pelo dispositivo em questão, no anexo da mesma lei complementar, a isenção, incentivo ou benefício de ISSQN aos serviços previstos nos subitens: a) 7.02 - execução, por

⁴²⁷ PALMEIRA DOS ÍNDIOS. **Lei Municipal 1.862**, de 2010 (Código Tributário Municipal), com as alterações da Lei Municipal 5.059, de 2015.

⁴²⁸ Ibid.

⁴²⁹ Ibid.

⁴³⁰ PALMEIRA DOS ÍNDIOS. **Lei Municipal nº 1.917/2012**, de 10 de maio de 2012.

administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS); b) 7.05 - Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS); e c) 16.01 - serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros⁴³¹.

Quanto ao IPTU, é preciso destacar que, consoante disposições do art. 220 do Código Tributário Municipal, o valor venal do imóvel será apurado com base em Planta de Valores Genéricos e Tabela de Preços de Construção, que deverá ser aprovada anualmente pela Câmara Municipal, até 31 de dezembro do ano que anteceder o lançamento, bem como ser elaborada e revista anualmente por comissão própria composta de pelo menos sete membros, entre os quais deverão estar: dois representantes da Secretaria de Finanças, dois representantes da Câmara de Vereadores, um representante da Secretaria de Infraestrutura do Município, um representante do Conselho Regional de Engenharia e Agronomia – CREA e um representante do Conselho Regional de Corretores de Imóveis – CRECI⁴³².

O parágrafo terceiro do referido artigo prevê que, caso não seja promulgada a lei de que trata o *caput* deste artigo, os valores venais serão os mesmos utilizados para o cálculo do imposto do exercício imediatamente anterior, devidamente corrigidos pela variação do IPCA.

A respeito dessa opção de cálculo da base de cálculo do IPTU, importante mencionar a lição do saudoso professor Aires F. Barreto, já se posicionou a favor da adoção pelos municípios de Mapas de Valores Genéricos⁴³³, afirmando que:

a edição de Mapas de Valores Genéricos, por seus reflexos positivos, revela-se aconselhável: facilita e racionaliza o trabalho, resguarda a necessária uniformidade de comportamento, evita discrepâncias próprias do alvitre e representa tranquilidade para o fisco e para os contribuintes.

As alíquotas de IPTU estão previstas no art. 227 do Código Tributário Municipal, que determina que o IPTU será calculado aplicando-as da seguinte maneira⁴³⁴:

⁴³¹ BRASIL. **Lei Complementar 157**, de 29 de dezembro de 2016.

⁴³² PALMEIRA DOS ÍNDIOS. **Lei Municipal 1.862**, de 2010 (Código Tributário Municipal), com as alterações da Lei Municipal 5.059, de 2015.

⁴³³ BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 230

⁴³⁴ PALMEIRA DOS ÍNDIOS. **Lei Municipal 1.862**, de 2010 (Código Tributário Municipal), com as alterações da Lei Municipal 5.059, de 2015.

I – Imóveis prediais residenciais – 1,0% (um por cento);

II – Imóveis prediais não residenciais – 1,5% (um e meio por cento)

III – Imóveis não prediais – 2,5% (dois e meio por cento).

§ 1º – Quando o terreno citado no inciso III do parágrafo anterior estiver murado, conceder-se-á um desconto de um terço na alíquota aplicada, passando a mesma a ser de 1,67%.

§ 2º Nas glebas, assim entendidas as quadras, residenciais ou não, nas quais não foi efetuado o microparcelamento, a alíquota do Imposto Territorial Urbano fica fixada em 2,5% (dois e meio por cento), independente da zona em que se situam.

Ainda quanto ao IPTU, é preciso destacar que o art. 218 do Código Tributário Municipal prevê hipóteses de isenção do referido imposto, entre as quais é possível destacar algumas que possuem nítido intuito de estimular o desenvolvimento econômico, social e cultural local, bem como desonerar a população menos favorecida do Município⁴³⁵:

a) os imóveis cedidos gratuitamente, em sua totalidade, para uso do Município de Palmeira dos Índios;

b) a única propriedade imóvel, no município de Palmeira dos Índios, com padrão construtivo, popular ou baixo e que sua área construída não exceda a 80 m² (oitenta metros quadrados) e que este seja o domicílio do contribuinte do IPTU;

c) o imóvel cedido em locação, comodato ou cessão a qualquer título aos órgãos da Administração Direta do Município e às suas autarquias e fundações;

d) os imóveis de propriedade de clubes sociais, utilizados como sede, terão isenção de 50% (cinquenta por cento) do valor do IPTU, caso em que o valor correspondente à isenção será revertido ao Município, através de disponibilização gratuita das instalações dos beneficiados para a realização de eventos sociais, esportivos e culturais, de interesse do Poder Público municipal. A isenção poderá ser ampliada para 100% (cem por cento) do valor do IPTU devido, se os clubes sociais disponibilizarem gratuitamente as suas instalações para a realização de eventos sociais, esportivos e culturais, de interesse do Poder Público municipal;

e) o imóvel edificado com área construída de até 60 m² (sessenta metros quadrados), utilizado em atividade econômica de Microempreendedor Individual (MEI), definido na Lei Complementar federal nº 123/2006, terá isenção de 50% (cinquenta por cento) do valor do IPTU.

No que tange ao ITBI, o art. 250 do Código Tributário Municipal determina o imposto a ser calculado, aplicando-se sobre o valor estabelecido como base de cálculo as seguintes

⁴³⁵ PALMEIRA DOS ÍNDIOS. **Lei Municipal 1.862**, de 2010 (Código Tributário Municipal), com as alterações da Lei Municipal 5.059, de 2015.

alíquotas: a) para as transmissões compreendidas no sistema financeiro de habitação, 1,0% em relação à parcela financiada e 3,0% sobre o valor restante; b) 2,5% nas demais transmissões⁴³⁶.

As taxas cobradas pelo Município são subdivididas, de acordo com o art. 257 do Código Tributário Municipal em: a) taxas de licença; b) taxas de expediente e serviços diversos; c) taxas de serviços urbanos. Além disso, são classificadas pelo art. 258 do Código Tributário Municipal em taxas pelo exercício regular do poder de polícia e taxas pela utilização de serviços públicos⁴³⁷.

Entre as taxas cobradas em razão do exercício regular do poder de polícia (art. 258, § 2º) estão as de⁴³⁸:

- a) licença e fiscalização para localização, instalação e funcionamento;
- b) licença para funcionamento de estabelecimentos em horário especial;
- c) licença para exploração de meios de publicidade;
- d) licença para o exercício do comércio ou atividade econômica eventual ou ambulante;
- e) licença para abate de animais;
- f) licença para execução de obras, loteamentos e “habite-se”;
- g) licença para ocupação de áreas em praças, vias e logradouros públicos;
- h) licença ambiental.
- i) registro e fiscalização sanitária

Já entre as taxas pela utilização de serviços públicos (art. 258, § 3º) estão as de: a) serviços urbanos; b) expediente e serviços diversos. De acordo com o art. 323 do Código Tributário Municipal, as taxas decorrentes da utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição, compreendem⁴³⁹:

- I – Taxa de Coleta, Transporte e/ou Destinação Final de Resíduos Sólidos Urbanos;
- II – Taxa de Conservação e Reparação de Vias Públicas;
- III – Taxa de Expediente;
- IV – Taxa de Serviços Diversos.

Ressalte-se que o Supremo Tribunal Federal considera inconstitucional a cobrança de taxas de expediente pelos Municípios, a exemplo da decisão (que teve a repercussão geral reconhecida) tomada no Recurso Extraordinário (RE) 789.218, no qual o município de Ouro

⁴³⁶ PALMEIRA DOS ÍNDIOS. **Lei Municipal 1.862**, de 2010 (Código Tributário Municipal), com as alterações da Lei Municipal 5.059, de 2015.

⁴³⁷ Ibid.

⁴³⁸ Ibid.

⁴³⁹ Ibid.

Preto questionava decisão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJ-MG) que houvera entendido inconstitucional a referida taxa⁴⁴⁰.

Outro ponto que é preciso destacar no que se refere aos tributos instituídos pelo Município de Palmeira dos Índios é que o art. 359 do Código Tributário Municipal autoriza o Chefe do Poder Executivo a, em nome do Município, firmar convênios com a União e o Estado de Alagoas para efetuar o lançamento e a arrecadação da Contribuição de Melhoria devida por obra pública federal ou estadual, cabendo ao Município percentagem na receita arrecadada⁴⁴¹.

O art. 360 do Código Tributário Municipal institui a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública – COSIP⁴⁴².

Feitas essas considerações acerca da política tributária do Município de Palmeira dos Índios, o trabalho apontará a seguir algumas medidas que podem ajudar a aperfeiçoar a gestão tributária da localidade, uma vez que o exercício da competência tributária municipal está intimamente ligado ao eficiente desempenho das funções da administração tributária municipal.

6.3.2 Medidas para maior eficiência da gestão tributária do Município de Palmeira dos Índios/Alagoas

O Município, nos moldes previstos no federalismo brasileiro, é a base da organização política democrática, já que é nele que ocorrem as relações entre a sociedade e o Poder Público, tendo em vista a proximidade entre o ente político e a população, podendo-se visualizar de modo mais claro as necessidades da população⁴⁴³. Falar em interesse local é também, reflexamente, tratar de interesses dos Estados e da União⁴⁴⁴.

Como ressalta Leandro Paulsen⁴⁴⁵, os meios para que a gestão municipal possa efetivamente realizar os programas de governo e assegurar a qualidade de vida dos cidadãos dependem da adequada instituição dos tributos de competência municipal e de uma inteligente

⁴⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 789218**. Relator ministro Dias Toffoli. Brasília, 2014.

⁴⁴¹ PALMEIRA DOS ÍNDIOS. **Lei Municipal 1.862**, de 2010 (Código Tributário Municipal), com as alterações da Lei Municipal 5.059, de 2015.

⁴⁴² Ibid.

⁴⁴³ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. Atualizada por Célia Marisa Prendes e Márcio Schneider Reis. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 33-35.

⁴⁴⁴ Ibid.

⁴⁴⁵ Em prefácio da obra “Administração tributária municipal”, de autoria de Francisco Ramos Mangieri.

e eficiente estruturação da administração tributária para o exercício das funções de regulação, fiscalização, acompanhamento e cobrança dos tributos⁴⁴⁶.

Hely Lopes Meireles frisa a necessidade de o município ter um planejamento estratégico e maior organização, de modo a atender às conveniências locais de forma eficaz, já que, na atualidade, o ente político municipal assume todas as responsabilidades na ordenação da cidade e dos serviços públicos de sua competência, não bastando que apenas se volte à ordenação da cidade, mas também que assuma a responsabilidade de todos os setores que interferem na cidade e no bem-estar dos munícipes⁴⁴⁷.

Para que haja um aperfeiçoamento da política tributária do município de Palmeira dos Índios, faz-se necessário que haja uma revisão da estrutura legal tributária e administrativo-fiscal do Município, buscando, assim, uma melhoria da arrecadação, com adequação tanto às peculiaridades da localidade quanto ao potencial de incremento da receita própria e melhoria da situação social e econômica da localidade, até os limites compatíveis com as condições do Município, tendo como norte o princípio da justiça fiscal⁴⁴⁸.

Parte-se da premissa de que, para atender ao interesse público, faz-se necessário à Administração Pública um processo de mudança no seu modelo de gestão, aumentando o controle dos resultados de suas atividades, de modo a prestar serviços de forma mais eficiente, a partir da definição das prioridades que devem estar contidas no Planejamento Estratégico da Administração Tributária de Palmeira dos Índios.

Isso permitirá a construção de uma matriz de problemas e operações, com base num planejamento voltado ao desempenho de atividades, visando ao incremento da arrecadação própria, bem como ao atendimento aos contribuintes com melhor eficiência e qualidade.

Algumas medidas podem ser definidas como prioritárias para o Planejamento Estratégico Tributário de Palmeira dos Índios, tendo em vista suas peculiaridades: a) desburocratização; b) realização de treinamentos dos servidores do Fisco Municipal para atendimento ao público e investimento em cursos de formação e aperfeiçoamento dos servidores da Administração Tributária Municipal; c) conscientização dos agentes administrativos acerca de suas responsabilidades; d) convocação de audiências públicas para tratar de assuntos referentes à gestão pública tributária municipal, viabilizando a troca de

⁴⁴⁶ MANGIERI, Francisco Ramos. **Administração tributária municipal**: eficiência e inteligência fiscal. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 9.

⁴⁴⁷ MEIRELLES, op. cit., p. 33-35.

⁴⁴⁸ KHAIR, Amir Antônio. **Manual de orientação para crescimento da receita própria municipal**. 2. ed. rev. atual. São Paulo: FGV. EAESP, 2001. p. 15.

ideias; d) formação de comitês populares para discutir a elaboração do Planejamento Estratégico em conjunto com a Gestão Pública Municipal; e) integração do planejamento tributário com os planejamentos político, econômico e técnico, com o envolvimento dos demais setores da Gestão Pública local; f) Plano de Ação Conjunta entre a Administração Tributária e a Procuradoria Fiscal do Município para propositura e acompanhamento dos Processos de Execução Fiscal; g) divulgação mensal para a população das atividades da Administração Tributária Municipal e dos valores arrecadados; h) instalação de ouvidoria para melhor compreender os anseios dos contribuintes; i) implantação de novos *softwares*; j) realização de convênios para compartilhamento de dados fiscais; k) atualização constante dos cadastros fazendários; l) formação de uma equipe de gerência de operações, orçamento e programas; m) implantação de um sistema de avaliação e revisão periódica⁴⁴⁹.

Segundo Francisco Ramos Mangieri, um planejamento fiscal moderno e eficiente deve conter medidas essenciais de combate à burocracia, com a eliminação de fases e procedimentos; serviços exclusivamente eletrônicos; uma jurisdição administrativa mais célere e imparcial; a implantação do critério da dupla visita em todas as fiscalizações; a criação de uma central de inteligência que proporcione ao Fisco exercer um permanente monitoramento tributário da situação de cada contribuinte; projeto de cidadania fiscal; planta genérica de valores atualizada; mecanismos de cobrança da Dívida Ativa⁴⁵⁰, medidas essas serão sucintamente analisadas a seguir.

a) Desburocratização

Inúmeras certidões, formulários de vários tipos, requerimentos, declarações, guias de recolhimento, taxas, preços públicos, podem ser citados como itens que alimentam a burocracia brasileira⁴⁵¹. A substituição do papel pelos documentos eletrônicos, a eliminação de procedimentos não essenciais e a simplificação da arrecadação são fatores que podem auxiliar nesse processo de desburocratização, os quais devem ser acompanhados por uma alteração na concepção do serviço, para torná-lo mais racional e célere⁴⁵².

A busca pela simplificação do processo administrativo tributário, com exclusão de fases e procedimentos, pode torná-lo mais inteligente e mais rápido. Para tanto, faz-se

⁴⁴⁹ KHAIR, Amir Antônio. **Manual de orientação para crescimento da receita própria municipal**. 2. ed. rev. atual. São Paulo: FGV. EAESP, 2001. p. 86.

⁴⁵⁰ MANGIERI, Francisco Ramos. **Administração tributária municipal: eficiência e inteligência fiscal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 15-98.

⁴⁵¹ *Ibid.*, p. 15.

⁴⁵² *Ibid.*, p. 15-16.

necessário que haja uma reflexão prévia acerca dos procedimentos que são atualmente praticados, para que em seguida as decisões mais adequadas sejam tomadas⁴⁵³.

A simplificação da arrecadação também é um ponto que precisa ser levado em consideração nesse processo de desburocratização. Muitos obstáculos ao pagamento dos tributos podem ser evitados, desde a unificação de taxas à cobrança informatizada de IPTU, com criação de domicílio eletrônico e eliminação dos carnês que, muitas vezes, são impressos com erros ou não chegam aos domicílios físicos dos contribuintes, fazendo com que tenham de enfrentar longas filas para solucionar o problema⁴⁵⁴.

b) Serviços estatais eletrônicos

Os serviços cadastrais eletrônicos também são uma medida que confere mais eficiência à administração tributária, a exemplo do cadastro fiscal eletrônico, com desvinculação dos cadastros fiscal e de posturas, tornando-os independentes, uma entrada única de dados, segundo determina a LC 123/06, e aberturas, alterações e baixas pela internet⁴⁵⁵.

A utilização de tecnologias é um instrumento imprescindível para melhorar a eficiência da administração tributária municipal. A Confederação Nacional de Municípios – CNM – ressalta, nesse sentido, que em qualquer setor econômico, público ou privado, a produção de receita necessita de investimentos tecnológicos e de pessoal. Na administração tributária essa necessidade é acentuada, já que os contribuintes não pagam tributos por vontade própria⁴⁵⁶.

A Confederação Nacional de Municípios – CNM – afirma que, apesar de vigorar no Brasil uma concepção de que os Municípios, principalmente os de pequeno porte, não arrecadam os tributos que lhes são conferidos pela Constituição Federal, em razão da falta de estrutura da administração tributária, custeando-se pelos repasses constitucionais, os recursos tecnológicos são uma realidade na grande maioria dos Municípios, proporcionando eficiência na arrecadação tributária⁴⁵⁷.

Entre as ferramentas que têm sido bastante utilizadas pelos fiscos municipais, estão: declarações eletrônicas, sistemas eletrônicos de controle, como o da Nota Fiscal de Serviço

⁴⁵³ MANGIERI, Francisco Ramos. **Administração tributária municipal**: eficiência e inteligência fiscal. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 15-16

⁴⁵⁴ Ibid., p. 17-20.

⁴⁵⁵ Ibid., p. 21-23.

⁴⁵⁶ CNM – Confederação Nacional de Municípios. **Como melhorar a arrecadação municipal sem aumentar impostos?** – Brasília: CNM, 2019. p. 16.

⁴⁵⁷ Ibid.

eletrônica (NFS-e), e de integração de informações, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, como o Sistema Público de Escrituração Fiscal (Sped), e até mesmo as ferramentas utilizadas para o Simples Nacional⁴⁵⁸.

O Município de Palmeira dos Índios implantou, em 2014, a Nota Fiscal de Serviço eletrônica (NFS-e), entretanto, para melhorar o compartilhamento de informações fiscais, o Município pode celebrar convênios com a Receita Federal, Cartórios, Junta Comercial do Estado, Fisco Estadual, INSS, entre outros, para obtenção de dados úteis à atualização cadastral dos contribuintes, evitando-se assim notificações de lançamento frustradas e ações de execução improdutivas⁴⁵⁹.

A Confederação Nacional de Municípios – CNM aponta alguns desses convênios para o compartilhamento de informações fiscais que podem ser celebrados pelos Municípios⁴⁶⁰, os quais serão enumerados a seguir.

I - No campo do ISSQN:

i. Convênio Receita Federal do Brasil (RFB) – proporciona a obtenção de dados de cartões de crédito e débito. Por meio da Solução de Consulta Interna (SCI) 2/2018, a coordenação-geral de Tributação da RFB entendeu que há permissão legal para a transmissão às Secretarias de Fazenda de Estado, Distrito Federal ou Município dos dados obtidos junto às instituições financeiras, como a Declaração de Operações de cartões de crédito (Decred), o que traz importantes benefícios aos entes locais, como incremento na arrecadação de ISSQN, aumento da presença fiscal, ganhos de eficiência, já que, de posse dessas informações, o Fisco municipal pode fazer cruzamentos com informações declaradas pelos contribuintes⁴⁶¹.

ii. Convênio RFB – Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) – os Municípios podem obter acesso às informações relativas à Escrituração Contábil Digital (ECD), no ambiente Sped, o qual, segundo a RFB, é instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações⁴⁶². Assim, o sistema simplifica e

⁴⁵⁸ CNM – Confederação Nacional de Municípios. **Como melhorar a arrecadação municipal sem aumentar impostos?** – Brasília: CNM, 2019. p. 17.

⁴⁵⁹ MANGIERI, Francisco Ramos. **Administração tributária municipal: eficiência e inteligência fiscal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 23.

⁴⁶⁰ CNM – Confederação Nacional de Municípios. op. cit., p. 17-22.

⁴⁶¹ Ibid.

⁴⁶² Ibid.

facilita a entrega da documentação necessária para os Fiscos ao utilizar um meio digital, além de eliminar a necessidade de manter os documentos em meios físicos⁴⁶³.

iii. Sistema Nacional da Nota Fiscal de Serviço eletrônica – NFS-e – é uma iniciativa do governo federal, que visa à melhoria da eficiência da fiscalização municipal, incentiva a elevação dos níveis de arrecadação espontânea e coíbe a sonegação⁴⁶⁴.

iv. Simples Nacional RFB – as ferramentas do Simples Nacional proporcionam aos Municípios informações, como a relação de todos os Cadastros Nacionais de Pessoas Jurídicas (CNPJ) ativos na RFB e localmente estabelecidos, de modo que o Município pode atualizar seu cadastro de empresas e realizar cobranças de taxas e impostos. Além disso, no Simples Nacional são disponibilizadas ferramentas como o “Alerta”, que consiste em um procedimento de cruzamento das informações da Decred com o que os contribuintes declararam de faturamento⁴⁶⁵. Os Municípios podem participar desse sistema encaminhando à RFB relatórios de inconsistências identificadas entre o que o contribuinte declarou de faturamento para o Simples Nacional e o que ele emitiu de nota fiscal de serviço⁴⁶⁶.

v. Contágio lite – trata-se de uma ferramenta desenvolvida para agilizar o trabalho de identificação de indícios de fraudes⁴⁶⁷. Segundo informações da RFB, alguns procedimentos podem ser feitos de forma totalmente automatizada, como a formatação de arquivos de extratos bancários para a realização de procedimento de movimentação financeira incompatível; a realização de “verificações obrigatórias” que comparam as informações da contabilidade com informações existentes em declarações oficiais; a localização de contrapartidas de lançamentos contábeis⁴⁶⁸.

vi. Declaração Eletrônica de Serviços de Instituição Financeira (Des-if) – a declaração otimiza a gestão e a fiscalização das informações declaradas pelos Bancos, por meio de um sistema que pode ser implantado pelo Município e disponibilizado por este para que as instituições financeiras e equiparadas, autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil (Bacen) e demais pessoas jurídicas obrigadas a utilizar o Plano de Contas das Instituições financeiras (Cosif), possam registrar a apuração do ISSQN⁴⁶⁹.

⁴⁶³ CNM – Confederação Nacional de Municípios. **Como melhorar a arrecadação municipal sem aumentar impostos?** – Brasília: CNM, 2019. p. 17-22.

⁴⁶⁴ Ibid.

⁴⁶⁵ Ibid.

⁴⁶⁶ Ibid.

⁴⁶⁷ Ibid.

⁴⁶⁸ Ibid.

⁴⁶⁹ Ibid.

II – Nos campos do IPTU e do ITBI:

No caso do IPTU, os maiores problemas enfrentados pelas administrações tributárias municipais são referentes ao cadastro. As tecnologias utilizadas no IPTU são, normalmente, voltadas para cadastro e recadastramento. As mais utilizadas pelos Municípios têm sido o geoprocessamento e a aerofotogrametria. Ocorre que essas tecnologias são caras, sendo o custo alto para Municípios pequenos.

O Município de Palmeira dos Índios ainda não adota esse tipo de tecnologia para inscrição e atualização dos dados cadastrais dos imóveis localizados em seu território. Entretanto, algumas ferramentas e estratégias podem ser utilizadas, como alternativa à implantação do geoprocessamento e da aerofotogrametria⁴⁷⁰, como:

i. Recadastramento *in loco* – PDA – é um mecanismo de modernização de cadastro técnico urbano para Municípios de pequeno e médio porte, feito a partir de processo estruturado para o estabelecimento de um cadastro para múltiplas finalidades, pautado pelas Diretrizes para a Criação, Instituição e Atualização do Cadastro Territorial Multifinalitário, visando a um melhor controle e gestão do território⁴⁷¹.

A coleta de dados é feita de forma automatizada, realizada com coletores eletrônicos e o Assistente Digital Pessoal (PDA) diretamente no local, eliminando-se algumas etapas dos processos comuns de recadastramento⁴⁷². O PDA possibilita que todos os dados descritivos e gráficos relacionados ao cadastro sejam armazenados em meio digital⁴⁷³.

ii. Integração com cartórios – os Municípios podem firmar parceria/convênio com os tabelionatos de notas e de registro de imóveis, para que estes repassem as informações de operações de compra e venda, do próprio registro ou de qualquer outra forma de transferência de propriedade de bens imóveis no Município⁴⁷⁴.

III – Sistemas integrados para abertura e fechamento de empresas

A integração com o Cadastro Sincronizado Nacional, nos moldes estabelecidos na Redesim, é viabilizada aos Municípios pelas juntas comerciais. A integração possibilita aos cidadãos que pretendam exercer atividades estabelecidas no Município a realização de consulta prévia eletrônica para abertura de empresas; a abertura eletrônica de empresas e autônomos; a alteração eletrônica cadastral de empresas e autônomos já estabelecidos; e a

⁴⁷⁰ CNM – Confederação Nacional de Municípios. **Como melhorar a arrecadação municipal sem aumentar impostos?** – Brasília: CNM, 2019. p. 17-22.

⁴⁷¹ Ibid.

⁴⁷² Ibid.

⁴⁷³ Ibid.

⁴⁷⁴ Ibid.

solicitação eletrônica de cancelamento de inscrição municipal para encerramento de empresa e autônomos⁴⁷⁵.

c) Processo administrativo tributário

O processo administrativo tributário municipal pode ser favorecido por meio de medidas que prestigiam sua celeridade, a moralidade, a imparcialidade, e ações educativas que evitam o próprio contencioso administrativo⁴⁷⁶.

Entre as medidas que podem auxiliar a tornar o processo administrativo tributário de Palmeira dos Índios mais célere e eficiente, é possível destacar o processo administrativo eletrônico, com intimações e notificações enviadas de modo automático, bem como com possibilidade de consulta pelo contribuinte a todos os documentos e fases do procedimento, favorecendo assim a transparência, a celeridade e o contraditório no processo administrativo tributário⁴⁷⁷.

Além disso, a adoção de um plantão fiscal eletrônico, disponibilizando aos contribuintes um canal de comunicação para esclarecimento de dúvidas, também pode conferir maior eficiência ao processo administrativo tributário, já que além de fornecer praticidade e celeridade, também evita o cometimento de erros de interpretação da legislação tributária municipal⁴⁷⁸.

A efetiva instituição do Conselho de Contribuintes, como o Tribunal Administrativo de segunda instância, e a consolidação da legislação tributária municipal também podem conferir maior legitimidade e segurança jurídica aos processos administrativos tributários municipais⁴⁷⁹.

Nesse sentido, é preciso destacar que, apesar de o Código Tributário Municipal de Palmeira dos Índios prever instituição do Conselho de Contribuintes, este se encontra, atualmente, inativo.

d) Fiscalização moderna e eficiente

Segundo o art. 37, XVIII e XXII, da CF /88, a administração tributária deve ter prioridade de recursos, contudo, nem sempre isso ocorre na prática. Na maioria dos

⁴⁷⁵ CNM – Confederação Nacional de Municípios. **Como melhorar a arrecadação municipal sem aumentar impostos?** – Brasília: CNM, 2019. p. 17-22.

⁴⁷⁶ MANGIERI, Francisco Ramos. **Administração tributária municipal: eficiência e inteligência fiscal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 26.

⁴⁷⁷ Ibid., p. 26-27.

⁴⁷⁸ Ibid., p. 34.

⁴⁷⁹ Ibid., p. 31-33.

municípios faltam móveis, equipamentos, sistemas, pessoal, material de consumo e de escritório, o que deve ser mudado no intuito de se evitar a falência municipal⁴⁸⁰.

A prioridade da fiscalização preventiva (orientadora) no lugar da repressiva pode trazer bons resultados para a administração tributária municipal, juntamente com o monitoramento fiscal das obrigações tributárias, a criação de central de inteligência fiscal, a implantação de declarações e guias de pagamento eletrônicas⁴⁸¹.

Como já mencionado, aerofotogrametria e o geoprocessamento são instrumentos que podem dar mais eficiência à fiscalização e atualização do cadastro imobiliário municipal, assim como a tributação do IPTU por meio de planta genérica de valores que corresponda à realidade local no que tange à definição dos valores para a avaliação dos imóveis e à progressividade fiscal de alíquotas⁴⁸².

A Confederação Nacional de Municípios – CNM – afirma que é necessário atuar com planejamento, dando prioridade à fiscalização dos grandes contribuintes, entre os quais destaca: bancos; construção civil; cartórios; administradoras de cartões; corretagem de seguros; hotelaria; industrialização/beneficiamento bens de terceiros; informática; farmácias de manipulação⁴⁸³.

Para melhorar a fiscalização desses contribuintes, a CNM sugere a implantação de rotinas de monitoramento da arrecadação, que permitam a detecção de significativas flutuações na arrecadação, seja dos inadimplentes, dos maiores contribuintes do ISS ou de comparação da arrecadação entre os contribuintes de mesma atividade, no intuito de direcionar fiscalizações, inclusive em diligências externas buscando identificar sonegação fiscal⁴⁸⁴.

e) Projeto de cidadania fiscal

Outra medida que pode auxiliar o Município de Palmeira dos Índios a melhor desempenhar suas funções fiscais é a implantação de um projeto de cidadania fiscal, inclusive, com previsão de créditos para aqueles que solicitarem a nota fiscal de serviço, pode auxiliar na educação dos contribuintes, trazendo resultados positivos para o Fisco municipal.

⁴⁸⁰ MANGIERI, Francisco Ramos. **Administração tributária municipal**: eficiência e inteligência fiscal. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 36-37.

⁴⁸¹ Ibid., p. 38-62.

⁴⁸² Ibid., p. 63-77.

⁴⁸³ CNM – Confederação Nacional de Municípios. **Como melhorar a arrecadação municipal sem aumentar impostos?** – Brasília: CNM, 2019. p. 23.

⁴⁸⁴ Ibid.

De acordo com Confederação Nacional de Municípios – CNM, a educação fiscal pode ser entendida como “um modelo de educação capaz de aproximar o cidadão da Administração Pública, de modo a estimular que este exerça com consciência seus direitos e deveres”⁴⁸⁵.

A CNM ressalta a importância de se converter a Educação Fiscal numa política pública nos Municípios, devendo-se apostar em uma estratégia de longo prazo, estimulando os cidadãos a cumprirem suas obrigações tributárias, bem como informando sobre o destino dos recursos do Município em benefício dos bens públicos⁴⁸⁶.

Com a participação da sociedade, a sonegação diminui e a receita aumenta, o que acaba se revertendo em benefícios para os próprios munícipes, com a ampliação e melhoria dos serviços públicos, podendo, inclusive resultar na possibilidade de redução das alíquotas dos tributos municipais, tendo em vista o acréscimo de arrecadação⁴⁸⁷.

f) Mecanismos de cobrança

Como já mencionado no presente trabalho, atualmente, encontra-se tramitando apenas uma Ação de Execução Fiscal proposta pelo Município de Palmeira dos Índios, consoante atesta Certidão emitida pela 1ª Vara da Comarca de Palmeira dos Índios (ANEXO B).

Ao se tratar de melhorar a eficiência da administração tributária, o órgão responsável pela dívida ativa requer atenção especial, principalmente porque tanto a ausência de cobrança dos créditos tributários como sua cobrança sem que haja um prévio controle de legalidade e de constitucionalidade geram uma série de problemas que poderiam ser evitados pelo Município, como a perda de créditos tributários em decorrência da prescrição e o ajuizamento de ações absolutamente improcedentes, que acaba abarrotando o serviço não só dos setores jurídicos dos municípios como também o próprio Judiciário, o que gera desconfiança e desgaste da imagem do Poder Público municipal⁴⁸⁸.

Assim, uma reestruturação do órgão da dívida ativa municipal pode evitar esse tipo de transtorno. Nesse sentido, um dos primeiros passos é o prévio controle de legalidade dos lançamentos tributários antes de sua inscrição em dívida ativa⁴⁸⁹.

Além disso, uma auditoria da dívida ativa, uma vez que permitirá a adoção de medidas administrativas para se evitar desperdícios com ações de execução fiscal julgadas

⁴⁸⁵ CNM – Confederação Nacional de Municípios. **Como melhorar a arrecadação municipal sem aumentar impostos?** – Brasília: CNM, 2019. p. 42-43.

⁴⁸⁶ Ibid.

⁴⁸⁷ MANGIERI, Francisco Ramos. **Administração tributária municipal: eficiência e inteligência fiscal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 63-77.

⁴⁸⁸ Ibid., p. 86-87.

⁴⁸⁹ Ibid., p. 63-77.

improcedentes, como o cancelamento de débitos com valor inferior às custas judiciais, anulação de créditos improcedentes à luz da doutrina e jurisprudência, reconhecimento administrativo da prescrição dos tributos, cancelamento *ex officio* de inscrições inativas, com prévio cruzamento de informações com outros órgãos municipais, estaduais ou federais⁴⁹⁰.

Outra proposta seria a criação de grupo especializado na cobrança de grandes devedores, no intuito de se resguardar os princípios da igualdade e da eficiência.

A criação de mecanismos para a regularização de débitos tributários, como o “Refis municipal”, que deve ser instituído por lei municipal, também é um instrumento hábil tanto para arrecadar os débitos que estão em fase de cobrança como para se evitar a prescrição de tributos, já que o parcelamento é causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, de acordo com o art. 151, VI, do CTN.

Atualmente, encontra-se vigente no Município de Palmeira dos Índios, a Lei Municipal nº 2.271, de 08 de Março de 2019, que institui o Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), destinado a promover a regularização de débitos tributários municipais⁴⁹¹.

No que se refere ao parcelamento, é importante destacar que o município pode adotar o parcelamento com solicitação e aprovação digital. Este pode se tornar uma ferramenta interessante para facilitar a satisfação das obrigações tributárias⁴⁹².

O Código Tributário Municipal de Palmeira dos Índios prevê (art. 99) a concessão de reduções referentes aos valores correspondentes às multas de infração para os contribuintes que as recolherem espontaneamente, os quais variam entre 80% de desconto, para pagamento da multa em uma única parcela (art. 99, II), e 10% de desconto, para pagamento em mais de 18 e até 36 parcelas (art. 99, I, e). No caso de pagamento parcelado em até três parcelas, a redução é de 50% (art. 99, I, a); para parcelamento em mais de três e até seis parcelas, é de 40% (art. 99, I, b); para parcelamento em mais de seis e até 12 parcelas, é de 30% (art. 99, I, c); e para parcelamento em mais de 12 e até 18 parcelas, 20% (art. 99, I, d)⁴⁹³.

A inscrição dos créditos na SERASA/SPC e o protesto das Certidões de Dívida Ativa – CDAs em cartório⁴⁹⁴ são outros instrumentos à disposição do Fisco municipal para se obter a satisfação das obrigações tributárias, medidas que têm sido reconhecidas pela jurisprudência brasileira.

⁴⁹⁰ MANGIERI, Francisco Ramos. **Administração tributária municipal**: eficiência e inteligência fiscal. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 86-90.

⁴⁹¹ PALMEIRA DOS ÍNDIOS. **Lei Municipal nº 2.271**, de 08 de Março de 2019.

⁴⁹² *Ibid.*, 94.

⁴⁹³ *Ibid.*

⁴⁹⁴ A Lei Federal 12.767/2012 inseriu a Certidão de Dívida Ativa dentre os títulos protestáveis.

A Confederação Nacional de Municípios – CNM menciona, entre as medidas que podem auxiliar o Fisco municipal nessa tarefa: o protesto da certidão da dívida ativa; o serviço de cobrança por meio de *call center*; as conciliações para evitar a execução fiscal; o pagamento por meio de cartão de crédito; a securitização da dívida por meio de uma empresa pública ou Sociedade de Propósito Específico (SPE), cedendo o fluxo de recebimento relativo aos direitos creditícios ao mercado⁴⁹⁵.

Essa lista de medidas, ainda que em caráter sugestivo, pode, em conjunto com os dados levantados no presente trabalho acerca do exercício da competência tributária municipal de Palmeira dos Índios, auxiliar na otimização das atividades desempenhadas pela Administração Tributária deste Município, com melhoria no atendimento aos cidadãos, bem como incremento da arrecadação própria, viabilizando assim o desenvolvimento municipal.

É preciso destacar, finalmente, que para o aperfeiçoamento da gestão tributária municipal é necessário, antes de tudo, que a Administração Pública municipal adote um modelo de gestão técnico-profissional, com redução de influências políticas nas decisões estratégicas, o que também requer o envolvimento de diversos atores no processo.

⁴⁹⁵ CNM – Confederação Nacional de Municípios. **Como melhorar a arrecadação municipal sem aumentar impostos?** – Brasília: CNM, 2019. p. 35-40.

7 CONCLUSÃO

A política tributária municipal pode ser um instrumento de estímulo ao desenvolvimento local. A relação entre o exercício da competência tributária do Município e o desenvolvimento local manifesta-se em diversos aspectos da tributação municipal, pois não basta a mera instituição pelos Municípios dos tributos cuja competência lhes foi atribuída constitucionalmente. É necessário que haja a elaboração de uma legislação adequada às necessidades do Município, partindo de um estudo das peculiaridades e potencialidades da localidade e tendo como norte a justiça fiscal.

Partiu-se do pressuposto de que um modelo de estudo sistemático, que aborde a tributação não como um campo isolado, mas como um fenômeno que sofre influências de outras áreas, como a política e a economia, e que trace uma interpretação tributária orientada pelos princípios estabelecidos constitucionalmente, é o mais adequado para a elaboração de uma política tributária que favoreça o desenvolvimento econômico e social.

A análise dos dados socioeconômicos do Município pode proporcionar relevantes indicativos dos direcionamentos que a política tributária municipal deve seguir no sentido de atender às demandas dos munícipes e de não desestimular o desenvolvimento local, tendo em vista que, mesmo os tributos que são criados com a principal finalidade de arrecadar recursos para os cofres públicos, acabam influenciando as decisões que são tomadas pelos contribuintes. Isso deve ser levado em consideração pelos Municípios quando da elaboração de suas normas tributárias.

O desenvolvimento local, apesar de possuir conceitos diversos a depender da concepção política adotada, é abordado, no presente trabalho, como a utilização de recursos e competências locais disponíveis para superar os problemas que impedem melhorias na qualidade de vida para a população como um todo.

A visão de desenvolvimento como liberdade do economista indiano Amartya Sen pode indicar meios de promover o desenvolvimento local, especialmente no que se refere à redução da pobreza extrema e à falta de acesso a uma série de bens e serviços essenciais pela população. Nesse sentido, o autor alerta para o fato de que, mesmo que o crescimento do PIB e da renda nacional sejam meios de expandir estas liberdades, não são suficientes para se aferir o nível de desenvolvimento de uma localidade, o que também depende de outras determinantes, como a educação, a saúde e os direitos civis, as quais podem verdadeiramente expandir as liberdades de escolha da população, melhorando suas condições de vida.

O Município é o ente político, no federalismo brasileiro, que, em razão de sua proximidade com os cidadãos, possui a natural aptidão de viabilizar a efetivação da democracia, sendo que o desempenho do papel atribuído ao Município pela Constituição Federal de 1988 depende da autonomia financeira deste ente federativo.

Atualmente, muito se fala acerca da complexidade do Sistema Tributário Nacional brasileiro e da necessidade de aprovação de uma reforma tributária que o torne mais fluido e eficiente, sobretudo diante de um cenário de mercado global. Ainda que o federalismo fiscal brasileiro necessite de algumas mudanças para que não perca sua eficiência, eventual reforma tributária não pode impor restrições à competência tributária municipal, pois o efetivo exercício dessa competência fortalece a autonomia financeira dos Municípios, sendo imprescindível para a manutenção da democracia brasileira.

A discussão referente a uma possível reforma tributária no Brasil deve colocar em pauta mais que a adoção de um modelo tributário centralizado ou descentralizado; necessita debater a construção de um sistema tributário que permita a participação popular nos processos de tomada de decisão, conferindo legitimidade e estabilidade ao sistema.

Além disso, o exercício da competência tributária municipal precisa estar associado à eficiência no desempenho das funções fiscais pela Administração Tributária municipal, o que requer investimentos em estrutura e, principalmente, conscientização dos gestores acerca da importância de se pensar a tributação municipal como uma aliada do desenvolvimento econômico-social.

As adaptações e soluções para os problemas enfrentados pela gestão tributária dos municípios variam de município para município. Deve-se atentar para o fato de que não há soluções tecnológicas e técnicas de gestão que façam a arrecadação tributária aumentar imediatamente.

É importante enfatizar que o enfrentamento dos problemas fiscais dos Municípios não está diretamente relacionado a um aumento de carga tributária, mas principalmente à elaboração de uma legislação e política tributária que atente para as peculiaridades e demandas locais, à necessidade de investimentos em melhorias estruturais e ao fortalecimento da legitimidade da cobrança de tributos, por meio da criação de mecanismos de participação popular, de transparência, de responsabilidade fiscal, de cidadania fiscal e de investimentos sociais, como programas de educação fiscal e a instituição de uma gestão democrática e do orçamento participativo.

A celebração de convênios e parcerias com outros entes políticos para compartilhamento de informações e atuação conjunta em projetos objetivando a melhoria da

situação fiscal brasileira é outro instrumento que pode ser utilizado pela gestão tributária municipal no sentido de incrementar sua receita própria.

Responsabilidade fiscal é também um elemento imprescindível para uma política tributária que vise à melhoria das condições econômicas e sociais do Município, pois, se, por um lado, os tributos possuem relevante função socioeconômica, por outro, os recursos obtidos mediante a arrecadação tributária necessitam ser aplicados de modo eficiente e responsável, para que assim as demandas da população possam ser atendidas.

Faz-se necessário, portanto, que exista um efetivo controle da arrecadação e aplicação dos recursos públicos municipais, por meio dos órgãos responsáveis, como os Tribunais de Contas e Ministérios Públicos. O controle popular também assume papel significativo nesse processo de busca por maior justiça, transparência e eficiência da Administração Tributária municipal.

No caso específico de Palmeira dos Índios, observou-se que o Município possui baixo nível de desenvolvimento e baixo PIB *per capita* em comparação aos demais municípios brasileiros. Diante desse quadro, a política tributária municipal, enquanto um dos instrumentos aptos a impulsionar o desenvolvimento da Municipalidade, deve adotar estratégias que auxiliem na superação dos entraves que impedem a obtenção de qualidade de vida para a população, a partir da utilização de recursos e competências locais disponíveis.

Uma carga tributária que onere excessivamente a população, especialmente a menos favorecida, inviabiliza o desenvolvimento local. Nessa dimensão, a política tributária do Município de Palmeira dos Índios pode estimular o desenvolvimento local, tanto a partir de incentivos às atividades econômicas locais, como também a partir da eficiente aplicação dos recursos obtidos por meio dos tributos, no intuito de atender às necessidades básicas da população, com ampliação das capacidades de escolha dos munícipes, o que se faz imprescindível para o desencadeamento de um processo de melhoria das condições de vida da comunidade local.

Foi possível constatar, ainda, durante a pesquisa, que, apesar de este Município não ter enfrentado nos últimos anos graves dificuldades no custeio de suas despesas, possui uma elevada dependência das transferências intergovernamentais, que correspondem à quase totalidade das receitas que compõem o seu orçamento.

Além da adoção de medidas de estímulo ao desenvolvimento econômico e social por meio de uma política tributária municipal que atente para as peculiaridades locais e da responsável aplicação das receitas tributárias, é preciso ressaltar que o exercício da competência tributária municipal também está intimamente ligado ao eficiente desempenho

das funções da administração tributária municipal. Percebeu-se, nesse sentido, que o Município de Palmeira dos Índios tem um elevado nível de inadimplência de seus contribuintes, problema que pode ter sido agravado nos últimos anos pela ausência de cobrança judicial da Dívida Ativa Municipal e escassez de investimentos na estrutura da Administração Tributária Municipal, consoante se demonstrou ao longo deste trabalho.

O Município de Palmeira dos Índios tem, contudo, buscado soluções para incrementar sua receita própria e reduzir a inadimplência dos contribuintes, podendo-se destacar, entre as medidas que vem sendo adotadas, a celebração de convênio com o Tribunal de Justiça de Alagoas – Convênio 15/2018 – para a instalação e funcionamento do Centro Judiciário de Solução de Conflitos e Cidadania – CJUS/AL, com o objetivo de realizar tentativas de conciliação pré-processual referentes aos débitos dos contribuintes da Fazenda Pública Municipal.

Outra medida que pode ser implantada pelo Município de Palmeira dos Índios é a elaboração de um Planejamento Estratégico Tributário que defina prioridades como: a) desburocratização; b) realização de treinamentos dos servidores do Fisco Municipal para atendimento ao público e investimento em cursos de formação e aperfeiçoamento dos servidores da Administração Tributária municipal; c) conscientização dos agentes administrativos acerca de suas responsabilidades; d) convocação de audiências públicas para tratar de assuntos referentes à gestão pública tributária municipal, viabilizando a troca de ideias; d) formação de comitês populares para discutir a elaboração do Planejamento Estratégico em conjunto com a Gestão Pública Municipal; e) integração do planejamento tributário com os planejamentos político, econômico e técnico, com o envolvimento dos demais setores da Gestão Pública local; f) Plano de Ação Conjunta entre a Administração Tributária e a Procuradoria Fiscal do Município para propositura e acompanhamento dos Processos de Execução Fiscal; g) divulgação mensal para a população das atividades da Administração Tributária municipal e dos valores arrecadados; h) instalação de ouvidoria para melhor compreender os anseios dos contribuintes; i) implantação de novos *softwares*; j) realização de convênios para compartilhamento de dados fiscais; k) atualização constante dos cadastros fazendários; l) formação de uma equipe de gerência de operações, orçamento e programas; m) implantação de um sistema de avaliação e revisão periódica.

É preciso ressaltar, finalmente, que os Relatórios de Gestão elaborados por Graciliano Ramos como prefeito do Município de Palmeira dos Índios são um exemplo histórico que pode inspirar a Municipalidade a desempenhar uma gestão fiscal responsável, transparente e voltada ao desenvolvimento local.

REFERÊNCIAS

ADEODATO, João Maurício. **Ética e Retórica**: para uma teoria da dogmática jurídica. São Paulo: Saraiva, 2002.

ALAGOAS. Tribunal de Justiça de Alagoas. **Convênio 25/2018**. Disponível em: <<http://www.tjal.jus.br/contratos/convenios/247625bb82bcd983c42dfa5866475830.pdf>> Acesso em: 10 de fevereiro de 2019.

ALMEIDA, Martinho Isnard Ribeiro de. Planejamento estratégico na administração pública tributária. In: **Rev. Adm. Fazendária**, v. 1, n. 1, jul./dez. 2005.

ALVES JR, Luís Carlos Martins. **Tributo, Direito & Retórica**. Brasília: Uniceub, 2014.

ANDRADE, Mário Cezar da Silva. Dependência financeira dos municípios brasileiros: entre o federalismo e a crise econômica. In: **Revista Espaço Acadêmico** – nº 185 – outubro/2016.

APPY, Bernard; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COELHO, Isaias; MACHADO, Nelson. **Reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços**. Nota Técnica nº 1. Versão 1.1. Centro de Cidadania Fiscal, 2017.

ARAÚJO JÚNIOR, Evilásio Galdino de; GUIMARÃES, Patrícia Borba Vilar. Normas tributárias indutoras e o fomento da economia criativa para o desenvolvimento do Nordeste brasileiro. In: **Revista de Direito, Economia e Desenvolvimento Sustentável**. Curitiba v. 2 n. 2 Jul/Dez. 2016.

ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BALDANZA, Fernanda. Desenvolvimento local e direitos humanos sob a perspectiva do desenvolvimento como liberdade. In: **Legis Augustus**. Rio de Janeiro v.5 n.1 p. 45-55 jan./jun.2014. p. 46.

BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BARRETO, Aires F. Tributação e conjuntura nacional. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Segurança jurídica na tributação e estado de direito**. São Paulo: Noeses, 2005.

BARROS, Aluizio Antônio de; CASTRO, Carlos Henrique Silva de. Gestão social e gestão pública no desenvolvimento local. In: **Cadernos do Desenvolvimento**. Rio de Janeiro, v. 8, n. 12, pp.147-162, jan.-jun. 2013.

BATTAUS, Daniela M. de Alencar; OLIVEIRA, Emerson Ademir B. de Oliveira. O direito à cidade: urbanização excludente e a política urbana brasileira. In: **Lua Nova**. São Paulo, 2016.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade e não confisco**. 3. ed. Curitiba, Juruá: 2009.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Federalismo fiscal e defesa dos direitos do contribuinte: efetividade ou retórica**. Campinas: Bookseller, 2005.

BOBBIO, Norberto. **Teoria geral do direito**. Tradução: Denise Agostinetti. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

BORGES, José Souto Maior. A reforma tributária: seus modelos e sua crítica. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). **Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

BRAGHETTA, Daniela de Andrade. Decadência e prescrição em direito tributário – concepções introdutórias. *In*: CARVALHO, Aurora Tomazini (Coord.). **Decadência e prescrição em Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: MP Editora, 2010.

BRASIL. **Lei nº 10.257** – Estatuto da Cidade, de 10 de julho de 2001.

BRASIL. **Lei Complementar 157**, de 29 de dezembro de 2016.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Política Fiscal**. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/sobre-politica-fiscal>>. Acesso em: 3 de dezembro de 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 189**. Plenário. Relator Ministro Marco Aurélio. Arguente: Governador do Distrito Federal. Arguido: Município de Barueri/SP. Interessado: Município de São Paulo/SP. Brasília, 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 591.033**. Relatora Ministra Ellen Gracie. Recorrente: Município de Votorantim. Recorrido: Edson Douglas Barbosa. Julgamento em 17.11.2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 789218**. Relator Ministro Dias Toffoli. Brasília, 2014.

BUFFON, Marciano; MARCOLAN, Evelyn Palomino. Tributação como instrumento de intervenção estatal: breve história, desde a modernidade à idade contemporânea. *In*: **RFPTD**, v. 4, n.4, 2016. p. 2.

CANADO, Vanessa Rahal. Desenvolvimento, direito, economia, fiscalidade e extrafiscalidade: análise da natureza dos incentivos e benefícios fiscais sob uma perspectiva interdisciplinar. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). **Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

CATÃO, Adrualdo de Lima. In: **Revista Jurídica da Presidência Brasília**. v. 16 n. 109 Jun./Set. 2014.

CNM - Confederação Nacional de Municípios. **Como melhorar a arrecadação municipal sem aumentar impostos?** - Brasília: CNM, 2019.

CARVALHO, Fábio Lins de Lessa. **Graciliano Ramos e a administração pública: comentários aos seus relatórios de gestão à luz do direito administrativo moderno**. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CHRISTOPOULOS, Basile. **Orçamento público e controle de constitucionalidade: argumentação consequencialista nas decisões do STF**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

CHIESA, Clélio. **A competência tributária do estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas**. São Paulo: Max Limonad, 2002.

COELHO, Isaias. Tributação e crescimento econômico. In: **Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto**. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

DOMINGUES, José Marcos. Atividade financeira e direitos sociais. In: MORAES, Carlos Eduardo Guerra de; RIBEIRO, Ricardo Lodi (Coord.). **Finanças públicas, tributação e desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015.

DOWBOR, Ladislau. Educação e apropriação da realidade local. In: **Estudos Avançados**. 21 (60), 2007. p. 79.

FERNANDES, Cintia Estefania. A responsabilidade territorial dos municípios brasileiros. um novo paradigma. In: MACEDO, Alberto; AGUIRREZÁBAL, Rafael Rodrigues; PINTO, Sergio Luiz de Moraes; ARAÚJO, Wilson José de (Coord.). **Gestão tributária municipal e tributos municipais**. Volume VI. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

FERNANDES, Márcio Silva. **Direito municipal: o município na Constituição de 1988**. Brasília: Ed. do Autor, 2014.

FERRAZ JR. Tércio Sampaio. **Direito, retórica e comunicação: subsídios para uma pragmática do discurso jurídico**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

FERRAZ JR. Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FIRJAN – Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro. **IFDM 2016**. Disponível em: <https://www.firjan.com.br/ifdm/consulta-ao-indice/ifdm-indice-firjan-de-desenvolvimento-municipal-resultado.htm?UF=AL&IdCidade=270140&Indicador=1&Ano=2016>. Acesso em: 28 de fevereiro de 2019.

FIRJAN – Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro. **IFGF 2017** – Índice FIRJAN de gestão fiscal: ano base 2016 – recorte municipal; abrangência nacional. Rio de Janeiro: Publicações FIRJAN, 2017.

FIRJAN – Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro. **IFGF 2017** – Índice FIRJAN de gestão fiscal: ano base 2016 – recorte municipal; abrangência nacional. Rio de Janeiro: Publicações FIRJAN, 2017. Disponível em: <https://www.firjan.com.br/ifgf/consulta-ao-indice/consulta-ao-indice-grafico.htm?UF=AL&IdCidade=270630&Indicador=1&Ano=2016>. Acesso em: 28 de fevereiro de 2019.

FOLLONI, André; SIMM, Camila Beatriz. Direito tributário, complexidade e análise econômica do direito (AED). In: **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM**. v. 11, n. 1 / 2016.

FORTES, Fellipe Cianca; BASSOLI, Marlene Kempfer. Análise econômica do direito tributário: livre iniciativa, livre concorrência e neutralidade fiscal. In: **Scientia Iuris**. Londrina, v. 14, nov. 2010.

GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária e a sua estrutura normativa. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, v. 102. 2008.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária**: fundamentos para uma teoria da nulidade. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls**: um breve manual de filosofia política. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

GARSON, Sol. **A crise bateu à porta dos municípios: e a porta estava aberta**. Disponível em: <<https://meumunicipio.org.br/img/upload/eleicoes/57c5d541986e15.23396788.pdf>> Acesso em: 27 de dezembro de 2016.

GOLDBERG, Daniel K. Entendendo federalismo fiscal: uma moldura teórica multidisciplinar. In: CONTI, José Maurício (coord.). **Federalismo fiscal**. São Paulo: Manole, 2004.

GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. Incentivos Fiscais: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito. In: **EALR**, V. 4, nº 1, p. 79-102, jan./jun. 2013.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. Repartição de receitas tributárias: a repartição das fontes de receita. receitas originárias e derivadas. A distribuição da competência tributária. In: CONTI, José Maurício (Coord.). **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Sistema tributário e reforma. Eficiência x direitos e garantias fundamentais. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). **Tributação e desenvolvimento**: homenagem ao professor Aires Barreto. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights**: why libert depends on taxes. New York: W. W. Norton & Company, 1999.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e estatística. **Portal Brasil em Síntese**. Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/al/palmeira-dos-indios/panorama>> Acesso em: 20 de dezembro de 2018.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e estatística. **Síntese de indicadores sociais**: uma análise das condições de vida da população brasileira: 2018 / IBGE, Coordenação de População e Indicadores Sociais. – Rio de Janeiro: IBGE, 2018.

IVO, Gabriel, **Norma jurídica**: produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006.

KAMPHRST, Marlon; ZAMBAM, Neuro. **Temas de ética e sustentabilidade na visão de Amartya Sen**. Erechim: Editora Deviant, 2015.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

KHAIR, Amir Antônio. **Manual de orientação para crescimento da receita própria municipal**. 2. ed. rev. atual. São Paulo: FGV. EAESP, 2001.

KRELL, Andreas Joachim. Diferenças do conceito, desenvolvimento e conteúdo da autonomia municipal na Alemanha e no Brasil. In: **Revista de Informação Legislativa**, vol. 32, n. 128, out./dez. 1995.

LAMAGRANGE, Alfredo F. Algumas considerações sobre política tributária, sistema tributário e administração tributária. In: **Boletim de la Dirección General Impositiva**. Buenos Aires, 1971.

LINS, Robson Maia. Reforma fiscal: como equacionar o sistema político e o sistema tributário nacional. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). **Tributação e desenvolvimento**: homenagem ao professor Aires Barreto. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Reforma tributária**. 2003. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>>. Acesso em: 13 de dezembro de 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. Reforma tributária e desenvolvimento econômico. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). **Tributação e desenvolvimento**: homenagem ao professor Aires Barreto. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

MANGIERI, Francisco Ramos. **Administração tributária municipal**: eficiência e inteligência fiscal. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. Atualizada por Célia Marisa Prendes e Márcio Schneider Reis. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa; CAMPOS, Giovanni Christian Nunes. A tributação sobre o patrimônio e sobre a renda: mais um caso de injustiça fiscal. In: **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFBA**. v. 26, n. 28. 2016.

MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa Mélo; OLIVEIRA NETO, Pedro Dias. Os desafios para alcançar a sustentabilidade do Estado fiscal em período de crise econômica. In: **Revista Jurídica**. vol. 01, n°. 54, Curitiba, 2019.

MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo e; HORLANDA, Marcus Mauricius. A Administração Pública Municipal como Fomentadora do Desenvolvimento Social e Econômico. In: **Revista Sequência (Florianópolis)**, n. 74, p. 207-232, dez. 2016.

ORTEGA Y GASSET, José. **A Política por Excelência**. v. III. Obras Completas. Madrid: Alianza, 1994.

PALMEIRA DOS ÍNDIOS. **Lei Municipal 1.862**, de 2010 (Código Tributário Municipal), com as alterações da Lei Municipal 5.059, de 2015.

PALMEIRA DOS ÍNDIOS. **Lei Municipal nº 1.917/2012**, de 10 de maio de 2012.

PALMEIRA DOS ÍNDIOS. **Lei Municipal nº 2.271**, de 08 de Março de 2019.

PALMEIRA DOS ÍNDIOS. **Lei Orgânica do Município de Palmeira dos Índios** (atualizada até a Emenda 18), de 06 de novembro de 2009.

PINTO, Sergio Luiz de Moraes. Transparência e custos. Finanças públicas e Graciliano Ramos. In: MACEDO, Alberto; AGUIRREZÁBAL, Rafael Rodrigues; PINTO, Sergio Luiz de Moraes; ARAÚJO, Wilson José de (Coord.). **Gestão tributária municipal e tributos municipais**. Volume VI. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional**. 14. ed., rev. e atual. (versão eletrônica) São Paulo: Saraiva, 2013.

PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson de Freitas. Federalismo, tipos de estado e conceito de estado federal. In: CONTI, José Maurício (coord.). **Federalismo fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 11.

PORTAL MEU MUNICÍPIO. **Dados de Palmeira dos Índios**. Disponível em: <<https://meumunicipio.org.br/perfil-municipio/2706307-Palmeira-dos-Indios-AL>>. Acesso em: 20 de dezembro de 2018.

PREFEITURA MUNICIPAL DE PALMEIRA DOS ÍNDIOS. **Demonstrativo de receitas**. 2018.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. 4 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

RAMOS, Graciliano. **Vidas Secas**. 117. ed. Rio de Janeiro: Record, 2012.

RAMOS, Maria Raquel Firmino Ramos. **Crise financeira do município e o federalismo fiscal cooperativo no Brasil**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

SANCHES, Saldanha. **Justiça fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi. **Decadência e prescrição no Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2004.

SCHITTINI, Pedro. **A isenção tributária e a tutela dos direitos fundamentais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9 ed. (versão eletrônica). São Paulo: Saraiva, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SILVA, Paula Laíse de Vasconcelos Ribeiro Silva. Processo administrativo, consensualidade e novos meios de solução de conflitos na administração pública democrática. In: CARVALHO, Fábio Lins de Lessa; MAIA, Vítor Mendonça (Coord.). **Direito Administrativo Propositivo**. Curitiba: Juruá, 2019.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Direito Tributário e análise econômica do Direito: contribuições e limites. In: **Revista da FESDT**. n. 3. Porto Alegre: jan./abr. 2009.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo. **Direito Tributário** – Três modos de pensar a tributação – Elementos para uma Teoria Sistemática do Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo. Tributação e ordem econômica: os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica: In: **Rev. direitos fundam. democ.**, v. 20, n. 20, p. 193-234, jul./dez. 2016.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Um IVA para o Brasil. In: **Jota**. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/um-iva-para-o-brasil-13032017>> Acesso em: 25 de junho de 2018.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. O conceito constitucional de tributo. In: TÔRRES, Heleno (Coord.). **Teoria geral da obrigação tributária**: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional e financeiro, volume I** – constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

ANEXO A – RELATÓRIO DE INADIMPLÊNCIA

 PREFEITURA MUNICIPAL DE PALMEIRA DOS ÍNDIOS SEAC ROL DE INADIMPLÊNCIA Filtro: TODOS OS TIPOS DE DÉBITO VENCIMENTO: 01/01/2014 A 31/12/2018;					
Endereço: RUA FERNANDES LIMA, 13-CENTRO Telefone: (82)99934-1588 CNPJ: 12.356.879/0001-98					
Qtd	Tipo Débito	Tributos	Juros	Multa	Total
DÍVIDA ATIVA					
2014					
11140	IPITU PREDIAL	R\$ 2.289.425,41	R\$ 1.304.259,50	R\$ 228.946,80	R\$ 3.822.631,71
4176	IPITU TERRITORIAL	R\$ 880.678,97	R\$ 501.978,00	R\$ 68.069,94	R\$ 1.470.726,91
408	ISS - FIXO	R\$ 55.903,88	R\$ 33.135,88	R\$ 5.591,26	R\$ 94.631,02
41	ISS - HOMOLOGADO	R\$ 27.354,69	R\$ 16.018,97	R\$ 2.735,53	R\$ 46.109,19
2	RECEITA DE CEMITÉRIOS	R\$ 221,52	R\$ 120,99	R\$ 22,16	R\$ 364,67
2812	T.L.F.	R\$ 363.549,77	R\$ 215.143,67	R\$ 36.356,94	R\$ 615.050,38
2	TAXA AUTORIZAÇÃO DE TALÕES N.F	R\$ 71,26	R\$ 44,54	R\$ 7,12	R\$ 122,92
80	TRIBUTOS DIVERSOS	R\$ 59.415,67	R\$ 35.070,45	R\$ 5.941,68	R\$ 100.427,80
18661		R\$ 3.676.621,17	R\$ 2.105.772,00	R\$ 367.671,43	R\$ 6.150.064,60
2015					
1	GUIA DE SEPULTAMENTO - GAVETA	R\$ 45,37	R\$ 19,51	R\$ 4,54	R\$ 69,42
11550	IPITU PREDIAL	R\$ 2.113.715,80	R\$ 908.717,97	R\$ 211.376,16	R\$ 3.233.809,93
4288	IPITU TERRITORIAL	R\$ 979.925,70	R\$ 421.370,03	R\$ 97.992,92	R\$ 1.499.288,65
12	ISS - FIXO	R\$ 3.568,26	R\$ 1.631,77	R\$ 356,79	R\$ 5.556,82
65	ISS - HOMOLOGADO	R\$ 21.267,50	R\$ 10.447,02	R\$ 2.126,80	R\$ 33.841,32
1	RECEITA DE CEMITÉRIOS	R\$ 54,48	R\$ 28,33	R\$ 5,45	R\$ 88,26
1045	T.L.F.	R\$ 376.229,53	R\$ 175.048,38	R\$ 37.622,52	R\$ 588.900,43
1	TAXA DE PUBLICIDADE	R\$ 468,59	R\$ 192,12	R\$ 46,86	R\$ 707,57
46	TRIBUTOS DIVERSOS	R\$ 197.193,23	R\$ 85.462,09	R\$ 19.719,36	R\$ 302.374,68
17009		R\$ 3.692.468,46	R\$ 1.602.917,22	R\$ 369.251,40	R\$ 5.664.637,08
2016					
12747	IPITU PREDIAL	R\$ 2.330.747,13	R\$ 792.061,73	R\$ 233.078,90	R\$ 3.355.887,76
4461	IPITU TERRITORIAL	R\$ 1.105.797,04	R\$ 375.934,49	R\$ 110.580,90	R\$ 1.592.312,43
17	ISS - FIXO	R\$ 5.593,50	R\$ 2.457,61	R\$ 559,35	R\$ 8.610,46
457	ISS - HOMOLOGADO	R\$ 5.038.995,56	R\$ 1.814.114,03	R\$ 503.899,71	R\$ 7.357.009,30
63	PARCELAMENTO DÉBITOS IMOBILIÁRIO	R\$ 385.376,50	R\$ 137.648,21	R\$ 38.537,70	R\$ 561.562,41
2182	T.L.F.	R\$ 426.420,18	R\$ 150.133,56	R\$ 42.637,85	R\$ 619.191,59
1	TAXA DE PUBLICIDADE	R\$ 426,23	R\$ 123,61	R\$ 42,62	R\$ 592,46
1	TAXA LIMPEZA PÚBLICA	R\$ 69,38	R\$ 24,98	R\$ 6,94	R\$ 101,30
166	TRIBUTOS DIVERSOS	R\$ 108.726,51	R\$ 37.375,00	R\$ 10.871,47	R\$ 156.972,98
20097		R\$ 9.402.152,03	R\$ 3.309.873,22	R\$ 940.215,44	R\$ 13.652.240,69
2017					
14137	IPITU PREDIAL	R\$ 3.299.951,07	R\$ 659.697,72	R\$ 330.001,19	R\$ 4.289.649,98
59	IPITU TERRITORIAL	R\$ 90.531,52	R\$ 18.855,46	R\$ 9.053,19	R\$ 118.440,17
14	ISS - FIXO	R\$ 4.475,17	R\$ 1.286,50	R\$ 447,51	R\$ 6.211,18
98	ISS - HOMOLOGADO	R\$ 79.473,03	R\$ 33.203,55	R\$ 7.947,32	R\$ 120.623,90
214	T.L.F.	R\$ 74.235,82	R\$ 18.478,97	R\$ 7.423,77	R\$ 100.138,56
1	TAXA DE PUBLICIDADE	R\$ 398,42	R\$ 67,73	R\$ 39,84	R\$ 505,99
1	TAXA LIMPEZA PÚBLICA	R\$ 69,38	R\$ 17,35	R\$ 6,94	R\$ 93,67
2280	TRIBUTOS DIVERSOS	R\$ 209.534,83	R\$ 45.263,13	R\$ 20.953,21	R\$ 275.751,17
16804		R\$ 3.758.669,24	R\$ 776.872,41	R\$ 375.872,97	R\$ 4.911.414,62
2018					
2	GUIA DE SEPULTAMENTO - COVA RASA	R\$ 75,18	R\$ 4,13	R\$ 0,00	R\$ 79,31
1	HABITE-SE ANTIGO	R\$ 1.281,17	R\$ 51,25	R\$ 76,87	R\$ 1.409,29
15920	IPITU PREDIAL	R\$ 3.587.791,25	R\$ 355.132,81	R\$ 355.802,67	R\$ 4.298.726,73
60	IPITU TERRITORIAL	R\$ 64.010,11	R\$ 6.436,48	R\$ 6.397,45	R\$ 76.844,04
83	ISS - FIXO	R\$ 26.167,08	R\$ 2.900,52	R\$ 2.601,28	R\$ 31.268,88
102	ISS - HOMOLOGADO	R\$ 46.813,57	R\$ 4.610,42	R\$ 4.355,77	R\$ 55.779,76
1	ISS - RETIDO NA FONTE	R\$ 393,05	R\$ 27,51	R\$ 31,44	R\$ 452,00
9	ITBI	R\$ 4.662,27	R\$ 257,53	R\$ 312,15	R\$ 5.251,95
3	ITBI RURAL	R\$ 2.939,42	R\$ 176,37	R\$ 235,16	R\$ 3.350,95
18	ITBI URBANO	R\$ 7.023,42	R\$ 561,96	R\$ 561,96	R\$ 8.147,34
1	MULTA ALVARÁ DE CONSTRUÇÃO	R\$ 48,83	R\$ 1,95	R\$ 2,93	R\$ 53,71
8	Ocupação de Solo - Festividades	R\$ 665,91	R\$ 33,28	R\$ 39,94	R\$ 739,13
1	PARCELAMENTO DÉBITOS IMOBILIÁRIO	R\$ 199,55	R\$ 25,94	R\$ 19,96	R\$ 245,45
4	PRORROGAÇÃO DE CEMITÉRIO - GAVETA	R\$ 225,52	R\$ 12,40	R\$ 15,78	R\$ 253,70
3154	T.L.F.	R\$ 538.654,82	R\$ 58.662,97	R\$ 53.806,29	R\$ 651.124,08
2	TAXA BAIXA DE INSCRIÇÃO FISCAL	R\$ 97,70	R\$ 5,86	R\$ 7,82	R\$ 111,38
5	TAXA DE ABATES DE ANIMAIS	R\$ 312,82	R\$ 17,23	R\$ 20,88	R\$ 350,93
1	TAXA DE PUBLICIDADE	R\$ 387,94	R\$ 19,40	R\$ 23,28	R\$ 430,62
1	TAXA DE RECOLHIMENTO DE ENTULHOMETRALHAS	R\$ 101,55	R\$ 5,08	R\$ 6,09	R\$ 112,72
5	TAXA LIMPEZA PÚBLICA	R\$ 351,71	R\$ 36,08	R\$ 35,17	R\$ 422,96
588	TRIBUTOS DIVERSOS	R\$ 302.912,70	R\$ 29.796,03	R\$ 28.969,78	R\$ 361.678,51
4	VIGILÂNCIA SANITÁRIA MERCANTIL	R\$ 550,45	R\$ 66,17	R\$ 55,05	R\$ 673,67
19973		R\$ 4.585.986,02	R\$ 458.443,37	R\$ 453.377,72	R\$ 5.497.807,11
TOTAL:		R\$ 25.115.896,92	R\$ 8.253.876,22	R\$ 2.506.386,96	R\$ 35.876.164,10



PREFEITURA MUNICIPAL DE PALMEIRA DOS ÍNDIOS

SEAC

ROL DE INADIMPLÊNCIA

Filtro: TODOS OS TIPOS DE DÉBITO VENCIMENTO: 01/01/2014 À 31/12/2018.

Endereço: RUA FERNANDES LIMA, 13-CENTRO Telefone: (82)99934-1588 CNPJ: 12.356.879/0001-98

Qtd	Tipo Débito	Tributos	Juros	Multa	Total
EXERCÍCIO					
2019					
3	T.L.F.	R\$ 182,62	R\$ 36,30	R\$ 18,26	R\$ 237,18
3		R\$ 182,62	R\$ 36,30	R\$ 18,26	R\$ 237,18
TOTAL:					
3		R\$ 182,62	R\$ 36,30	R\$ 18,26	R\$ 237,18
NOTA FISCAL					
2014					
2	ISS - HOMOLOGADO	R\$ 157,51	R\$ 81,90	R\$ 15,75	R\$ 255,16
2		R\$ 157,51	R\$ 81,90	R\$ 15,75	R\$ 255,16
2015					
7	ISS - HOMOLOGADO	R\$ 1.357,33	R\$ 664,84	R\$ 135,72	R\$ 2.157,89
7		R\$ 1.357,33	R\$ 664,84	R\$ 135,72	R\$ 2.157,89
2016					
63	ISS - HOMOLOGADO	R\$ 8.930,33	R\$ 2.969,66	R\$ 893,13	R\$ 12.793,12
63		R\$ 8.930,33	R\$ 2.969,66	R\$ 893,13	R\$ 12.793,12
2017					
43	ISS - HOMOLOGADO	R\$ 7.189,96	R\$ 1.217,10	R\$ 683,86	R\$ 9.090,92
43		R\$ 7.189,96	R\$ 1.217,10	R\$ 683,86	R\$ 9.090,92
2018					
157	ISS - HOMOLOGADO	R\$ 31.203,29	R\$ 2.335,92	R\$ 2.596,14	R\$ 36.135,35
1	ISS - RETIDO NA FONTE	R\$ 677,94	R\$ 40,68	R\$ 54,24	R\$ 772,86
158		R\$ 31.881,23	R\$ 2.376,60	R\$ 2.650,38	R\$ 36.908,21
TOTAL:					
273		R\$ 49.516,36	R\$ 7.310,10	R\$ 4.378,84	R\$ 61.205,30
PARCELAMENTO					
2014					
9	PARCELAMENTO DÉBITOS CGM	R\$ 1.539,25	R\$ 896,92	R\$ 153,94	R\$ 2.590,11
887	PARCELAMENTO DÉBITOS IMOBILIÁRIO	R\$ 136.992,36	R\$ 74.844,53	R\$ 13.599,75	R\$ 224.436,64
39	PARCELAMENTO DÉBITOS MERCANTIL	R\$ 8.038,12	R\$ 4.580,15	R\$ 803,80	R\$ 13.422,07
935		R\$ 145.569,73	R\$ 80.324,60	R\$ 14.557,49	R\$ 240.451,82
2015					
113	PARCELAMENTO DÉBITOS CGM	R\$ 78.617,40	R\$ 27.494,62	R\$ 7.862,01	R\$ 113.974,03
1020	PARCELAMENTO DÉBITOS IMOBILIÁRIO	R\$ 166.838,56	R\$ 63.185,41	R\$ 16.684,42	R\$ 246.708,39
101	PARCELAMENTO DÉBITOS MERCANTIL	R\$ 17.411,17	R\$ 7.134,43	R\$ 1.741,09	R\$ 26.286,69
1234		R\$ 262.867,13	R\$ 97.814,46	R\$ 26.287,52	R\$ 386.969,11
2016					
59	PARCELAMENTO DÉBITOS CGM	R\$ 12.272,77	R\$ 2.492,67	R\$ 1.190,16	R\$ 15.955,60
1098	PARCELAMENTO DÉBITOS IMOBILIÁRIO	R\$ 212.545,86	R\$ 64.097,44	R\$ 21.253,29	R\$ 297.896,59
251	PARCELAMENTO DÉBITOS MERCANTIL	R\$ 30.947,18	R\$ 8.822,78	R\$ 3.082,19	R\$ 42.852,15
1408		R\$ 255.765,81	R\$ 75.412,89	R\$ 25.525,64	R\$ 356.704,34
2017					
70	PARCELAMENTO DÉBITOS CGM	R\$ 381.035,14	R\$ 73.427,66	R\$ 36.889,21	R\$ 491.352,01
1322	PARCELAMENTO DÉBITOS IMOBILIÁRIO	R\$ 178.639,74	R\$ 31.565,33	R\$ 17.586,01	R\$ 227.791,08
328	PARCELAMENTO DÉBITOS MERCANTIL	R\$ 93.968,57	R\$ 16.601,69	R\$ 9.325,85	R\$ 119.896,11
1720		R\$ 653.643,45	R\$ 121.594,68	R\$ 63.801,07	R\$ 839.039,20
2018					
21	IPTU PREDIAL	R\$ 3.640,57	R\$ 192,46	R\$ 243,82	R\$ 4.076,85
5	IPTU TERRITORIAL	R\$ 481,18	R\$ 22,97	R\$ 28,87	R\$ 533,02
120	PARCELAMENTO DÉBITOS CGM	R\$ 53.442,85	R\$ 4.211,30	R\$ 4.456,70	R\$ 62.110,85
1289	PARCELAMENTO DÉBITOS IMOBILIÁRIO	R\$ 193.651,46	R\$ 17.625,83	R\$ 17.212,45	R\$ 228.489,74
278	PARCELAMENTO DÉBITOS MERCANTIL	R\$ 895.045,56	R\$ 59.893,17	R\$ 68.980,11	R\$ 1.023.918,84
7	T.L.F.	R\$ 3.647,77	R\$ 180,81	R\$ 220,93	R\$ 4.049,51
1720		R\$ 1.149.909,39	R\$ 82.126,54	R\$ 91.142,88	R\$ 1.323.178,81

 PREFEITURA MUNICIPAL DE PALMEIRA DOS ÍNDIOS SEAC ROL DE INADIMPLÊNCIA <small>Filtro: TODOS OS TIPOS DE DÉBITO VENCIMENTO: 01/01/2014 A 31/12/2018.</small>					
Endereço: RUA FERNANDES LIMA, 13-CENTRO Telefone: (82)99934-1588 CNPJ: 12.356.879/0001-98					
Qtd	Tipo Débito	Tributos	Juros	Multa	Total
TOTAL:					
7017		R\$ 2.467.755,51	R\$ 457.273,17	R\$ 221.314,60	R\$ 3.146.343,28
PARCELAMENTO					
2018					
2	T.L.F.	R\$ 234,60	R\$ 12,90	R\$ 16,42	R\$ 263,92
2		R\$ 234,60	R\$ 12,90	R\$ 16,42	R\$ 263,92
TOTAL:					
2		R\$ 234,60	R\$ 12,90	R\$ 16,42	R\$ 263,92
TOTAIS:					
99839		R\$ 27.633.586,01	R\$ 8.718.510,69	R\$ 2.732.117,08	R\$ 39.084.213,78

ANEXO B – CERTIDÃO TJAL - 1ª VARA DA COMARCA DE PALMEIRA DOS ÍNDIOS



**PODER
JUDICIÁRIO
DE ALAGOAS**

FORUM DESEMBARGADOR JAIRON MAIA FERNANDES
Rua Deputado Jota Duarte, 23, Loteamento Juca Sampaio
Palmeira dos Índios, Alagoas – Fone (082) 3421-4526; 3421-4527

CERTIDÃO

CERTIFICO, a pedido verbal de pessoa interessada, que tramita nesta 1ª Vara da Comarca de Palmeira dos Índios, apenas 1 ação de execução fiscal da Fazenda Pública Municipal. O referido é verdade. Dou fé.

Palmeira dos Índios, 12 de março de 2019.


Edimeia Pereira Feitoza

Chefe de Secretária
