

**CURSO AVANÇADO DE
DIREITO TRIBUTÁRIO
MUNICIPAL**

Volume 3

**DEMAIS TRIBUTOS MUNICIPAIS,
FUNDO DE PARTICIPAÇÃO,
CRIMES CONTRA
A ORDEM TRIBUTÁRIA E
SIMPLES NACIONAL**

**Arthur Cesar de Moura Pereira
Saulo Medeiros da Costa Silva (Org.)**



Universidade Estadual da Paraíba

Prof. Antonio Guedes Rangel Junior | *Reitor*

Prof. José Etham de Lucena Barbosa | *Vice-Reitor*



Editora da Universidade Estadual da Paraíba

Luciano do Nascimento Silva | *Diretor*

Antonio Roberto Faustino da Costa | *Diretor-Adjunto*

Conselho Editorial

Presidente

Luciano do Nascimento Silva

Conselho Científico

Alberto Soares Melo

Cidoval Moraes de Sousa

Hermes Magalhães Tavares

José Esteban Castro

José Etham de Lucena Barbosa

José Tavares de Sousa

Marcionila Fernandes

Olival Freire Jr

Roberto Mauro Cortez Motta



Editora filiada a ABEU

EDITORA DA UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA

Rua Baraúnas, 351 - Bairro Universitário - Campina Grande-PB - CEP 58429-500
Fone/Fax: (83) 3315-3381 - <http://eduepb.uepb.edu.br> - email: eduepb@uepb.edu.br

Saulo Medeiros da Costa Silva
Arthur Cesar de Moura Pereira
(Organizadores)

Curso Avançado de Direito
Tributário Municipal

**Demais tributos municipais,
Fundo de Participação, crimes
contra a Ordem Tributária e
Simples Nacional**

Volume 3



Campina Grande-PB
2016

Copyright © EDUEPB

A reprodução não autorizada desta publicação, por qualquer meio, seja total ou parcial, constitui violação da Lei nº 9.610/98.

Editora da Universidade Estadual da Paraíba

Luciano do Nascimento Silva | *Diretor*

Antonio Roberto Faustino da Costa | *Diretor-Adjunto*

Design Gráfico

Erick Ferreira Cabral

Jefferson Ricardo Lima Araujo Nunes

Lediane Costa Frutuoso

Leonardo Ramos Araujo

Divulgação

Zoraide Barbosa de Oliveira Pereira

Revisão Linguística

Elizete Amaral de Medeiros

Normalização Técnica

Jane Pompilo dos Santos

Depósito legal na Biblioteca Nacional, conforme decreto nº 1.825,
de 20 de dezembro de 1907.

FICHA CATALOGráfICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA CENTRAL - UEPB

340

C977 Curso avançado de direito tributário municipal: demais tributos municipais, fundo de participação, crimes contra a ordem tributária e simples nacional. – v.3. Saulo Medeiros da Costa Silva; Arthur Cesar de Moura Pereira (organizadores). – Campina Grande: EDUEPB, 2016.
3 v. 236p

ISBN 978-85-7879-307-4

1. Direito. 2. Direito tributário municipal. 3. Iluminação Pública. 4. Taxas. 5. Tarifas 6. Licenciamento ambiental I. Silva, Saulo Medeiros da Costa. II. Pereira, Arthur Cesar de Moura. III. Título.

21. ed. CDD

Em homenagem ao professor e advogado
David Farias Diniz Sousa (*in memoriam*).

Sumário

CAPÍTULO 1

Desdobramentos da Contribuição de Iluminação Pública sob o viés Constitucional

Saulo Medeiros da Costa Silva

Ítalo Dominique

1. Considerações Iniciais	15
2. Aspectos históricos da Contribuição de Iluminação Pública – CIP	17
2.1 Taxa de iluminação pública	18
2.1.1 <i>Taxa de Polícia</i>	18
2.1.2 <i>Taxa de serviço</i>	19
2.1.3 <i>Da inconstitucionalidade da Taxa de iluminação pública</i>	20
3. Do surgimento da Contribuição de Iluminação Pública	21
4. Terminologia e conceito da Contribuição de Iluminação Pública	23
5. Natureza jurídica da contribuição de iluminação pública	25
6. Da (In)Constitucionalidade da contribuição de iluminação pública	26
6.1 Pela constitucionalidade da COSIP	27
6.2 Pela inconstitucionalidades da COSIP	27
7. Das peculiaridades da Contribuição de Iluminação Pública – CIP	29

7.1 Da efetiva utilização dos recursos da contribuição de iluminação pública	29
7.2 Análise da cobrança da COSIP na fatura de energia elétrica	30
7.3 Progressividades das alíquotas da COSIP	32
8. Considerações Finais	33
Referências	36

CAPÍTULO 2

Taxas Municipais

Massillania Gomes Medeiros

1. Considerações Iniciais	39
2. História das Taxas	40
2.1 História das taxas no Brasil	42
3. Natureza Jurídica dos tributos	44
4. Das taxas	46
4.1 Diferença entre taxa e tarifa (preço público)	47
4.2 Competência tributária para instituir as taxas	49
4.3 Fatos geradores das taxas	51
4.4 Base de cálculo e caráter contraprestacional das taxas	52
5. Espécies de Taxas	57
5.1 Taxa de Polícia	58
5.2 Taxa de serviços	60
6. (In) Constitucionalidade da taxa de remoção de lixo	62
7. Considerações Finais	64
Referências	65

CAPÍTULO 3

A Cobrança da Taxa de Licenciamento Ambiental pelos municípios

Talden Farias

Geórgia Karênia Martins de Melo

1. Introdução	71
2. Aspectos gerais do Licenciamento Ambiental	73
2.1 Licença ambiental	74
2.2 Fases do licenciamento ambiental	75
2.3 Atividades sujeitas ao licenciamento ambiental	77
3. Competência do município para realizar o licenciamento ambiental	78
4. A Taxa de licenciamento ambiental	79
5. Considerações Finais	83
Referências	84

Contribuição de Melhoria

CAPÍTULO 4

Contribuição de Melhoria com viés Municipal

Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira

1. Considerações Iniciais	87
2. Desenvolvimento Histórico da contribuição de melhoria no Direito Estrangeiro	88
3. Evolução Histórica da contribuição de melhoria no Direito Brasileiro	89
3.1 A contribuição de melhoria na Constituição Federal de 1988.....	90

4. Natureza e elementos das contribuições de melhoria no Direito Brasileiro.....	91
5. Distinção entre Impostos, Taxas e Contribuições de melhoria.....	91
6. Da natureza de contribuição melhoria tipo benefício no direito brasileiro.....	93
6.1. Regime da contribuição melhoria no direito brasileiro.....	96
7. Elementos da Contribuição de Melhoria no Direito Brasileiro.....	99
7.1 Aspecto Material.....	99
7.2. Aspecto Pessoal.....	99
7.3. Aspecto Espacial.....	101
7.4. Aspecto Quantitativo.....	101
7.4.1. Base de Cálculo.....	102
7.4.2. Da fórmula de cálculo.....	103
7.5. Aspecto Temporal.....	105
7.6 Lançamento.....	105
8. Análise de casos controversos.....	106
Referências.....	108

Contribuição Previdenciária

CAPÍTULO 5

Contribuições Previdenciárias Municipais

José Egberto Alves de Sousa

John Tenório Gomes

Julia de Arruda Rodrigues

1. Considerações Iniciais.....	111
2. Análise Histórico-Jurídica do Sistema Previdenciário Brasileiro.....	113

3. Natureza Tributária das Contribuições Previdenciárias	118
4. Princípio da Legalidade e a Instituição das Contribuições Previdenciárias	119
5. Viabilidade dos regimes próprios de Previdência nos Municípios	125
6. Considerações Finais	128
Referências	130

Temas Especiais

CAPÍTULO 6

O Município como Contribuinte na relação Jurídica Tributária

Arthur Moura

Leonardo Cordeiro Brasil

1. Considerações Iniciais	133
2. A imunidade recíproca e sua abrangência	134
3. Das contribuições sociais dos municípios	135
3.1. Dos regimes básicos de previdência social	135
3.2. Da aplicação dos regimes aos servidores municipais	136
3.3. Da aplicação dos regimes aos ocupantes de cargos públicos sem vínculo de efetividade	137
3.4. Das consequências jurídicas tributárias da existência de segurados vinculados ao RGPS nos quadros do Município	138
4. Das taxas devidas pelos municípios	141
4.1. Taxas de licenciamento de veículos	141
4.2. Taxas ambientais	142
4.3. Taxas de fiscalização pelo Corpo de Bombeiros	143

5. As contribuições de melhoria no território municipal decorrentes de obras efetuadas por outro ente público	143
6. Da inscrição dos municípios em dívida ativa de outros entes e o ajuizamento de execuções fiscais contra a Fazenda Pública Municipal	145
7. Referência Bibliográfica	146

CAPÍTULO 7

Reflexões acerca do impacto da isenção do IPI na repartição de receitas do Fundo de Participação dos Municípios

Morgana Rosa Leite Gurjão

1. Considerações iniciais	149
2. Repartição Constitucional de Receitas	150
2.1 Federalismo e repartição de competências tributárias	150
2.2 Transferência de receita da União para os Municípios e o Fundo de Participação dos Municípios	152
3. Extrafiscalidade do IPI	156
4. Impacto das desonerações tributárias no FPM	158
4.1 Correção do procedimento de cálculo adotado pelo TCU	158
4.2 Repartição do ônus econômico financeiro na Federação	159
5. Considerações finais	172
Referências	172

CAPÍTULO 8

Dos crimes contra a ordem Tributária Municipal

Luciara Lima Simeão Moura

1. Introdução	175
2. Os crimes contra a ordem tributária e os principais aspectos penais e processuais	176
2.1. Os tipos penais da Lei n.º 8.137/90.....	176
2.2. Consequências do pagamento ou parcelamento dos tributos.....	184
2.3. O prévio exaurimento da via administrativa antes da instauração de processo penal.....	188
3. Os crimes contra a ordem tributária municipal – o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)	190
3.1. Breves considerações sobre o ISSQN.....	190
3.2. Os crimes relativos ao ISSQN.....	191
4. Considerações finais	195
Referências bibliográficas	196

CAPÍTULO 9

Tributos municipais no contexto do Simples Nacional

Francisco Leite Duarte

1. Introdução	199
2. Competência tributária municipal e Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN)	200
3. O Simples Nacional	206
4. O ISSQN no âmbito do Simples Nacional	211

Sobre os Organizadores.....227

Sobre os Autores.....229

Desdobramentos da Contribuição de Iluminação Pública sob o viés Constitucional

Saulo Medeiros da Costa Silva

Ítalo Dominique

1. Considerações Iniciais

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 plasmou, nos arts. 145 a 162, o Sistema Tributário Nacional. O primeiro dispositivo do Sistema Tributário Constitucional (art. 145) previu que os entes federados poderiam instituir, através da competência concorrente, impostos, taxas e contribuição de melhoria. Percebe-se que, inicialmente, a Constituição ratificou a divisão dos tributos de acordo com a escola tricotômica, também prevista no Código Tributário Nacional – datado de 1966. Todavia, num segundo momento, inovou no ordenamento jurídico pátrio concedendo à União a competência tributária para, além de instituir os seus impostos, taxas e contribuições de melhoria, instituir, mediante lei complementar, uma nova espécie de tributo, no art. 147, que foram os empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; ou no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Ampliando o campo de atuação da União – que reflete a visão conservadora e centralizadora do Brasil, amplamente relatada pela história da tributação e do Estado Federativo do Brasil – o art. 149 outorgou competência tributária para também instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas.

Além das três espécies de tributos citadas alhures, a Assembleia Nacional Constituinte de 1988 previu que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios ainda poderiam instituir contribuição cobrada de seus servidores, para o custeio e em benefício destes, do regime previdenciário próprio.

Nesse passo, percebe-se que, originariamente, cabiam aos Municípios apenas instituir os impostos, taxas, contribuição de melhoria e contribuição previdenciária dos seus servidores, ou seja, quatro espécies de tributos.

Todavia, a partir do ano de 2002, passados quase quinze anos da publicação da Carta Magna vigente, o legislador constituinte derivado ampliou o leque de tributos dos Municípios, através da EC nº. 39, calcificando que os mesmos, bem como o Distrito Federal, poderiam instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública. Ou seja, as contribuições especiais, que originariamente eram exclusivas da União, passaram a ter uma exceção constitucional, qual seja a Contribuição de Iluminação Pública, de competência exclusiva dos Municípios e Distrito Federal.

Diante do exposto, o objeto do presente estudo limita-se a tecer breves considerações sobre a mais recente e controvertida espécie de tributo municipal, que é a Contribuição de Iluminação Pública, prevista no art. 149-A da Constituição Federal.

2. Aspectos históricos da Contribuição de Iluminação Pública – CIP

Em meados de 1954, foi publicada a Lei Federal nº. 2.308, que “Institui o Fundo Federal de Eletrificação, cria o imposto único sobre energia elétrica, altera a legislação do imposto de consumo, e dá outras providências” (Redação mantida do original).

O art. 3º dessa lei disciplina que a energia elétrica, entregue ao consumo, estaria sujeita ao imposto único, cobrado pela União sob a forma de imposto de consumo, pago por quem a utilizar. E, no art. 5º, dispõe que:

O total da arrecadação do imposto único, 40% (quarenta por cento) pertencerão à União, 50% (cinquenta por cento) aos Estados, Distrito Federal e Territórios e 10% (dez por cento) aos municípios, para ser aplicado segundo planos plurianuais de investimentos, elaborados com a colaboração da Eletrobrás na produção, transmissão e distribuição de energia elétrica (Destaque nosso).

Sem maiores delongas, percebe-se, desde já, que a origem da Contribuição de Iluminação Pública, a nosso ver, foi o imposto único sobre energia elétrica, de competência da União, todavia, rateando os seus recursos entre as pessoas políticas, nas quais se incluem os Municípios. Isso denota a necessidade histórica de recursos para custear a iluminação pública.

Em que pese a existência histórica deste Fundo Federal, a aludida Lei não foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, deixando os municípios sem recursos para custear a iluminação pública já que, a princípio, os recursos obtidos com os impostos não eram suficientes para abranger tal serviço.

Nesse diapasão, inexistindo recursos próprios dos impostos para custear a iluminação pública, e não possuindo competência para instituir uma contribuição, a única alternativa foi criar uma taxa de iluminação pública de competência municipal.

2.1 Taxa de iluminação pública

De acordo como o art. 145, II, da Constituição Federal e art. 77 e ss. do Código Tributário Nacional, a taxa é o tributo vinculado, cujo fato gerador é configurado por uma atuação estatal específica, referível ao contribuinte, o que pode consistir: a) no exercício regular do poder de polícia; b) na prestação ao contribuinte de um serviço público específico e divisível ou c) na colocação à sua disposição.

2.1.1 Taxa de Polícia

O conceito de poder de polícia é extraído do próprio CTN, no art. 78, que o conceitua como atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou a abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Em síntese, trata-se de ação estatal de fiscalização que limita o exercício de direitos e liberdades individuais em prol da

coletividade. Dentre as taxas decorrentes do poder de polícia, podemos citar: taxa de fiscalização ambiental; taxa de fiscalização de títulos e valores mobiliários pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM; taxa de alvará de funcionamento; taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA etc.

2.1.2 Taxa de serviço

De acordo com o art. 77 do CTN, a taxa de serviço tem como fato gerador, além do exercício regular do poder de polícia, a utilização, efetiva ou potencial, do serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Considera-se serviço público utilizado efetivamente pelo contribuinte aquele por ele usufruído a qualquer título; e, potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento.

Por sua vez, será específico, quando possa ser destacado em unidades autônomas de intervenção ou de necessidades públicas que o justifiquem; e divisível, quando suscetível de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

No STF, “prevalece a ideia de que, ou um serviço é específico e divisível, ou é geral e indivisível” (ALEXANDRINO e VICENTE, 2009, p. 19). Acrescenta-se ainda que, na prática, a definição de serviço específico exposta no CTN perde relevância, pois o problema reside principalmente na indivisibilidade propriamente dita.

Pelo exposto, o serviço público geral, ou universal, não enseja taxa.

Ademais, tratando-se de taxa, o Estado age e o contribuinte paga, e a base de cálculo dessa taxa é uma grandeza que dimensiona a ação do Estado, o custo da ação estatal.

2.1.3 Da inconstitucionalidade da Taxa de iluminação pública

Pelas razões postas, o serviço de iluminação pública, por não ser específico e divisível, não poderá ser custeado pela taxa e sim pelos impostos (até a EC nº. 39/2002), já que se trata de serviços públicos gerais – inespecíficos e indivisíveis.

Nesse sentido – da inconstitucionalidade da taxa de iluminação pública –, vejamos o teor do julgado do STF, bem como a Súmula Vinculante editada sobre a matéria:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº. 233.332-6 RIO DE JANEIRO. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. Tributo de exação inviável, posto ter por fato gerador serviço inespecífico, não mensurável, indivisível e insuscetível de ser referido a determinado contribuinte, a ser custeado por meio do produto da arrecadação dos impostos em gerais. Recurso não conhecido, com a declaração da inconstitucionalidade dos dispositivos sob epígrafe, que instituíram a taxa no município. Relator Min. Ilmar Galvão, 10/03/199, Tribunal Pleno.

Súmula 670. O SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA NÃO PODE SER REMUNERADO MEDIANTE TAXA. Data de Aprovação Sessão Plenária de 24/09/2003. Fonte de Publicação. DJ de 9/10/2003, p. 4; DJ de 10/10/2003, p. 4; DJ de 13/10/2003, p. 4.

3. Do surgimento da Contribuição de Iluminação Pública

Após a declaração da inconstitucionalidade da Taxa de Iluminação Pública, os gestores municipais utilizaram a sua força, e exigiram do Governo Federal que fosse criada “alguma coisa” para custeá-la, alegando a inexistência de recursos próprios para fazer frente a essas despesas. E essa “alguma coisa” foi justamente a Contribuição de Iluminação Pública acrescentada pela Emenda à Constituição n°. 39/2002, que alterou o texto da Carta Magna em seu art. 149, para acrescentar o art. 149-A, cujo teor se transcreve abaixo:

Art. 1º A Constituição Federal passa a vigorar acrescida do seguinte art. 149-A:

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

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

Pelo parecer da Comissão de Constituição e Justiça (CCJ), na relatoria do Senador Luiz Otávio, tombado sob o n°. 303/02, cujos trechos seguem abaixo, adaptados e resumidos pelo autor deste capítulo, é verificável que:

A proposta de Emenda era oportuna e tinha como objetivo resolver um problema que se tornou crucial para milhares de Municípios. É de conhecimento geral que as comunas

enfrentam grande dificuldade para implantar e manter os serviços que lhe incumbem. O modelo tributário é centralizador, em total descompasso com a descentralização de serviços por todos preconizada e, mais que isso, exigida pelos cidadãos que têm, na administração local, o desaguadouro natural de todas suas demandas e carências de serviço público. As receitas próprias municipais, além de poucas, têm sofrido grande flutuação em relação ao PIB – o que, na verdade, revela a inadequação do modelo tributário e a incapacidade dos municípios de adotar mecanismos de defesa ante as flutuações da economia. Nesse contexto, o custeio das despesas com iluminação pública assumiu caráter de dramaticidade, ainda mais agravado quando ocorreu a privatização do setor elétrico, trazendo consigo mais rigor nas cobranças, inclusive com suspensão do fornecimento de energia, deixando várias cidades às escuras. Todavia, o problema é antigo, anterior à Constituição de 1988 (que, aliás, não inovou na matéria). A tentativa dos Municípios de atender à despesa mediante criação da taxa de iluminação pública provocou inúmeros questionamentos judiciais, do que decorreu farta e consolidada jurisprudência afirmativa da indivisibilidade do serviço e conseqüente inconstitucionalidade dessa taxa. Uma vez que há a convicção da necessidade de se proporcionar aos Municípios nova fonte de receita para atender a despesa específica, a solução deve ser a que menos prejuízo cause à estrutura

tributária. A solução proposta utiliza o conceito das contribuições especiais, que defluem do art. 149 da Constituição Federal. Tais contribuições, que por deliberação dos Constituintes de 1988 deixarão o limbo da parafiscalidade para se integrar ao sistema tributário, oferecem a flexibilidade conceitual propícia para o caso.

Percebe-se que a intenção do legislador foi de introduzir um novo tributo no ordenamento jurídico, objetivando gerar receitas para que os Municípios possam custear as despesas decorrentes do serviço de iluminação pública.

4. Terminologia e conceito da Contribuição de Iluminação Pública

Interessante abordagem faz Machado Segundo (2009, p. 01) quanto à terminologia dessa nova espécie de tributo, dispondo que:

Vejam só o que ocorre com a palavra imposto. É logo associada a algo contrário à vontade de quem a ele se submete, não raro de forma arbitrária, excessiva... Taxa, por sua vez, é ligada - embora indevidamente - a uma restrição, a uma punição. Não raro alta e injustificada. Já a palavra contribuição, não. É doce, e tem algo de solidário envolvido em seu âmbito.

Ou seja, imposto está vinculado à imposição de uma vontade; taxa seria algo que é taxado, também opera no plano da coerção; todavia, contribuição é o significado mais suave que exprime a cooperação da sociedade em custear as despesas públicas, com base na solidariedade e não na compulsoriedade.

Nesse passo, percebe-se que a terminologia “contribuição” é menos pejorativa do ponto de vista jurídico, enquanto espécie de tributo. Todavia, essa “doçura” possui um preço para o Estado, que é justamente a necessidade dos recursos arrecadados serem aplicados na finalidade que justifica a exação, não podendo custear as despesas públicas aleatórias.

Noutro giro, no âmbito conceitual podemos definir as contribuições como sendo espécie de tributo previstas na Constituição, de competência da União e, excepcionalmente, dos Municípios e dos Estados, diferentemente dos impostos, taxas, contribuição de melhoria e dos empréstimos compulsórios.

E iluminação pública, de acordo com a Resolução da ANEEL nº 456, de 29 de novembro de 2000¹, em seu art. 2º, XXIV, é o:

Serviço que tem por objetivo prover de luz, ou claridade artificial, os logradouros públicos no período noturno ou nos escurecimentos diurnos ocasionais, inclusive aqueles que necessitam de iluminação permanente no período diurno.

Já no art. 20, inc. IV, a mesma resolução classifica como iluminação pública o:

Fornecimento de energia elétrica para iluminação de ruas, praças, avenidas, túneis, passagens subterrâneas, jardins, vias, estradas, passarelas, abrigos de usuários de transportes coletivos, e outros logradouros de domínio público, de uso comum e livre acesso, de responsabilidade de pessoa jurídica de direito público ou por

1 Disponível em <http://www.aneel.gov.br/cedoc/res2000456.pdf>

esta delegada mediante concessão ou autorização, incluído o fornecimento destinado à iluminação de monumentos, fachadas, fontes luminosas e obras de arte de valor histórico, cultural ou ambiental, localizadas em áreas públicas e definidas por meio de legislação específica, excluído o fornecimento de energia elétrica que tenha por objetivo qualquer forma de propaganda ou publicidade.

Assim, a contribuição de iluminação pública é o valor cobrado pelos Municípios destinado a cobrir os gastos com os serviços de iluminação pública, tendo como objetivo final reforçar a segurança pública, pois, sem claridade nos logradouros públicos no período noturno, a ação dos delinquentes seria em maior número, e mais difícil para se apurar e identificar os autores das referidas ações.

De forma técnica, podemos conceituar a contribuição de iluminação pública como espécie de tributo prevista no art. 149-A da Constituição Federal, de competência dos Municípios, destinada ao custeio do serviço de iluminação pública, ou, conforme Sabbag (2010, p. 536), “é tributo associado à espécie das contribuições, como uma contribuição *sui generis*, sem que se confunda tal contribuição com as três outras, previstas no caput do art. 149 da CF/88”.

5. Natureza jurídica da contribuição de iluminação pública

A natureza jurídica da Contribuição de Iluminação Pública foi exaurida, no Recurso Extraordinário 573.675-0, em que ficou assentado que:

A doutrina é praticamente unânime quanto à natureza tributária da exação em comento, intitulada "contribuição" pelo constituinte derivado. Isso porque, além de ter sido o art. 149-A inserido no capítulo da Constituição Federal referente ao Sistema Tributário Nacional, o dispositivo estabelece que os Municípios e o Distrito Federal, ao instituí-la, devem observar o disposto nos incs. I e III do art. 150.

Os estudiosos assentam, ainda, que ela se amolda a todos os elementos contidos no conceito de tributo estabelecido pelo art. 32 do Código Tributário Nacional, embora haja discordância entre eles quanto à espécie a que pertence. Se seria taxa, imposto ou contribuição *sui generis*.

Filiamo-nos ao entendimento do Ministro Ricardo Lewandowski, no sentido de que a Contribuição de Iluminação Pública – COSIP constitui um novo tipo de contribuição, que foge aos padrões estabelecidos nos arts. 149 e 195 da Constituição Federal, tratando-se de uma nova espécie de Tributo distinto de todas as espécies anteriormente existentes.

6. Da (In)Constitucionalidade da contribuição de iluminação pública

Considerando que, de acordo com a Doutrina e Jurisprudência do STF, a COSIP constitui-se em espécie de tributo, teremos que analisar os aspectos da sua hipótese de incidência. Todavia, não podemos fazê-lo sem antes verificar a sua constitucionalidade.

6.1 Pela constitucionalidade da COSIP

Paulo Roberto Lyrio Pimenta (apud PAULSEN, 2007, p. 165), de forma pioneira, no ano de 2003, afirmou que a Emenda Constitucional n.º 39/02 seria constitucional, pois:

Poderia modificar o perfil das contribuições especiais – ao autorizar a instituição de uma contribuição distinta do modelo normativo descrito no caput do art. 149, conduta que não poder ser acoimada de inconstitucionalidade. Tais atos normativos não violaram qualquer cláusula pétrea, sendo, portanto, válidos.

Infelizmente, seguindo esta linha, o STF, por maioria dos votos, reconheceu a constitucionalidade da COSIP, em 25/03/2009, ao julgar o Recurso Extraordinário n.º 573675, apresentado pelo Ministério Público Catarinense, entendendo ser constitucional a Lei Municipal de São José (SC), que disciplinava a cobrança da Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública.

6.2 Pela inconstitucionalidades da COSIP

Contrário ao entendimento do STF, entendemos que a COSIP é inconstitucional.

A EC n.º 39 foi instituída sem observar as formalidades de praxe, entre elas, a de que o projeto deveria ser aprovado em dois turnos nas duas Casas do Congresso Nacional, com período mínimo entre eles. E, conforme nos lembra Alexandre (2007, p. 81):

A exigência não existe à toa. O intervalo foi previsto porque, ao menos em teoria, a mudança da Carta Magna é algo extremamente sério,

que deve ser feita de maneira pensada, sem os arroubos a que uma circunstância eventual poderia levar. [...]

Na votação da Emenda Constitucional 39, todavia, a regra [do regimento interno da Câmara dos Deputados e do Senado] foi flagrantemente violada. [...] os dois turnos de votação ocorreram na mesma sessão, sem o intervalo exigido implicitamente pela Constituição Federal e explicitamente pelo Regimento Interno da Casa.

Por esta razão, percebe-se a inconstitucionalidade formal existente mediante a violação ao princípio constitucional da razoabilidade, que inclui a razoabilidade dos prazos, não sendo possível pensar que uma votação de uma Emenda à Constituição para incluir um tributo novo seja realizado no apagar das luzes, ferindo ainda a moralidade pública!

A EC nº. 39 inova no Sistema Tributário Constitucional, incluindo espécie de tributo não prevista pela Assembleia Nacional Constituinte, e ferindo, dessa forma, a Constituição, na medida em que “tende a abolir direitos fundamentais dos contribuintes, entre os quais o de serem tributados dentro dos limites que o Sistema Tributário Nacional estabeleceu” (MACHADO SEGUNDO, 2009). Acrescente-se a isso, o fato de que a carga tributária já se encontrava no seu limite máximo e, surgindo um novo tributo, tende a ultrapassar a capacidade contributiva dos contribuintes e mais uma vez ferir o princípio constitucional que veda o confisco.

Fere o princípio constitucional da separação dos poderes, pois a Constituição Federal, no art. 2º, dispõe que “São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”. Sendo assim, se o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da taxa de iluminação pública, considerando que esse serviço, por ser universal, deve ser custeado por impostos, não poderia o legislador incluí-lo novamente na ordem jurídica, alterando apenas a sua roupagem,

quando aquele já pacificou que os serviços públicos de caráter universal devem ser custeados por impostos e não por taxas ou outra nomenclatura criada pela mente fértil do legislador! Percebe-se, facilmente, a inexistência de harmonia entre os poderes e, sim, a imposição da vontade do legislador, diga-se, contrária à vontade popular e ao do próprio Supremo.

Ainda sobre a inconstitucionalidade da Contribuição de Iluminação Pública, Barreto (2009, p. 518) assevera que a EC 39:

[...] afronta cláusulas pétreas e está insanavelmente viciada por inconstitucionalidade: primeiro porque implica a abolição dos limites do poder de reforma; derruba as balizas dessa diretriz para atribuir ao Município tributo cuja espécie a Constituição reservou à União (salvo as de sistemas previdenciária); segundo, porque a emenda aniquila o direito individual de os contribuintes não serem tributados, à luz da imodificável discriminação de rendas, plasmada na Constituição.

Sendo assim, mostra-se lastimável que o Supremo Tribunal Federal tenha constitucionalizado a EC nº. 39, Emenda eivada de inúmeros e insanáveis vícios de forma e material.

7. Das peculiaridades da Contribuição de Iluminação Pública – CIP

7.1 Da efetiva utilização dos recursos da contribuição de iluminação pública

Quanto à utilização dos recursos da Contribuição de Iluminação Pública, percebe-se que os Municípios estão

distorcendo a finalidade dessa contribuição, que é exclusivamente fazer frente às despesas de iluminação pública, e tornando-a verdadeira espécie de imposto cuja arrecadação é desvinculada, objetivando utilizá-la com fins diversos dos constitucionalmente permitidos.

Nesse sentido, a arrecadação da COSIP, como regra geral, obtém mais receitas do que despesas oriundas da iluminação pública e, ao invés de reduzir as alíquotas desse tributo, com a efetiva diminuição da carga tributária, os Municípios preferem mantê-la sufocante, desvinculando sua destinação para cobrir outros serviços como a expansão da rede de iluminação pública que, na verdade, trata-se do fato gerador de outro tributo que é a Contribuição de Melhoria, dever do Estado.

É perceptível, pela leitura acima das razões da proposta da Emenda Constitucional nº. 39, que o legislador constituinte derivado pretendeu apenas viabilizar o pagamento das despesas de energia elétrica decorrente da iluminação pública, e não criar nova fonte de receita para os Municípios.

Sendo assim, a cobrança de Contribuição de Iluminação Pública em valores superiores ao seu efetivo gasto será, nitidamente, inconstitucional, assim como a utilização destas receitas para cobrir gastos diversos da iluminação pública.

7.2 Análise da cobrança da COSIP na fatura de energia elétrica

O parágrafo único do art. 149-A da CF/88, que incluiu a Contribuição de Iluminação Pública no campo de competência tributária dos Municípios e Distrito Federal, dispõe ser facultativa a cobrança da contribuição em epígrafe na fatura de consumo de energia elétrica, *in verbis*:

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

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

É óbvio que o legislador apenas mencionou que a cobrança da dita contribuição poderá (faculdade) ser através da fatura de consumo de energia elétrica e, em hipótese alguma, que o pagamento da conta de energia elétrica só poderá ser realizado mediante a quitação do tributo incluído também na sua fatura. Ou seja, trata-se de simples técnica de cobrança e não pré-requisito para o pagamento da contribuição de iluminação pública o pagamento da tarifa de energia elétrica, nem o inverso, a obrigação de pagar o tributo para quitar a conta efetiva de energia.

No mesmo sentido, Machado (2003, p. 02) calcifica que “ao dizer que [a COSIP] poderá ser cobrada na fatura de energia elétrica, evidentemente não disse que o seu pagamento pode ser exigido como condição para o pagamento da energia, nem que o seu fato gerador seja o consumo, ou o fornecimento da energia”.

Logo, não existe obrigatoriedade do pagamento da COSIP pelo consumidor ao efetuar o pagamento da fatura de energia elétrica. Neste caso, poderá a Fazenda Pública Municipal, através dos meios legais, inscrever o contribuinte na Dívida Ativa, extrair a Certidão de Dívida Ativa – CDA, e ajuizar ação de execução fiscal objetivando o recebimento do crédito tributário oriundo deste tributo.

7.3 Progressividades das alíquotas da COSIP

A priori, diversamente do entendimento de inúmeros doutrinadores – que conceituam a progressividade fiscal como princípio que é “alcançado através da estipulação de alíquotas mais elevadas em detrimento da maior exteriorização de riqueza demonstrada pelo contribuinte, propiciando ao legislador, por conseguinte, atenuar substancialmente a carga tributária a ser suportada pelos menos afortunados” (TAVARES, 2009, p. 38) –, preferimos inseri-la na órbita tributária, como técnica para alcançar a plenitude dos princípios constitucional-tributários da isonomia e da capacidade contributiva.

Para alcançar a justiça fiscal – corolário da capacidade contributiva e isonomia, o legislador poderá (ou deverá) adotar alíquotas progressivas que crescem de acordo com o aumento da base de cálculo do tributo, buscando onerar aqueles que demonstrem maior capacidade econômica, e diminuir o impacto econômico-tributário.

Neste íterim, os Municípios vêm estabelecendo alíquotas progressivas, conforme a classe de consumidores e a quantidade de consumo de energia elétrica, fundamentando este discrimen na capacidade contributiva dos contribuintes.

Em que pesem algumas teses jurídicas levantadas contra a progressividade das alíquotas deste tributo, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 573.675/SC, tendo como Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, decidiu que a “progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, não afronta o princípio da capacidade contributiva”.

Mesmo ciente de que a doutrina não pode se submeter, ou se orientar, pelas decisões judiciais, é fato a importância que os julgados do STF vêm tomando nos últimos anos, falando-se em alguns casos, inclusive, em ativismo judicial. Nesse sentido,

concordamos com Sobrane² (2011, p. 02), ao dispor que mesmo que “o posicionamento adotado pelo STF, nessa hipótese, tenha eficácia essencialmente persuasiva, e não vinculativa (a não ser para os destinatários da lei que fora glosada na ação direta de inconstitucionalidade proposta junto ao Tribunal de Justiça de Santa Catarina), não se pode olvidar que se trata de expressivo pronunciamento do intérprete mais abalizado da Constituição da República (mormente considerando, como antes frisado, que houve apenas um voto vencido)”.

Sendo assim, as alíquotas progressivas da Contribuição de Iluminação Pública, conforme entendimento do Supremo, são constitucionais.

8. Considerações Finais

Em síntese, a Contribuição de Iluminação Pública - CIP é uma espécie de tributo prevista no art. 149-A da Constituição Federal, introduzida pela Emenda Constitucional 39, de competência dos Municípios e Distrito Federal, destinada ao custeio do serviço de iluminação pública.

Por mais simples que seja o seu conceito, as peculiaridades da CIP, desde a sua origem até a efetiva instituição, são demasiadamente complexas. Senão vejamos: A CIP possui como antecedente imediato a Taxa de Iluminação Pública que, por não ser serviço público específico e divisível, não poderia ser custeado por taxa e sim por imposto, já que iluminação pública se trata de serviço público geral, inespecífico e indivisível. Contudo, restou calcificado pelo STF que se trata de tributo de exação inviável, posto ter

2 http://www.mp.sp.gov.br/portal/page/portal/Assessoria_Juridica/Civel/Controle_Constitucionalidade/ADIns_3_Pareceres/ADIN-990104526396_15-03-11.htm

por fato gerador serviço inespecífico, não mensurável, indivisível e insuscetível de ser referido a determinado contribuinte, a ser custeado por meio do produto da arrecadação dos impostos em geral (Recurso Extraordinário nº. 233.332-6, Rio de Janeiro. Taxa de Iluminação Pública); e sumulado, também pelo STF (súmula 670), ao dispor que o “serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”.

Após o reconhecimento da inconstitucionalidade da Taxa de Iluminação Pública pelo Poder Judiciário e a declaração de que este serviço deve ser custeado pelos impostos, burlando a separação dos poderes, o Poder Legislativo, por razões políticas e não jurídicas, incluiu na Constituição Federal, através da Emenda Constitucional 39, uma nova espécie de tributo de competência dos Municípios e Distrito Federal, denominado de Contribuição de Iluminação Pública, para custear justamente aqueles serviços que a Corte Suprema já havia deliberado sobre a necessidade de ser custeado por impostos e não por uma nova espécie de tributo.

Esse novo tributo, com a roupagem de contribuição, possui feições *sui generis*, pois as Contribuições previstas nos art. 149 da CF/88 são de competência da União e destinadas a Seguridade Social, Intervenção no Domínio Econômico e de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas, ao passo que aquela contribuição é de competência dos Municípios e Distrito Federal e é destinada a custear os serviços de iluminação pública.

Ainda quanto ao seu nascedouro, faz-se importante mencionar que a EC nº. 39 foi instituída sem observar as formalidades de praxe, entre elas que o projeto seja aprovado em dois turnos nas duas Casas do Congresso Nacional, com período mínimo entre elas. Por essa razão, percebe-se a inconstitucionalidade formal existente mediante a violação ao princípio constitucional da razoabilidade, que inclui a razoabilidade dos prazos, não sendo possível pensar que uma votação de uma Emenda à Constituição,

para incluir um tributo novo, seja realizado no apagar das luzes, ferindo a moralidade pública.

A Contribuição de Iluminação Pública - CIP, como todas as contribuições especiais previstas no art. 149 da CF/88, não pode ter o destino de sua receita diverso da finalidade para a qual foi criada, nem sua arrecadação pode ser superior às despesas que originaram a sua previsão. Sendo assim, a cobrança da CIP em valores superiores ao efetivo gasto com iluminação pública será nitidamente inconstitucional, bem como a utilização destas receitas para cobrir gastos diversos da iluminação pública. Se a arrecadação está sendo superior às despesas, ao invés de utilizar tais recursos para cobrir os gastos universais da administração pública, já custeados pelos impostos, deve ser reduzida a incidência desse tributo desonerando os contribuintes.

Quanto à cobrança da CIP na fatura de energia elétrica, trata-se de mera faculdade de arrecadação, não existindo obrigatoriedade do pagamento da CIP pelo consumidor, ao efetuar o pagamento da fatura de energia elétrica. Não ocorrendo o pagamento, poderá a Fazenda Pública Municipal, através dos meios legais, inscrever o contribuinte na Dívida Ativa, extrair a Certidão de Dívida Ativa - CDA, e ajuizar ação de execução fiscal objetivando o recebimento do crédito tributário oriundo deste tributo, mas nunca condicionar o pagamento da fatura de energia ao pagamento da Contribuição em epígrafe.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 573.675/SC, (Rel. Min. Ricardo Lewandowski), decidiu que a “progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, não afronta o princípio da capacidade contributiva”; logo, a CIP pode ter alíquotas progressivas buscando efetivar o princípio constitucional da capacidade contributiva e da isonomia.

Por fim, não poderíamos deixar de registrar a vulnerabilidade do contribuinte frente ao Estado-Leviatã, que busca,

incessantemente, arrecadar cada vez mais, sem observar a capacidade contributiva e o mínimo existencial dos contribuintes, instituindo, a cada dia, mais novos tributos, preferencialmente, criando novas contribuições talvez por seu nome ser mais ameno do que imposto ou taxa, já que trazem à tona que pagamento do tributo é imposto ou taxado, independentemente da vontade do súditos, ao passo que contribuir parece ser mais voluntário, mesmo que a contribuição seja compulsória.

Assim, se é fato que os Municípios não possuem receitas tributárias próprias para custear os serviços de iluminação pública, também é fato que a população não suporta mais pagar tributos como se fosse um país de primeiro mundo, e receber serviços públicos de países periféricos. Dessa forma, faz-se mister, com urgência, uma reforma tributária com melhor divisão das competências tributárias, garantindo mais recursos próprios aos Municípios e principalmente diminuição da carga tributária, acompanhada de mais eficiência na gestão dos recursos públicos.

Referências

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

BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 out. 1988.

_____ **Lei nº. 2.308, de 31 de agosto de 1954**. Institui o Fundo Federal, de Eletrificação, cria o impôsto único sôbre energia

elétrica, altera a legislação do impôsto de consumo, e dá outras providências. Diário Oficial da União. Rio de Janeiro, RJ, 31 de agosto de 1954. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L2308.htm> Acesso em: 22 mar 2012.

_____ **Emenda Constitucional nº 39, de 19 de dezembro de 2002.** Acrescenta o art. 149-A à Constituição Federal (Instituindo contribuição para custeio do serviço de iluminação pública nos Municípios e no Distrito Federal). Diário Oficial da União, Brasília, DF, Poder Legislativo, 20 dez. 2002. p. 2.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **STF e a Contribuição de Melhoria.** 2009. Disponível em: <<http://direitoedemocracia.blogspot.com.br/2009/03/stf-e-contribuicao-de-iluminacao.html>> Acesso em: 23 março 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Contribuição de Iluminação Pública.** 2003. Disponível em: http://qiscombr.winconnection.net/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=87. Acesso em: 23 mar 2012.

ALEXANDRINO, Marcelo; VICENTE, Paulo. **Direito tributário na Constituição e no STF.** São Paulo: Métodos, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência.** 9ª. rev. atual. 2 tiragem. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SENADO FEDERAL. Parecer nº. 303, de 2002. **Diário do Senado Federal,** Brasília, DF. 27 abr. 2002.

Taxas Municipais

Massillania Gomes Medeiros

1. Considerações Iniciais

A Assembleia Nacional Constituinte, considerando que o Brasil estava em fase transitória de um regime ditatorial para um “democrático”, plasmou, de forma analítica, na Constituição Federal de 1988, o Sistema Tributário Nacional, incluindo as limitações ao poder de tributar: competência tributária, princípios e imunidade, além de prever os tributos e as suas principais peculiaridades, dentro da própria Constituição. Por isso, que a doutrina também denomina o nosso sistema tributário de Sistema Constitucional Tributário.

Todavia, a CF/88 não cria tributos, apenas os prevê e define a competência de cada ente para instituí-los e reparte as suas receitas de forma vertical buscando garantir a autonomia financeira dos entes federados. Concordamos com Barreto (CTN comentado, p. 583) ao dispor que “a Carta Magna não se limita a falar em tributação ou tributos. Vai além: traça um perfil, sombreja os contornos dentro dos quais se há de erigir as hipóteses de incidência tributária”.

Neste íterim, a Constituição Federal, no art. 145 dispõe que:

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

I - impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. [...] (Destaque nosso)

Por esse dispositivo constitucional não pairam dúvidas de que os Municípios possuem competência tributária para instituir e cobrar a taxa.

Ressalve-se que não iremos tecer maiores considerações sobre a tributação, *lato sensu*, nem ingressar nos pormenores constitucionais do sistema tributário, considerando que tais temas já foram explorados em outros capítulos deste livro. Concentraremos o presente estudo nas taxas, enquanto espécie de tributo comum aos entes políticos, todavia, sempre que possível, com abordagem na competência tributária municipal.

2. História das Taxas

A origem dos tributos, nos quais se incluem as taxas, se confunde com o próprio surgimento do Estado e do Direito. Na pré-história, o homem vivia só, entre os outros animais. Para sua sobrevivência era necessário que fosse mais forte, lutando contra o frio, fome e predadores, e mais inteligente que os outros animais, se utilizando dos conhecimentos acumulados para fabricar os seus instrumentos de proteção e caça. Os instintos naturais do homem, dentre outros fatores, fizeram com que os mesmos se agrupassem para se manterem unidos contra os inimigos, garantindo, inclusive, a posse das melhores terras para plantio e caça. A terra passou a ser o bem mais valioso para o homem e objeto

constante de cobiça e disputa, motivando o surgimento de guerras pela sua conquista e manutenção (SILVA, 2012, p. 22).

E é neste momento, em que o homem passa a se agrupar, que surge o tributo, termo provindo do verbo latino *tribuere*: *tributum*, que significa “repartir entre as tribos”. Os tributos eram oferecidos como presentes aos líderes, fossem eles chefes guerreiros, faraós, reis, e até aos deuses. Considerando que apenas os mais fortes sobreviviam, os chefes eram presenteados pela sua bravura e proteção que conferia ao seu grupo, contra os animais e outros povos também rudimentares. Se num primeiro momento aqueles eram oferendas, no segundo passou a estar “na dependência da satisfação das necessidades coletivas e dos caprichos dos chefes, que o exigiam de seus súditos. Eram prestações *in labora*, *in natura* ou *in pecunia*, exigidas pela força e arbitrariedade” (MARTINS, 2007, p. 257)

Todavia, é com o surgimento das guerras que o caráter compulsório dos tributos fica mais perceptível. Os egípcios, assírios, fenícios, dentre outros povos da Antiguidade¹, já usavam o tributo como instrumento de servidão, através da sua imposição sobre os povos conquistados. No mesmo sentido, Moraes (apud JANCZESKI, 1999, p. 17) nos lembra que “embora sem os contornos atuais, já na Antiguidade a taxa era encontrada, observando-se que, mesmo antes de Cristo, os egípcios, os assírios e os caldeus exigiam dos povos conquistados tributos que poderiam ser caracterizados como taxa”.

Em que pese os dados históricos mais remotos, o estudo científico das taxas se iniciaram por obra de Von Justi e Adam Smith, que iniciam a diferenciação com outros tributos. Justi(apud

1 Este período é chamado de antiguidade e começa com a invenção da escrita, ocorrida, aproximadamente em 5000 a.c. até 476 d.c., ano que marcou o fim do império romano.

BALEEIRO, 2010, p. 303). “fixou com clareza que, em certos casos, a despesa pública não deve ser suportada por toda a coletividade, mas apenas pelo grupo de indivíduos que provocam ou que com ela se beneficia”, sendo este raciocínio o germe da teoria das taxas, no fim do século XVIII.

Forma-se assim, a noção clássica da taxa como processo de repartição de uma despesa apenas entre aqueles que se beneficiarem dela ou que deram motivo ao seu surgimento.

2.1 História das taxas no Brasil.

A primeira Constituição no Brasil, datada de 1824, não tratou das espécies de tributos, limitando-se a dispor, no Título 3º, Capítulo II, art. 36, inc. I que “É privativa da Camara dos Deputados a Iniciativa. I Sobre Impostos”. (*Grafia mantida do original*)

A Constituição Federal, que sucedeu a colonial, promulgada em 1891, pela primeira vez fez a diferenciação dos tributos entre imposto e taxa. Nos arts. 7º e ss esta Carta Magna dispõe que:

Art 7º - É da competência exclusiva da União decretar:

1 º) impostos sobre a importação de procedência estrangeira;

3 º) taxas de selo, salvo a restrição do art. 9º, § 1º, nº I;

4 º) taxas dos correios e telégrafos federais.

§ 2º - Os impostos decretados pela União devem ser uniformes para todos os Estados.

Art 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:

1 º) sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção;

- 2 °) sobre Imóveis rurais e urbanos;
- 3 °) sobre transmissão de propriedade;
- 4 °) sobre indústrias e profissões.

§ 1° - Também compete exclusivamente aos Estados decretar:

- 1 °) taxas de selos quanto aos atos emanados de seus respectivos Governos e negócios de sua economia;
- 2 °) contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios.

§ 2° - É isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados. [...]²

É bem verdade que, conforme leciona Janczeski (1999, p. 18) “apesar de falar em imposto e taxa, a Constituição de 1891 não estabelecia critérios rigorosos de tais conceitos”.

Em meados de 1896, conforme noticiado por Baleeiro (2010, p. 299) “a palavra taxa, sem embargo de ser igualmente usada como sinônimo geral de impostos, não devia ser assim entendida ou empregada; visto como, na sua acepção própria, ela designa o gênero de contribuição, que os indivíduos pagam por um serviço diretamente recebido”.

As Constituições subsequentes, de 1934 e 1937, mantiveram a divisão bipartida, com pouco avanço na distinção entre taxas e impostos, razão pela qual foi editado o Dec.-lei 1.804/39 que conceituou os impostos e taxas, definindo-as como sendo “tributos exigidos como remuneração de serviços específicos prestados ao contribuinte ou posto à sua disposição, ou ainda contribuição para custear atividades especiais provocadas por conveniências

2 http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm

de carácter geral ou de determinados grupos” (JANCKZESKI, 1999, p. 18).

A Constituição de 1946, por sua vez, incluiu a terceira espécie de tributo – denominada de contribuição de melhoria, cuja cobrança era de competência comum da União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como cuidou, de forma mais específica, das taxas, todavia, sem alterar a sua antiga definição. A conformação jurídica do conceito apareceu com a reforma tributária de 1965, que retirou a parte final do tipo que incluía no seu conceito a contribuição para custear atividades especiais provocadas por conveniências de carácter geral ou de determinados grupos.

A Carta Magna de 1967 repetiu o conceito, já delimitado, de taxa, no seu art. 19, como sendo o tributo cobrado “pelo exercício regular do poder de polícia ou pela utilização de serviços públicos de sua atribuição, específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição”. Tipo mantido pela Emenda Constitucional nº. 1, de 17 de outubro de 1969.

Por fim, a Constituição Federal de 1988, no art. 145, inc. II, também manteve o conceito constitucional da taxa.

3. Natureza Jurídica dos tributos

De acordo com o Código Tributário Nacional – CTN, art. 4º, a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la, a denominação e demais características formais adotadas pela lei, bem como a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Sacha Calmon (2006, p. 439-473) tratando deste dispositivo, leciona que:

O CTN está, no tangente à qualificação do tributo, rigorosamente certo. O que importa é

analisar o fato gerador e a base de cálculo do tributo para verificar se o mesmo está ou não vinculado a uma atuação estatal, específica, relativa à pessoa do contribuinte, indiferentes *o nomen juris*, características jurídico-formais e o destino da arrecadação.

Entende-se por natureza jurídica específica do tributo a sua identificação como espécie, ou, em outras palavras, a posição que ocupa na ordem jurídica tributária – imposto, taxa, contribuição etc. De acordo com Machado (2002, p. 31), no CTN Comentado, o art. 4º “cuida-se de norma de efeito meramente didático, que apenas explicita o que tem de ser, com ou sem ela, em face da Constituição”, e continua ao dispor que:

Reportando-se a cada uma das espécies de tributo, a Constituição deixou evidente que existem diferenças entre elas. Que uma espécie tributária com outra não se confunde. E tais diferenças não podem ser apenas de rótulo, de nome, que este legislador poderia manipular à vontade, reduzindo a nada as normas da Constituição atributivas da competência.

Ou seja, o fato gerador da obrigação tributária determinará a natureza jurídica do tributo, independente do *nomen juris*. Isto porque o tributo não será nominado aleatoriamente, “ao revés, há de seguir fielmente a natureza jurídica específica [...] não será taxa somente porque assim se denominou, do mesmo modo que, reciprocamente, como imposto também não será se há de o ter, apenas porque foi batizado” (TAVARES, 2009, p. 71).

No mesmo sentido, leciona Dino Jarach (1982, p. 83) que “solamente analizando la naturaleza del hecho jurídico tributario,

es posible llegar a una distinción entre los tributos y las otras obligaciones legales y entre diferentes especies de tributos”.

Sendo assim, tratando-se de imposto, todavia denominado de taxa, deverá ser declarada a sua inconstitucionalidade, pela natureza jurídica do tributo, e requisitos, serem diversos da que se externa.

4. Das taxas

A taxa é uma espécie de tributo vinculado, que nasce da realização de uma atividade estatal relacionada, de modo específico, ao contribuinte. Trata-se de prestação comutativa em que é preciso, de forma apriorística, que o Estado atue - preste um serviço, enfim, faça algo em favor do contribuinte, para depois poder exigir o valor corresponde a sua atuação. Pela sua contraprestação, corresponsividade³ ou comutatividade, Carrazza (2002, p. 461) assevera que “de um certo modo prestigia o princípio da igualdade, pois se concentra na pessoa beneficiada, evitando que os demais membros da comunidade suportem os ônus econômicos de uma atuação estatal que, pelo menos diretamente, não os alcançou”.

As taxas possuem previsão constitucional no art. 145, inc. II da CF/88, bem como previsão legal no art. 77 do CTN, que dispõem, respectivamente, que:

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

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis,

3 Nomenclatura utilizada por Pasquele Russo (apud CARRAZZA, 2002, p. 461)

prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

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

A partir desses dispositivos, é possível extrair inúmeras características das taxas, como a competência tributária para instituí-las, os fatos jurídicos passíveis de serem tributados mediante taxa, entre outras que veremos nos tópicos abaixo.

4.1 Diferença entre taxa e tarifa (preço público)

Sem maiores discussões doutrinárias, para a finalidade deste estudo, é suficiente elencar que a taxa é um tributo vinculado, cujo fato gerador é configurado por uma atuação estatal específica, referível ao contribuinte, o que pode consistir: a) no exercício regular do poder de polícia; b) na prestação ao contribuinte de um serviço público específico e divisível ou c) na colocação à sua disposição. A taxa constitui receita pública derivado para o Estado.

Noutro giro, se a execução dos serviços públicos for transferida para terceiros, estes utilizarão a tarifa (preço público) como contraprestação pela utilização efetiva dos serviços prestados e usufruídos. Lembrando que a atividade pública é de titularidade do Estado, que apenas transfere o direito de executá-la para terceiros, que irão fazê-la com finalidade lucrativa, mas, com a devida regulamentação dos seus valores pelo Estado. A tarifa é receita pública originária.

Guilherme Soares Diniz (apud MARTINS & BRITO, 2011, v. I, p. 617) ainda nos lembra que, nos casos permitidos pela Constituição, quando o Estado explora atividade econômica privada, na qual estará despido do seu poder de império, não há que se falar em cobrança de taxa, pois em sendo exploração de uma atividade privada, não se trata de serviço público, a despeito de sua prestação se dar pelo Estado. Somente é cabível o preço (tarifa).

Abaixo quadro comparativo entre estas duas espécies de exações (SILVA, 2012, p. 55):

TAXA	PREÇO PÚBLICO (TARIFA)
Regime jurídico tributário (legal)	Regime jurídico contratual
Regime jurídico de direito público	Regime jurídico de direito privado
Não há autonomia da vontade (cobrança compulsória)	Decorre da autonomia da vontade do usuário (é facultativo)
Não admite rescisão	Admite rescisão
Pode ser cobrado por utilização potencial do serviço	Só a utilização efetiva enseja cobrança
Cobrança não proporcional à utilização	Cobrança proporcional à utilização
Sujeita aos princípios tributários (legalidade, anterioridade, noventena etc)	Não sujeito aos princípios tributários
Exemplos: taxa de licenciamento de importação; custas processuais; taxa de alvará de funcionamento; taxa de fiscalização dos serviços de cartórios extrajudiciais etc.	Exemplos: tarifa de ônibus; tarifa de armazenagem portuária; tarifa de água e esgoto (de acordo com o entendimento mais recente do STJ); tarifa de transporte ferroviário etc.
Considerar o princípio da capacidade econômica	Dominará a utilidade do benefício, para o obrigado ao pagamento do serviço recebido (Guilherme Soares Diniz, in MARTINS, BRITO, 2011, v. I, p. 614)
Receita derivada	Receita originária

4.2 Competência tributária para instituir as taxas

A competência tributária é aptidão, constitucionalmente qualificada, para as pessoas políticas criarem os seus tributos previstos na Constituição Federal. Percebe-se pela leitura do art. 145 e ss da Carta Magna que o constituinte originário, ao dispor sobre o Sistema Tributário Nacional, repartiu os tributos entre os entes federados, atribuindo a cada um deles (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), privativamente os seus tributos. Nesse sentido, calcificou que compete, privativamente, aos Municípios instituir o Imposto⁴ Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, Imposto sobre Transmissão de bens inter vivos – ITBI e o Imposto sobre Propriedade Predial Territorial Urbana – IPTU, além da Contribuição de Iluminação Pública⁵, bem como, através da competência comum com os demais entes, instituir contribuição previdenciária dos seus servidores públicos, taxas, contribuição de melhoria⁶.

4 Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

5 **Art. 149-A** - Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública [...].

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

I - impostos;

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

Sendo assim, podemos asseverar que a taxa é um tributo de competência concorrente da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, logo, todos os entes políticos possuem aptidão constitucional para instituí-la, todavia, apenas poderão fazê-lo, efetivamente, a pessoa detentora da titularidade da ação estatal, consoante a outorga constitucional de competência para prestar o serviço ou exercer o poder de polícia. Não é por outra razão que Silva (apud BARRETO, 2002, p. 615) especifica que “Cada uma das entidades tributantes tem competência própria no que se refira ao seu campo de atuação”.

Ademais, faz-se mister enfatizar que só poderá instituir a taxa o ente político que, efetivamente, desenvolva a atividade estatal; bem como que não se invalida a possibilidade de o mesmo contribuinte submeter-se à taxa federal, a outra, estadual, e até a uma terceira, municipal, pelo fato de desenvolver determinada atividade que sobre fiscalização pelos órgãos das três esferas da federação. Nesse sentido, Barreto (2002, p. 616) assevera que “não basta, ademais, que o serviço (ou poder de polícia) seja pertinente à competência recebida. Mister é que se desenvolva com efetividade. Atividades ou serviços futuros, ainda que programados, não podem dar origem ao tributo. Dá-se o mesmo se faltar a referibilidade direta em relação ao obrigado”.

Finalizando a competência tributária para instituir as taxas é de grande importância a lembrança de Ricardo Alexandre (2012, p. 25) ao dispor que “Como os estados têm competência material residual, podendo prestar os serviços públicos não atribuídos expressamente à União nem aos Municípios (CF, art. 25, §1º.), a consequência é que, indiretamente, a Constituição Federal atribuiu a competência tributária residual para instituição de taxas aos Estados”. Sendo assim, considerando que a competência

residual para instituir tributos é da União, no caso das taxas, trata-se de exceção constitucional.

4.3 Fatos geradores das taxas

O fato gerador é o fato in concreto, previsto abstratamente na hipótese de incidência que, uma vez ocorrido, faz surgir o liame jurídico-obrigacional entre sujeito ativo e passivo (contribuinte ou responsável), ou seja, é a concretização material do fato previsto em lei como suficiente ao surgimento da obrigação tributária.

Percebe-se, pela leitura dos art. 77 do CTN e art. 145 da CF, que o fato gerador da taxa será “o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”. Ou seja, o seu fato gerador é configurado por uma atuação estatal específica, referível ao contribuinte, que pode consistir: a) no exercício regular do poder de polícia; b) na prestação ao contribuinte de um serviço público específico e divisível ou c) na colocação à sua disposição. Neste sentido, Nogueira (1989, p. 164) já ensinava que “a taxa somente pode ser arrecadada para custear o gasto com o exercício regular do poder de polícia ou com serviços públicos de respectiva atribuição, específicos e divisível, prestados ao contribuinte ou postos efetivamente à sua disposição”.

O fato gerador da taxa é de extrema relevância para o ordenamento jurídico tributário, considerando que o mesmo define a natureza jurídica do tributo, nos termos do art. 4º do Código Tributário Nacional.

Antes de esmiuçar as espécies de taxas, decorrente justamente do fato gerador correspondente, iremos tratar da sua base de cálculo, bem como do seu caráter contraprestacional.

4.4 Base de cálculo e caráter contraprestacional das taxas

Pelos princípios da legalidade e da tipicidade fechada, os tributos devem ser instituídos por lei e esta deverá pormenorizar os aspectos da hipótese de incidência tributária, prevendo de forma abstrata, quem são as pessoas envolvidas (sujeito ativo e passivo), a situação hipotética (aspecto material) que, uma vez ocorrida no mundo fático (fato gerador), ensejará o nascimento da obrigação tributária, especificando também o local em que se consumará o fato gerador (princípio da territorialidade – aspecto espacial), definindo ainda o momento exato da consumação, prevendo também o aspecto quantitativo do tributo.

Intrínseco ao aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária, a base de cálculo é “uma perspectiva dimensível do aspecto material da h.i., que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debetur. [...] é a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários” (ATALIBA, 2008, p. 108).

Especificamente, no que tange a base de cálculo das taxas, o CTN e a CF não esmiuçaram os seus elementos, limitando-se a dispor que não poderão ter base de cálculo própria de impostos, *in verbis*:

Art. 77. [...]

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

Art. 145. [...]

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Sendo assim, na ausência de elementos legais, para se mensurar o valor, ou base de cálculo das taxas, deveremos formular o seu conceito e características com base na doutrina e jurisprudência.

Percebe-se, pela doutrina a existência, de 03 (três) teorias que procuram fixar o valor da taxa, partindo da contraprestacionalidade ou não deste tributo.

A 1ª teoria, defendida pelo saudoso Machado (2002, p. 36/37 e 2007, p. 443) dispõe que não existe, necessariamente, correlação entre o valor da taxa cobrada e o valor da atividade estatal exercida ou posta à disposição do contribuinte, *in verbis*:

É freqüente o equívoco de definir a taxa dizendo que é um tributo contraprestacional. A contraprestacionalidade não é uma característica da taxa como espécie de tributo, embora nela muita vez esteja presente. No direito positivo brasileiro, admitida como está a taxa instituída em razão do poder de polícia, deve ser afastada a idéia de contraprestação como elemento distintivo entre taxa e imposto. [...] não nos parece que exista necessariamente uma correlação entre o valor da taxa cobrada e o valor do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte⁷, ou ainda da vantagem

7 Ressalve-se que comentado o art. 4º do CTN Comentado, coordenado por Ives Gandra da Silva Martins, edição de 2002, pg. 37, Hugo de Brito Machado dispôs que “o valor da taxa está relacionado com o custo da atividade estatal que constitui o seu fato gerador. Essa relação é uma decorrência natural do

que o Estado lhe proporcione. Entendemos até que a instituição e cobrança de uma taxa não têm como pressuposto essencial um proveito, ou vantagem, para o contribuinte, individualmente. O essencial, na taxa, é a referibilidade da atividade estatal ao obrigado. [...] Preferimos, portanto, excluir do conceito de taxa a idéia de contraprestação, não obstante o maior respeito que temos pelas opiniões divergentes.

No mesmo sentido Jarach e Micheli (apud Janczeski, 1999, p. 32) para quem não há como pretender-se correlação do valor da taxa com o custeio do serviço, já que na sua fixação predomina a política adotada pelo legislador, que levará em conta suas finalidades (fiscais ou extrafiscais), limitando exclusivamente pela vedação do uso do tributo com efeito de confisco. Ademais, a praticidade restaria comprometida, pela dificuldade de apuração do real custo da atividade estatal e a parte correspondente a cada usuário, cuja fórmula ideal ainda não foi encontrada.

A 2ª teoria, defendida pela maioria das doutrinas, entende que a taxa é, obrigatoriamente, contraprestacional, devendo o aspecto quantitativo da sua hipótese de incidência estar relacionado ao fato gerador e vinculado aos custos da atividade estatal, seja do poder de política ou do serviço específico e divisível, colocado à disposição do contribuinte. Neste sentido lecionam:

[...] a taxa instituída em razão do exercício do poder de polícia ou de serviço específico e divisível colocado à disposição do contribuinte, deve

próprio fato gerador, que tem, sempre, o seu aspecto quantitativo, a sua expressão econômica?.

servir ao custeio destas atividades, guardando com elas proporcionalidade. Por isso, aliás, é que se afirma que a base de cálculo a taxa precisa ter relação com uma grandeza relativa à atividade estatal, e não ao patrimônio do contribuinte. [...] Em razão da própria natureza da taxa enquanto tributo vinculado a determinada atividade estatal, que o seu aspecto quantitativo deve ser dimensionado em função de tal atividade, tem de estar em harmonia com o fato gerador, que é vinculado (PAULSEN, 2007, p. 70/71)

As taxas, por sua própria natureza, representam o ressarcimento do valor da atuação estatal a elas correspondentes. Somente podem ser medidas com base custos dessa mesma atuação (MARTINS, 2012, p. 96).

A base de cálculo da taxa de serviço, assim como da taxa de polícia, deve guardar simetria com custo operacional condizente com sua prestação, isto é, ao contrário do que ocorre com os impostos, as taxas não são tributos finalisticamente vocacionados a carrear dinheiro aos cofres públicos. O valor da taxa, in genere, deve corresponder ao custo, ainda que aproximado, da atuação estatal específica. Embora certo que não se exige uma precisão matemática em sua quantificação, não menos verdadeiro é que seu valor deve ser razoável, ou seja, deve haver, no mínimo, uma correlação entre o custo da atividade estatal e o montante exigido (TAVARES, 2009, p.89) [...] conquanto não seja necessária uma perfeita coincidência entre o custo da atividade

estatal e o montante exigido a título de taxa, deve haver, no mínimo, uma correlação entre ambas. [...] Portanto, a base de cálculo das taxas só poderá dimensionar o custo do exercício do poder de polícia ou dos serviços públicos específicos e divisíveis, sem qualquer alusão à condição do contribuinte (v.g., seus rendimentos, o volume das operações mercantis que presta, seu patrimônio líquido etc) (CARRAZZA, 2002, p. 477)

Es de esencia de la tasa que no exceda de una razonable equivalencia entre su producto y el costo global del servicio estatal vinculado (Conclusões da XV Jornadas do Instituto Latino-Americano de Direito Tributário, apud JANCZESKI, 1999, p. 32)

Escolhida pelo legislador a opção de dimensionar a materialidade da hipótese de incidência, em se tratando de taxa, significa que terá eleito, fatalmente, o valor da atuação estatal. A indicação de outra perspectiva para dimensionar a atuação do Poder Público (que em si mesma possibilite a exigência de taxa) importa criar espécie tributária diversa da de taxa” (BARRETO, 2009, p. 469).

Taxas devem revestir-se sempre do caráter de contraprestação inerente a essa espécie de tributos. Se adotar-se interpretação outra, malograr-se-ão todas as cautelas da Constituição [...] BALEEIRO (2010, p. 301)

A análise de suas bases de cálculo deverá exibir, forçosamente, a medida da intensidade da participação do Estado. Acaso o legislador

mencione a existência de taxa, ma eleja base de cálculo mensuradora de fato estranho a qualquer atividade do Poder Público, então a espécie tributária será outra, naturalmente um imposto (CARVALHO, 2004, p. 39)

A 3ª teoria, defendida por Ruy Barbosa (1989), com os seus ensinamentos incaducáveis, encontrou o ponto de equilíbrio quanto à mensuração do aspecto quantitativo das taxas ao sedimentar que enquanto a taxa cobrada em razão da utilização de serviço público pelo contribuinte ou posto à sua disposição é diretamente contraprestacional porque beneficia a ele, utente do serviço, a taxa cobrada para o custeio do gasto com o exercício do poder de polícia não é diretamente contraprestacional, porque quem se beneficia da regulamentação é essencialmente a sociedade e não o contribuinte sujeito ao poder de polícia, a fiscalização ou regulamentação.

Ressalve-se que o Judiciário vem flexibilizando o carácter contraprestacional das taxas, como ocorreu com Súmula Vinculante nº 29 do STF, que constitucionalizou ser possível “a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra”.

5. Espécies de Taxas

As taxas, de acordo com a atuação estatal, nos termos dos supracitados arts. 77 do CTN e 145 da CF, podem ser “taxas de polícia” – decorrentes do exercício regular do poder de polícia-, ou “taxas de serviços” – decorrentes da prestação de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

5.1 Taxa de Polícia

Se por um lado a Constituição Federal e as normas infra-constitucionais conferem as pessoas, físicas e jurídicas, inúmeros direitos relacionados com uso, gozo e disposição da propriedade e com o exercício da liberdade, por outro, objetivando garantir a convivência harmoniosa do exercício desses direitos, a paz social e a segurança, impõe limites, restringindo-os e condicionando-os ao bem-estar social e ao interesse do Poder Público. Neste sentido, os administrados podem usar, gozar e dispor da propriedade, bem como exercer a sua liberdade, todavia, com limites e condições em proveito da coletividade ou do interesse público. Ressalve-se que “as limitações, os condicionantes, as restrições incidem sobre a liberdade e a propriedade, não sobre os respectivos direitos” (GASPARINI, 2004, p. 123).

Pois bem, entende-se por poder de polícia ou polícia administrativa o direito que os entes de direito público possuem, com fundamento na supremacia da Administração Pública em relação aos administrados, de condicionar o uso, gozo e disposição da propriedade e restringir o exercício da liberdade dos administrados.

Em síntese, podemos conceituar o poder de polícia como ação estatal de fiscalização que limita o exercício de direitos e liberdades individuais em prol da coletividade, ou “atividade da Administração Pública destinada a limitar o exercício da atividade dos particulares, adequando-a aos interesses encampados no sistema normativo, impondo-lhes uma abstenção” (OLIVEIRA, 2004, p. 41).

Segundo Baleeiro (2010, p. 300) “a noção de poder de polícia é indefinida e flexível, mais ou menos elástica, [...], dela fazendo depender a ordem social, a vida e a saúde dos cidadãos, o bem-estar, o ego da vida, da segurança e da propriedade etc”.

No Brasil, o legislador, talvez objetivando limitar o uso dessa espécie de taxa, conceituou, no art. 78 do CTN, que o poder de polícia é a “atividade da administração pública que, limitando ou

disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou a abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos”.

Ressalve-se que o poder de polícia está relacionado diretamente a competência administrativa e a competência para legislar, previstos da Constituição Federal. Assim, cabe ao Município o exercício da polícia administrativa em prol do interesse local⁸, planejando o uso e a ocupação do solo; estabelecendo normas de construção, de loteamento e fiscalizando o seu efetivo cumprimento; regulando e fiscalizando o funcionamento de estabelecimentos comerciais, obedecendo às limitações urbanísticas convenientes à ordenação do seu território; regulando a utilização dos logradouros públicos; regulando o trânsito, o transporte público, determinando, inclusive, os itinerários e pontos de estacionamento e de paradas dos transportes coletivos; regulando e fiscalizando o depósito de lixo domiciliar e industrial, fixando normas de coleta e transporte, inclusive dos resíduos nocivos à saúde; regulando os serviços funerários e de cemitérios, além do uso de propagandas, cartazes e anúncios; regulando e fiscalizando o comércio e depósito de animais, inclusive a circulação destes nas vias públicas; regulando os serviços de mercados públicos, feiras e abatedouros etc. (TAUIL, 2006), e, decorrente destas atuações estatais o ente político estará apto a instituir (obrigatoriamente através de lei) a taxa e a cobrá-la sempre que ocorra o efetivo exercício do poder de polícia.

8 Art. 30. Compete aos Municípios:
I - legislar sobre assuntos de interesse local;

Frise-se ainda que a utilização potencial do exercício do poder de polícia não autoriza a exigência da taxa, “apenas o efetivo exercício de atividades ou diligências, por parte da Administração Pública, em favor do contribuinte, removendo-lhe obstáculos jurídicos, mantendo-os, fiscalizando a licença que lhe foi concedida etc”. (CARRAZZA, 2002, p. 467).

Todavia, o Supremo Tribunal Federal “tem orientação no sentido de que o exercício do poder de polícia é presumido em favor da Municipalidade. Precedente. Agravo regimental a que se nega provimento.” (RE 581.947-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 16-12-2008, Segunda Turma, DJE de 27-2-2009, com repercussão geral.)

5.2 Taxa de serviços

De acordo com o art. 77 do CTN, a taxa de serviço tem como fato gerador, a utilização, efetiva ou potencial, do serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Partindo da premissa de que as necessidades e os desejos das pessoas são ilimitados e que os bens são limitados, faz-se necessário escolher os prioritários para investir e executá-los. Com o Estado é da mesma forma, os anseios dos governos são ilimitados, a vontade de realizar saneamento básico, melhorar a iluminação das vias públicas, investir em saúde, segurança, educação etc, são perceptíveis, todavia, o Estado/Governo não possui recursos financeiros para prestar todos os serviços, de saúde, educação, segurança, voltados ao lazer, que os indivíduos precisam, por isso é preciso fazer escolhas, selecionar, naquele contexto histórico e espacial, qual será a prioridade do governo e transformar determinados serviços em público. Não é por outra razão que cada época escolhe politicamente os objetivos imediatos que devem constituir a tarefa dos serviços públicos e os inclui no ordenamento jurídico.

Entende-se por serviço público “toda atividade material que a lei atribui ao Estado para que exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob regime jurídico total ou parcialmente público” (DI PIETRO, 2006, p. 114)⁹.

Diferentemente do poder de polícia, em que a taxa só poderá ser cobrada mediante o efetivo exercício da polícia administrativa, no que tange aos serviços públicos, poderão ser cobrados taxa pela utilização efetiva do serviço ou potencial, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à disposição do contribuinte mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento. Por essa razão, a doutrina assevera que “contrário do que ocorre noutros países, existem no Brasil, as taxas de serviço fruído e as taxas de serviços fruível” (CARRAZZA, 467, p. 467).

Por sua vez, será específico, quando possa ser destacado em unidades autônomas de intervenção ou de necessidades públicas que o justifiquem; e divisível, quando suscetível de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários (art. 79 do CTN). Em síntese, temos que:

TAXA	
UTILIZAÇÃO DOS SERVIÇOS PÚBLICOS	TIPOS DE SERVIÇOS PÚBLICOS
<p>EFETIVA POTENCIAL</p> <p>Quando por ele (contribuinte) usufruído a qualquer título;</p> <p>Quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;</p>	<p>ESPECÍFICO DIVISÍVEL</p> <p>Quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas;</p> <p>Quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários</p>

9 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 19 ed. São Paulo: Atlas, 2006

No STF, “prevalece a ideia de que, ou um serviço é específico e divisível, ou é geral e indivisível” (ALEXANDRINO e VICENTE, 2009, p. 19). Acrescentando ainda que, na prática, a definição de serviço específico exposta no CTN perde relevância, pois o problema reside principalmente na indivisibilidade propriamente dita.

Como exemplo de taxa municipal decorrente de serviços públicos, temos a taxa de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, em que os Municípios cobram uma taxa pela prestação desses serviços aos contribuintes, que o usem de forma efetiva ou potencial.

6. (In) Constitucionalidade da taxa de remoção de lixo

É importante lembrarmos que a Taxa de Limpeza Pública já foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, considerando que o serviço de limpeza pública é universal e não divisível e específico, *in verbis*:

Taxas de limpeza pública e de segurança. Leis municipais (...). Acórdão que os declarou inexigíveis. (...). Decisão que se acha em conformidade com a orientação jurisprudencial do STF no que tange (...) à taxa de limpeza urbana (...), exigida com ofensa ao art. 145, II e § 2º, da CF, porquanto a título de remuneração de serviço prestado uti universi e tendo por base de cálculo fatores que concorrem para formação da base de cálculo do IPTU. Declaração da inconstitucionalidade dos dispositivos enumerados, alusivos à taxa de limpeza urbana. [...] AI 848.281-AgR,

Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 20-9-2011, Segunda Turma, DJE de 4-10-2011; RE 433.335-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 3-3-2009, Segunda Turma, DJE de 20-3-2009. Vide: AI 677.891-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 17-3-2009, Primeira Turma, DJE de 17-4-2009.

Em que pese a decisão do STF reconhecendo a inconstitucionalidade da taxa de limpeza pública, inúmeros municípios ainda exigem este tributo (inconstitucional) dos contribuintes que, anualmente, o pagam juntamente com o IPTU no carnê do leão municipal.

Noutro giro, no que tange a taxa pela prestação de serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, mesmo possuindo ainda feições de serviço público universal, o Supremo Tribunal Federal, declarou a sua constitucionalidade e sumulou a matéria da seguinte forma:

SÚMULA VINCULANTE Nº. 19. A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal.

Ainda quanto a constitucionalidade desta taxa, não poderíamos deixar de registrar os entendimentos dos Ministros Carlos Brito e Marco Aurélio, respectivamente, que:

[...] confessa que todas as vezes que paro para refletir sobre a cobrança da taxa de lixo experimento um desconforto cognitivo. Ou seja,

sem querer fazer trocadilho, hermenêuticamente, essa taxa não me cheira bem. Todas as vezes fico em dificuldade para compreender como se pode, sem artificializar a mensuração, dividir e quantificar o consumo. E, às vezes, chego a conclusão de que, não raras as vezes, a cobrança se torna uma ofensa ao princípio da razoabilidade porque, com frequência, há casas e apartamentos menores habitados por muita gente. Então a produção de lixo não guarda conformidade com o tamanho do imóvel. [...] há um neologismo ao se referir à volumetria, não do lixo, e sim do imóvel: metragem quadrada. E não há relação automática, de início, entre a metragem quadrada e o lixo a ser recolhido (YOSHIKAWA).

Em síntese, de acordo com o STF, temos que a taxa de limpeza pública é inconstitucional, todavia, a taxa de remoção de lixo é constitucional, ou pelo menos constitucionalizada.

7. Considerações Finais

Percebeu-se que, dentre os fatos geradores das taxas, temos a fiscalização decorrente do poder de polícia. Importante salientar que para a instituição desta taxa é necessário que uma lei, de natureza administrativa, anteriormente tenha disciplinado o exercício do poder de polícia para, apenas no segundo momento, o ente tributante instituir, através de outra lei – esta essencialmente tributária –, a taxa desde que a atuação do órgão fiscalizar tenha se verificado no mundo fático e não apenas pela previsão legal no plano abstrato.

Noutro giro, a atividade decorrente do poder de polícia, bem como a prestação de serviços públicos - específico e divisível, passíveis de serem taxados, podem ser prestados pelo Estado de forma gratuita, como por exemplo a fiscalização sanitária (poder de polícia) e o serviço de vacinação (serviço público específico e divisível).

Ainda quanto a gratuidade na prestação de serviços públicos, o art. 206, inc. IV, da Constituição Federal dispõe que “O ensino será ministrado com base nos seguintes princípios: IV - gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais; [...]”. Ou seja, mesmo sendo o serviço público de ensino específico e divisível, por proibição constitucional, não poderá ser cobrado taxa, devendo ser custeado pelas receitas gerais do Estado, advindas, em sua maioria, pela arrecadação dos impostos. Logo, os Municípios não poderão cobrar taxas, a título de matrícula ou mensalidade, pela prestação do serviço de ensino, da mesma forma que não poderão os demais entes federados. Nesse sentido, foi editada a Súmula Vinculante nº. 12 calcificando a impossibilidade das universidades públicas cobrarem taxa de matrícula dos alunos por expressa proibição constitucional prevista no art. 206, inc. IV, da Constituição Federal.

Por fim, entendemos que a instituição das taxas, pelos Municípios, sempre que possível, devem ser valorizadas considerando que a despesa pública decorrente dos fatos geradores da taxa não devem ser suportadas por toda a coletividade, mas apenas pelo grupo de indivíduos que provocam ou que com ela se beneficia, conforme externado em linhas anteriores.

Referências

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 6ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2012.

ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 15ª ed. rev. e atual. São Paulo: Forense, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 17ª ed. rev. e atual. por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 out. 1988.

_____ Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 27 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/L5172.htm>.

BUSSAMARA, Walter Alexandre. **Taxas: limites constitucionais**. Malheiros Editores Ltda: São Paulo, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17ª Ed. rev., ampl. e atualizada até a Emenda Constitucional nº. 35/2001. Malheiros Editores: São Paulo: 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed. Saraiva: São Paulo, 2002.

_____ **Teoria da Norma Tributária**. 4ª Ed. Max Limonad: São Paulo, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **As espécies tributárias: os impostos, as taxas e as contribuições**. In: Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006. p. 439-473. In: Material da 4ª aula da Disciplina Sistema Constitucional Tributário: Competência Tributária e Tributos, ministrada no Curso de Especialização Telepresencial e Virtual de Direito Tributário – UNISUL - REDE LFG.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 19 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GASPARINI, Diogenes. **Direito Administrativo**. 9 ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

JANCZESKI, Célio Armando. **Taxas Doutrina e Jurisprudência**. Curitiba: Editora Juruá, 1999.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

JARACH, Dino. **El Hecho Imponible**. Teoria General del Derecho Tributario Sustantivo. 3ª ed. Abeledo-perrot: Buenos Aires, 1982.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28 ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.); colaboradores
GIAMBIAGI, F [et al.] **O Tributo Reflexão Multidisciplinar sobre
a sua Natureza.** Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.); colaboradores
BARRETO, Aires [et al.] **Comentários ao Código Tributário
Nacional.** São Paulo: Saraiva, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (org.).
Doutrinas Essenciais Direito Tributário. V. I. São Paulo: Editora
Revista dos Tribunais, 2011.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário.** 11 ed. São
Paulo: Atlas, 2012.

MONTORO, André Franco. **Introdução à Ciência do Direito.** 24.
ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

NICACIO, Antonio. **Primórdios do Direito Tributário Brasileiro.**
São Paulo: LTr, 1999.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário.** 9ª ed. São
Paulo: Saraiva, 1989.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Taxas de Polícia.** 2ª ed. revista e
atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código tri-
butário à luz da doutrina e da jurisprudência.** 12ª ed. Porto Alegre:
Livraria do Advogado Editora; Esmafe, 2010.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SILVA, Saulo Medeiros da Costa. **Sinopses Jurídicas Direito Tributário**. 2ª ed. CL EDIJUR: São Paulo, 2012.

YOSHIKAWA, Daniella Parra Pedroso. **SÚMULA VINCULANTE Nº. 19**. Disponível em: <http://www.lfg.com.br/artigo/2009111913440647_direito-administrativo_sumula-vinculante-n--19-define-que-a-taxa-de-lixo-pode-ser-calculada-individualizadamente.html> Acesso em: 18 ago. 2012.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

TAUIL, Roberto. **O Poder de Polícia e a Fiscalização Municipal**. Consultor Municipal, 2006, disponível em: <<http://www.consultormunicipal.adv.br/novo/admmun/0030.pdf>> Acesso em: 18 ago. 2012.

A Cobrança da Taxa de Licenciamento Ambiental pelos municípios

Talden Farias

Geórgia Karênia Martins de Melo

1. Introdução

Conforme estabelece o caput do art. 225 da Constituição Federal o Poder Público e a coletividade têm a obrigação de atuar na defesa e na preservação do meio ambiente tendo em vista o direito das gerações presentes e futuras. A função de controlar as atividades potencialmente causadoras de impactos no meio ambiente está expressamente estabelecida pelo inciso V do § 1º do citado dispositivo, que reza que, para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público “controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente”.

Com efeito, o Estado no exercício do seu mister, deve utilizar-se de todos os meios lícitos para concretizar o disposto no artigo supracitado. A Lei 6.938/81 estabelece em seu art. 9º os instrumentos da Política Nacional de Meio Ambiente, dentre eles o licenciamento ambiental, no entanto, o Estado pode valer-se também de outros meios para promover a defesa do meio ambiente.

Desde a Lei de Política Nacional do Meio Ambiente, Lei 6.938/81 o licenciamento ambiental é uma exigência para a

instalação e o funcionamento das atividades econômicas potencial ou efetivamente poluidoras em todo o território nacional. Este procedimento é a base estrutural da gestão ambiental pelas empresas e demais atividades capazes de causar impacto ambiental, visto que cada licença ambiental aponta expressamente uma série de condicionantes que devem ser seguidos pelos empreendedores (FARIAS, 2015).

O licenciamento ambiental tem por escopo garantir que o meio ambiente seja devidamente respeitado quando da instalação ou funcionamento das atividades econômicas. Embora as atividades em operação também estejam submetidas a ele, em regra, esse controle é exercido desde antes da instalação ou funcionamento da atividade econômica potencial ou efetivamente poluidora, já que para serem efetivos os instrumentos de defesa e de preservação do meio ambiente devem se pautar por uma atuação preventiva.

Embora não seja um dos instrumentos previstos na Lei 6.938/81, a tributação ambiental é também um importante instrumento na defesa do meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Por outro lado, considerando que o licenciamento ambiental é atuação do poder de polícia estatal em prol do meio ambiente, há a possibilidade do ente público impor, em razão do exercício deste poder de polícia, o pagamento de taxa como contraprestação ao órgão ambiental em razão da prestação do serviço pelo órgão licenciador. Com efeito, a taxa de licenciamento ambiental é obrigação tributária cujo fato gerador é a atuação do órgão ambiental respectivo em cada uma das fases do licenciamento ambiental.

Com a entrada em vigor da Lei Complementar nº. 140/2011 ficou estabelecido que apenas um ente federativo é competente para o licenciamento dos empreendimentos e atividades potencialmente causadoras de dano ambiental. O presente artigo analisa a taxa de licenciamento ambiental e a possibilidade de sua instituição pelo município.

2. Aspectos gerais do Licenciamento Ambiental

O licenciamento ambiental está previsto no inciso I do art. 1º da Resolução 237, de 19 de setembro de 1997 do Conama, que o define como:

O procedimento administrativo pelo qual o órgão ambiental competente licencia a localização, instalação, ampliação e a operação de empreendimentos e atividades utilizadoras dos recursos ambientais, consideradas efetiva ou potencialmente poluidoras ou daquelas que, sob qualquer forma, possam causar degradação ambiental, considerando as disposições legais e regulamentares e as normas técnicas aplicáveis ao caso.

A Lei Complementar nº. 140/2011, no art. 2º, inciso I define o licenciamento ambiental como “o procedimento administrativo destinado a licenciar atividades ou empreendimentos utilizadores de recursos ambientais, efetiva ou potencialmente poluidores ou capazes, sob qualquer forma, de causar degradação ambiental”.

Assim, o licenciamento ambiental é o processo administrativo complexo que tramita perante a instância administrativa responsável pela gestão ambiental, seja no âmbito federal, estadual ou municipal, e que tem como objetivo assegurar a qualidade de vida da população por meio de um controle prévio e de um continuado acompanhamento das atividades humanas capazes de gerar impactos sobre o meio ambiente.

O objetivo do licenciamento é que, mediante o embasamento de análises técnicas e de avaliação de impacto ambiental, os impactos ambientais positivos possam ser aumentados e os impactos ambientais negativos possam ser evitados, diminuídos ou compensados.

O licenciamento ambiental é, pois, o processo administrativo que ao final concederá ou não a licença ambiental autorizando o empreendimento a funcionar (FARIAS, 2015).

2.1 Licença ambiental

A licença ambiental, segundo o inciso II do art. 1º da resolução 237/97, é:

O ato administrativo pelo qual o órgão ambiental competente estabelece as condições, restrições e medidas de controle ambiental que deverão ser obedecidas pelo empreendedor, pessoa física ou jurídica, para localizar, instalar, ampliar e operar empreendimentos ou atividades utilizadoras dos recursos ambientais consideradas efetiva ou potencialmente poluidoras ou aquelas que, sob qualquer forma, possam causar degradação ambiental.

Para Henkes e Kohl (2005) o licenciamento é um procedimento ou um conjunto de atos cujo objetivo final é a concessão da licença ambiental, seja a licença prévia, a licença de instalação ou a licença de operação.

Segundo Fiorillo (2014) licenciamento ambiental é o conjunto de etapas que integra o procedimento administrativo que tem como objetivo a concessão de licença ambiental.

Para Van Acker (2015), o licenciamento ambiental é o instrumento que implementa o princípio da prevenção, preconizado pela Conferência de Estocolmo em 1972, viabilizando a ação preventiva do Poder Público em relação aos empreendimentos potencialmente poluidores ou degradadores.

Segundo Destefenni (2004) o licenciamento ambiental é o procedimento administrativo que tramita junto aos órgãos ou entidades ambientais competentes e que visa a determinar as condições e exigências para o exercício de uma atividade potencial ou efetivamente causadora de impactos ao meio ambiente.

Alonso Jr. (2002) entende o licenciamento como um mecanismo de proteção ambiental e de controle da poluição e Santos (2002) apresenta o licenciamento ambiental como um instrumento preventivo e não jurisdicional de gestão ambiental.

Com efeito, é licenciamento ambiental o conjunto de procedimentos realizados pelo órgão ambiental cujo objetivo é avaliar a implantação de atividades econômicas e os impactos destas no meio ambiente, com vistas a conceder a autorização para implantação e funcionamento destas atividades desde que em conformidade com o que preceitua a legislação ambiental, com intuito de garantir que os padrões de qualidade ambiental sejam respeitados.

2.2 Fases do licenciamento ambiental

O licenciamento ambiental, enquanto conjunto de procedimentos que visam a concessão de uma licença ambiental ao final, permitindo a instalação ou funcionamento de um empreendimento, é composto por uma sequência de fases que têm como objetivo verificar se uma determinada atividade está efetivamente adequada aos padrões de qualidade ambiental prescritos pela legislação e pelo órgão ambiental competente.

Este procedimento é compreendido basicamente, de três etapas: licença prévia, licença de instalação e licença de operação.

Cada etapa, em regra, deve terminar com a concessão da licença ambiental correspondente. Assim, as licenças ambientais servem para formalizar que até aquela etapa o proponente da atividade está cumprindo o que a legislação ambiental e o que a administração pública determinam.

Segundo José Afonso da Silva (2003), as licenças ambientais constituem atos administrativos que se propõem a controlar preventivamente as atividades de particulares no exercício de seus direitos, no que diz respeito à exploração ou uso de um bem ambiental de sua propriedade. Esse mesmo autor destaca que o exercício desses direitos depende do cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei tendo em vista a defesa do meio ambiente, de forma que o particular fica condicionado à obtenção da licença ambiental por parte da autoridade competente.

A primeira licença é a prévia, definida no art. 19 do Decreto n. 99.247/90 e o art. 8º da Resolução n.237/97 do Conama como sendo a licença ambiental concedida na fase preliminar do planejamento do empreendimento ou atividade, aprovando sua localização e concepção, atestando a viabilidade ambiental e estabelecendo os requisitos básicos e condicionantes a serem atendidos nas próximas fases de sua implementação.

Na licença prévia, é o momento em que o empreendedor manifesta a intenção de realizar a atividade, e o órgão ambiental avalia a viabilidade do projeto no tocante a localização e a concepção do empreendimento, a viabilidade ambiental deste e para estabelecer os requisitos básicos para as próximas fases.

A segunda fase compreende a licença de instalação, quando se elabora o projeto executivo, reestruturando o projeto original com muito mais detalhes e no qual são fixadas as prescrições de natureza técnica capazes de compatibilizar a instalação do empreendimento com a proteção ao meio ambiente por meio das medidas técnicas adequadas. Após a instalação da atividade é que o órgão ambiental vistoria a obra com o fim de constatar se todas as exigências foram seguidas no que se refere ao controle ambiental.

E, por fim, a licença de operação, última fase do licenciamento, definida no art. 19 do Decreto n. 99.247/90 e no art. 8º da Resolução n.237/97 do Conama como sendo a licença ambiental

que autoriza a operação da atividade ou empreendimento, após a verificação do efetivo cumprimento do que consta das licenças anteriores, com as medidas que condicionam a operação do empreendimento. É a licença que autoriza o início das atividades, quando o órgão ambiental avalia se foram cumpridas efetivamente as disposições constantes das licenças anteriores.

As recomendações previstas na licença ambiental são procedimentos básicos de gestão ambiental, o que não impede que o responsável pela atividade econômica em questão tome cuidados adicionais em relação ao meio ambiente além dos já determinados pelo órgão ambiental.

2.3 Atividades sujeitas ao licenciamento ambiental

De acordo com o art. 10 da Lei nº. 6.938/81, a exigência de licenciamento ambiental diz respeito somente a estabelecimentos e atividades utilizadoras de recursos ambientais, considerados efetiva e potencialmente poluidores, bem como capazes, sob qualquer forma, de causar degradação ambiental.

Com efeito, submetem-se ao licenciamento não apenas as atividades que poluem realmente, mas também as que simplesmente têm a possibilidade de poluir. Qualquer ente público ou privado, pessoa física ou jurídica que instale ou tenha atividades que preencham esses requisitos, sujeitam-se ao licenciamento, desde que causem ou possam causar uma degradação ambiental.

As atividades sujeitas ao licenciamento ambiental estão elencadas no Anexo I da Resolução 237/97 do Conama, porém, não se limitam a esta lista posto que tem caráter exemplificativo, o que é justificável porque cada dia surgem novas atividades e tecnologias, cada uma com impactos diferentes sobre o meio ambiente e sobre a qualidade de vida. Com efeito, são raras as atividades cujo licenciamento é dispensado, visto que, são raras as atividades cujo efeito não causa algum impacto adverso ao meio ambiente.

3. Competência do município para realizar o licenciamento ambiental

A Constituição Federal em seu art. 23, VI, estabelece que é competência comum entre os entes federativos a proteção do meio ambiente e o combate da poluição em quaisquer de duas formas.

De acordo com parágrafo único deste mesmo artigo, a cooperação entre as esferas do Estado deveria ser feita através de Lei Complementar o que veio a ocorrer apenas com o advento da LC nº 140/2011, que tratou de fixar as normas para a cooperação entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios nas ações administrativas decorrentes do exercício da competência comum relativas à proteção das paisagens naturais, à proteção do meio ambiente, ao combate à poluição em qualquer de suas formas e à preservação das florestas, da fauna e da flora, alterando também a Lei no 6.938/81.

A LC nº. 140/2011 estabelece em seu art. 13 que os empreendimentos e atividades serão licenciados por um único ente federativo nos termos do que estabelece a referida lei. O art. 9º, XIII, por sua vez, deixa claro que cabe aos municípios exercer o controle e fiscalizar as atividades e empreendimentos cuja atribuição para licenciar ou autorizar, ambientalmente, for cometida a este ente.

A LC 140/2011 acabou de vez com a celeuma antes existente face a ausência de norma que disciplinasse as questões relativas à competência administrativa em matéria ambiental.

Assim, será da competência do município licenciar as atividades cujo impacto ambiental esteja restrito aos limites territoriais do município, bem como, aqueles empreendimentos cujo licenciamento lhe for atribuído por delegação em razão de convênio firmado com o Estado, após ouvidos os órgãos ambientais do Estado, Distrito Federal e União, quando necessário (THOMÉ, 2015).

Segundo Thomé (2015) não é demais lembrar que, embora a referida lei deixe claro a competência do município para licenciar atividades cujo impacto ambiental for local, este ente só poderá licenciar se tiver instituído Conselho Municipal de Meio Ambiente, haja vista que, o licenciamento é privativo dos órgãos ambientais integrantes do SISNAMA.

4. A Taxa de licenciamento ambiental

Taxa é espécie de tributo vinculada a alguma atividade estatal. Segundo Carvalho (2012) é isso que o diferencia do imposto, tendo em vista que, enquanto este último tem sua base de cálculo associada a atividades estranhas às funções estatais, a existência de taxa fica subordinada sempre a atividade do Estado.

O art. 77 do Código Tributário Nacional estabelece que as taxas cobradas pelos entes federativos no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

O poder de polícia é definido pelo art. 78 do mesmo diploma legal:

Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à

tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Os serviços públicos, por seu turno, são os dispostos no art. 79, quais sejam:

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o art. 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

A competência para instituir taxas está prevista no art. 80 do CTN, é atribuição da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios conforme estabelecer a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, respectivamente e conforme as esferas de atuação de cada um.

As taxas, segundo Coêlho (2011) não pode ter base de cálculo de imposto, nem com preço público se confunde. Não é imposto, porque atrelado está ao exercício do poder de polícia ou à prestação de um serviço público, efetiva ou potencial. Não é preço público visto que este decorre da prestação efetiva de um

serviço público. Nesse sentido, a Súmula 545 do STF esclarece que “preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e tem sua cobrança condicionada a prévia autorização orçamentária, em relação a lei que as instituiu”.

A instituição de taxa pode ter objetivo ambiental. A Taxa Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA), por exemplo, é um tributo instituído e cobrado pelo IBAMA no exercício do seu poder de polícia para controlar e fiscalizar as atividades potencialmente causadoras de impactos ambientais, sendo enquadrado como contribuinte qualquer pessoa física ou jurídica que exerça atividade descrita no anexo VIII da Lei 10.165/00.

A Constituição Federal estabeleceu no art. 145, II, dois fatos geradores para a taxa: (a) em razão do exercício do poder de polícia ou (b) pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

A taxa de licenciamento ambiental é tributo cujo fato gerador é a prestação de serviços pelo Estado, o que significa que, toda e qualquer atividade em que a concessão de licença ambiental seja condição para o exercício desta, pode sujeitar-se ao pagamento da referida taxa.

A taxa de licenciamento ambiental, enquanto espécie tributária, só poderá ser instituída mediante lei. Com frequência e arbitrariamente, têm-se instituído taxa de licenciamento ambiental através de Resoluções ou Decretos, o que é inconstitucional, haja vista que, consoante disposto no art. 150, I da CF, a instituição ou majoração de tributos deve ocorrer mediante lei. O município de Curitiba – PR, por exemplo, instituiu taxa de licenciamento ambiental por meio do Decreto Municipal nº. 1215/04 .

Nesse sentido, em decisão proferida na ADI-MC 1823-DF consagrando o que estabelece o princípio da legalidade tributária, ficou determinado que:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 5º, 8º, 9º, 10, 13, § 1º, E 14 DA PORTARIA Nº 113, DE 25.09.97, DO IBAMA. Normas por meio das quais a autarquia, sem lei que o autorizasse, instituiu taxa para registro de pessoas físicas e jurídicas no Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais, e estabeleceu sanções para a hipótese de inobservância de requisitos impostos aos contribuintes, com ofensa ao princípio da legalidade estrita que disciplina, não apenas o direito de exigir tributo, mas também o direito de punir. Plausibilidade dos fundamentos do pedido, aliada à conveniência de pronta suspensão da eficácia dos dispositivos impugnados. Cautelar deferida. O Tribunal, por votação unânime, deferiu o pedido de medida cautelar e suspendeu, com eficácia ex nunc, a execução e aplicabilidade dos arts. 5º, 8º, 9º, 10, parágrafo único do art. 13, e 14, da Portaria Normativa nº 113, de 25/9/1997, e da Portaria nº. 037, de 05/3/1998, ambas do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA.

Acerca da cobrança de Taxa de Licenciamento Ambiental (TLA) em conjunto com a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA, criada pelo artigo 17-B da Lei n. 6.938/81, tal cumulação não é possível, haja vista que se estaria tributando duas vezes o mesmo fato gerador, o que é vedado pela legislação pátria. Na hipótese de pagamento da TLA com o mesmo fato

gerador que a TCFA, esta é passível de compensação, por força do que dispõe art. 17-P da norma federal.

Outro aspecto importante a respeito da taxa de licenciamento ambiental é que a sua cobrança decorre da existência de atividade econômica passível de licenciamento ambiental, o que significa dizer que as atividades em que não há necessidade de concessão de licença, ainda que situadas num mesmo imóvel onde funciona ou funcionará outro empreendimento cuja licença é exigida, só sujeita o empreendedor ao pagamento da TLA referente à atividade licenciável.

De acordo com o art. 13 § 3o da Lei complementar 140/2011, o valor cobrado pela taxa de licenciamento ambiental deve ser proporcional ao custo e complexidade do serviço prestado pelo órgão ambiental licenciador.

5. Considerações Finais

O licenciamento ambiental, um dos instrumentos de defesa do meio ambiente, é procedimento advindo da atuação do poder de polícia estatal. Em razão deste exercício, pode o ente estatal impor, por meio de lei, o pagamento de taxa como contraprestação ao órgão ambiental em razão da prestação do serviço pelo órgão licenciador.

A taxa de licenciamento ambiental é, portanto, obrigação tributária cujo fato gerador é a atuação do órgão ambiental respectivo em cada uma das fases do licenciamento ambiental.

Com a entrada em vigor da Lei Complementar nº. 140/2011 ficou estabelecido a competência de cada um dos entes federativos para o licenciamento dos empreendimentos e atividades potencialmente causadoras de dano ambiental, cabendo ao município licenciar as atividades cujos impactos ocorrerem dentro dos seus limites territoriais bem como àquelas cujo licenciamento lhe for delegado pelo Estado ou União.

A cobrança da taxa de licenciamento ambiental municipal fica restrita as atividades passíveis de concessão da licença ambiental respectiva e o valor cobrado pelo serviço deverá ser proporcional ao custo e complexidade do serviço prestado pelo órgão ambiental.

Referências

ALONSO JR., Hamílton. Da competência para o licenciamento ambiental. In: FINK, Daniel Roberto; ALONSO JR, Hamilton; DAWALIBI, Marcelo (orgs). Aspectos jurídicos do licenciamento ambiental. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

DESTEFENNI, Marcos. Direito penal e licenciamento ambiental. São Paulo: Memória Jurídica, 2004.

FARIAS, Talden. Licenciamento ambiental: aspectos teóricos e práticos. 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

FIORILLO, Celso Antonio Pachêco. Curso de direito ambiental brasileiro. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

HENKES, Silvana Lúcia; KOHL, Jairo Antônio. Licenciamento ambiental: um instrumento jurídico disposto à persecução do desenvolvimento sustentável. In: BENJAMIN, Antônio Herman de Vasconcellos e (org). Paisagem, natureza e direito/landscape, nature and law. São Paulo: Instituto O Direito por um Planeta Verde, 2005.

VAN ACKER, Francisco Thomaz. Licenciamento ambiental. (Apostila básica III). <http://www.ambiente.sp.gov.br/EA/adm/admarqs/Dr.VanAcker.pdf> . Acesso em 6.4.2015.

SANTOS, Maria Walquiria Batista dos. Licenciamento ambiental. Fórum de direito urbanístico e ambiental, nº. 02. Belo Horizonte, Editora Fórum, 2002.

SILVA, José Afonso da. Direito ambiental constitucional. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

THOMÉ, Romeu. Manual de Direito Ambiental. 5. ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2015.

Contribuição de Melhoria com viés Municipal

Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira

1. Considerações Iniciais

A contribuição de melhoria é a espécie tributária cobrada quando da realização de uma obra pública, da qual decorra, para os proprietários de imóveis adjacentes, uma valorização (ou melhoria) de sua propriedade, estando previsto no art. 145 III da CF/88.

Esse instituto é conhecido, desde muito tempo, no direito estrangeiro e, especialmente, no Direito norte-americano e visava corrigir uma anomalia frequente no Estado patrimonialista, qual seja, o fato de recursos públicos serem utilizados para custear a realização de obras que beneficiavam um reduzido grupo de pessoas apesar do concurso de todos os contribuintes em seu custeio. Esses poucos viam o seu patrimônio valorizar-se sobremaneira com o esforço da maioria, em verdadeiro uso privado do patrimônio público. É como uma reação ao enriquecimento injusto em detrimento da coletividade que surge a exigência da cobrança da contribuição de melhoria (BILAC, 1940, p. 08). O instituto da contribuição de melhoria realiza-se como um similar público ao princípio privado de vedação do enriquecimento sem causa ou injusto.

O fundamento deste instituto pode ser buscado na ideia de justiça reparativa ou corretiva, ou seja, na noção de que esta tributação tem um sentido excepcional de vedar que ocorra o locupletamento de alguns em benefício do todo e, portanto, cabe à tributação corrigir uma falha no sistema de financiamento de obras públicas que provocam uma valorização imobiliária. Para Bilac Pinto os fundamentos desse instituto deveriam ser buscados na noção de equidade. Em nosso entender a equidade tal como é tratada no direito privado e na teoria geral do Direito pode ser considerada como um método de integração normativo limitado para as tarefas que se exigem da contribuição de melhoria.

2. Desenvolvimento Histórico da contribuição de melhoria no Direito Estrangeiro

A origem histórica do instituto da contribuição de melhoria é disputado pela doutrina, para alguns doutrinadores este tipo de tributo tem suas origens na cobrança para a reconstrução dos diques do rio Tamisa na Londres de 1250, para outros doutrinadores este tributo surgiu pela primeira vez em Florença, na Itália de 1296. Outros inclusive encontram precedentes no Direito Romano para este instituto, informando Virgílio de Sá Pereira que os proprietários, segundo o Digesto, deveriam pagar por determinadas obras.

No direito português a origem histórica do instituto está vinculado a cobrança das Fintas, que era um instituto tributário previsto nas Ordenações Filipinas de 1562. Esse instituto tinha por objetivo custear a construção e manutenção de estradas, pelas pessoas que fossem por elas beneficiados, bem como o fazimento e desfazimento de muros, pontes e calçadas¹. Igualmente já as

1 Cf. Livro 1, tit. LXVI, 43 das Ordenações Filipinas.

Ordenações Manuelinas em 1514, em seu Livro Primeiro, Título LVXII tratava das fintas para fazimento e desfazimento de obras com o intuito inclusive de defesa da cidade². Como elemento relevante cabe ressaltar que este dispositivo proibia o excesso de cobrança, de tal forma que as sobras dos valores arrecadados deveriam ser devolvidos, sendo vedada a sua aplicação em destinação diversa daquela para o qual foi criado o tributo³.

Apesar das diferentes experiências históricas essa espécie tributária somente recebeu uma caracterização geral e aplicável a todos os tipos de obras públicas, devendo ser considerado o meio correto de financiamento da atividade estatal no direito norte-americano em 1691.

3. Evolução Histórica da contribuição de melhoria no Direito Brasileiro

O primeiro caso de utilização da contribuição de melhoria teria ocorrido em solo brasileiro com a utilização do instituto das fintas, em 1812, na Bahia, para a edificação de obras públicas, bem como no reparo de pontes em Mariana, em Minas Gerais, em 1818.

2 “Livro 1 Tit.47: Das pessoas que podem dar licença pera as fintas, e quaes sam as pessoas que dellas sam escusas, e que os Concelhos nom ponham tença a alguém”, Ordenações Manuelinas, 1514.

3 Segundo Moraes: “Os Governadores e Vice-Reis encarregar-se-ão da construção e reconstrução das estradas e pontes dos seus distritos, devendo tais obras ser custeadas por aquelas que delas se beneficiem. As despesas devem ser custeadas somente pelas pessoas ou grupos de população que gozem de suas vantagens, não se podendo exigir mais do que o necessário, de forma a não haver”; ver in MOREIRA, João Baptista. Contribuição de melhoria. In: ____ Tratado de direito tributário. Coord. Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1981, v.8, p. 167.

3.1 A contribuição de melhoria na Constituição Federal de 1988

A Constituição de 1988 foi ainda mais omissa que os textos anteriores sobre os limites individuais e totais da contribuição de melhoria, aumentando ainda mais os questionamentos sobre o posicionamento constitucional. Determina o dispositivo constitucional que:

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

(...)

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas;

Novamente o texto constitucional reabre o debate doutrinário sobre a natureza do instituto. A corrente minoritária irá defender que o texto constitucional irá permitir a tributação independentemente da mais valia sob os seguintes argumentos:

- i) a tributação deve decorrer da repartição de encargos entre os proprietários de terrenos na Zona de Influência, em razão de sua área;
- ii) ocorrendo mais-valia imobiliária (melhoria) esta será tributada pelo Imposto de Renda;
- iii) ocorrendo desvalia imobiliária (pioria) será devida a indenização e a repetição do tributo pago, em obediência ao princípio do *solve et repete*.

Os argumentos contrários a essa posição são as seguintes:

- i) a mais valia imobiliária decorre de conduta do Estado e não do contribuinte e, portanto, foge aos objetivos do Imposto de Renda que exige a conduta do particular;

- ii) o princípio solve et repete na desvalia imobiliária fere os fundamentos do Direito Tributário contemporâneo.

Para os defensores da teoria da mais valia o texto constitucional de 1988 recepcionou tanto os conceitos e regramentos previstos no Código Tributário Nacional quanto no Decreto Lei nº195/67.

4. Natureza e elementos das contribuições de melhoria no Direito Brasileiro

A primeira questão surgida se relaciona à natureza autônoma ou não da contribuição de melhoria; bem como aos seus fundamentos jurídicos e econômicos. O segundo aspecto envolvido se relaciona ao modelo de contribuição adotado no direito brasileiro, seja este sobre o custo ou sobre o benefício. Por último, far-se-à uma análise dos elementos constitutivos deste instituto.

5. Distinção entre Impostos, Taxas e Contribuições de melhoria

Duas correntes dominaram os primeiros debates sobre a natureza da contribuição de melhoria, uma autonomista que enxergava no instituto uma nova espécie tributária e outra que entendia ser este uma subespécie de taxa. Na primeira corrente encontramos Bilac Pinto, Aliomar Baleeiro, Ruy Barbosa Nogueira e Rubens Gomes de Souza, e na segunda a chamada “escola paulista da taxa de melhoria”.

A divisão entre as duas escolas tinha diferenciais profundos em termos conceituais, sendo que a escola autonomista defendia a contribuição de melhoria como uma forma de tributação da mais-valia, ou seja, da valorização do imóvel, enquanto que a escola paulista defendia a tributação como uma forma de

recuperação da valorização. A primeira, defendia a teria do *benefit assessment* com a tributação pela a valorização, enquanto que a outra defendia o *cost assessment* desconsiderando o benefício individual que a tributação acarretava para o particular individualmente considerado.

A escola paulista assumiu esta denominação pelo prestígio de seus defensores e pelas posições de destaque na prefeitura e no governo estadual de São Paulo na década de 30 e 40. Estavam dentre os seus defensores Osvaldo Aranha Bandeira de Mello, Theotonio Monteiro de Barros, Carlos A.A. de Carvalho Pinto, J. H. Meirelles Teixeira, Francisco Campos, Themistocles Cavalcanti e Pontes de Miranda. Cabe lembrar que este debate recebeu um reforço pela omissão da Constituição de 1937 sobre a aceitação da contribuição de melhoria e se encerrou com a inclusão expressa do instituto no texto constitucional de 1946.

A principal crítica deste grupo pode ser resumida no comentário de Carvalho Pinto⁴ de que: “a taxa, se cobrada exatamente proporcional (...) à valorização do imóvel traria complicações (inestimáveis) de avaliação e de lançamento”. Apesar da consagração constitucional na década de 50 surgiram novos doutrinadores destinados, tais como Aristophanes Accioly, a questionar a tese da consagração da tributação da mais valia como núcleo axiológico da contribuição de melhoria.

Para essa corrente dicotômica, as contribuições de melhoria não possuem autonomia tributária perante outras figuras, não se caracterizando como espécie tributaria autônoma. Tal conclusão decorre do fato de que pela sua base de cálculo ela será um tributo

4 Cf. Carlos Alberto Alves de Carvalho Pinto, tinha sido ex-Governador de São Paulo e era Professor Catedrático da Faculdade de Direito da USP. Carvalho Pinto, Carlos Alberto Alves de. Contribuição de Melhoria: a Lei Federal Normativa. in Revista de Direito Administrativo, R.J. vol. 12. abr./jun/1948. pp. 2/31 e 1949 pp. 2/22.

tipo imposto de renda ou taxa. Ela será tipo imposto de renda se houver a tributação de uma mais valia ou taxa quando representar a remuneração pelo custo de uma obra pública que gera benefícios referíveis ao contribuinte.

Em nosso entendimento a contribuição de melhoria deve ser entendida como uma forma autônoma de tributo de tipo contribuição sobre o benefício, conforme iremos demonstrar a seguir.

6. Da natureza de contribuição melhoria tipo benefício no direito brasileiro

O modelo brasileiro de tributação de melhoramentos por obras públicas segue o princípio da tributação pelo benefício ⁵ e não pelo custo. Tanto uma concepção quanto a outra possuem sólidos argumentos em sua defesa, que exporemos a seguir:

i) Da defesa da contribuição tipo custo.

A defesa da contribuição de melhoria cobrada em função do custo de obras públicas possui como argumentos:

1. argumento financeiro: é muito difícil proceder a cobrança da contribuição de melhoria considerando a valorização imobiliária, dado que os cálculos exigidos são muito complexos e, portanto, isso reflete a parca experiência nacional na tributação para o financiamento de obras públicas com o recurso a este tipo de tributo;

5 Segundo Biava: “A ênfase da legislação brasileira na valorização do imóvel como fato gerador da Contribuição de Melhoria tem sido atribuída como uma das principais razões da inaplicabilidade histórica deste tributo em nosso País, havendo muitos autores que propugnam pela redefinição da legislação brasileira, recolocando em termos diversos o papel da valorização na Contribuição de Melhoria”; ver in Biava, Adriano Henrique Rebelo. Contribuição de melhoria. Necessidade de inovação fiscal. São Paulo: IPE/USP, 1986.

2. argumento moral: a exigência de requisitos desarrazoados para a cobrança do instituto implica em uma “impunidade” fática para o uso de recursos públicos que valorizam imóveis privados e acarretam uma ofensa ao princípio da igualdade e à vedação do enriquecimento sem causa;
 3. argumento econômico: a cobrança da contribuição de melhoria com base no custo da obra implica em um combate à especulação imobiliária ao mesmo tempo que tributa o aumento da utilidade geral do imóvel e de seu contexto urbano, mas principalmente pela realização do objetivo constitucional de redistribuição de riquezas ao tributar pessoas com maior capacidade contributiva.
- ii) Da defesa da contribuição de tipo benefício.

São argumentos em favor da tese da contribuição de tipo benefício, em nosso entender, são:

1. argumento moral: a tributação da contribuição de melhoria representa uma forma de combate o enriquecimento sem causa. Desse modo, deve existir um nexo entre a obra e a valorização imobiliária sob pena de existir um ganho “injustificado” ou “imoral”. Por outro lado, se existir a tributação sem que exista a valorização imobiliária para o proprietário poderia surgir o questionamento sobre o porquê somente um contribuinte deverá suportar os encargos de uma obra que traz benefícios para todos e nenhum benefício particular para este. Em sentido contrário, a cobrança da contribuição de melhoria sem valorização imobiliária seria uma forma de confisco do patrimônio do contribuinte.
2. argumento econômico: a tributação da valorização imobiliária é uma forma de combate à especulação imobiliária, mas deve igualmente significar uma forma de financiamento público por meio da cobrança de tributos que não trazem benefício particular para o contribuinte. O Estado

Contemporâneo pressionado por demandas sociais e limitado na geração de recursos poderia ver-se estimulado a utilizar a contribuição de melhoria como uma forma de incremento dos recursos públicos cobrando este tributo sem trazer benefícios diretos para o proprietário. Por outro lado, este tipo de instituto não se permite a adequada redistribuição de riqueza, existindo tributos mais adequados a esta finalidade;

3. argumento financeiro: a tributação da mais-valia decorrente de obras que tragam melhorias diretas para o contribuinte tem o papel de reservar este tributo para situações residuais de financiamento de obras públicas que tragam claramente o aumento de valor imobiliário para os contribuintes. O financiamento de obras públicas que trazem um benefício geral para toda a sociedade deve continuar a ser realizado por meio de impostos.

Apesar da profundidade dos argumentos, nos posicionamos claramente pela conveniência e correção da tributação da contribuição de melhoria tão somente no caso de valorização imobiliária decorrente de obras públicas, pelos argumentos que destacamos acima. Como se pode notar a defesa da contribuição de melhoria tipo custo somente se sustenta na argumentação sobre a dificuldade na cobrança do tributo, tal argumento, contudo, não adquire uma relevância significativa em virtude do fato de que em nosso entender este é um tributo residual que deve ser usado somente em casos extremos, não sendo capaz de substituir o financiamento de obras públicas por meio de impostos. Os impostos são e devem continuar sendo a principal forma de custeio dos melhoramentos públicos. A cobrança de contribuição de melhoria deve somente ser cobrada em casos notórios de valorização que impliquem em substancial enriquecimento do contribuinte e jamais pode ser entendida como forma de substituição de tributos gerais.

6.1. Regime da contribuição melhoria no direito brasileiro

O tratamento da contribuição de melhoria no direito brasileiro passa pela análise do texto constitucional e da recepção tácita dos dispositivos do Código Tributário Nacional e o Decreto-Lei 195/67 sobre a matéria.

O Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, e o Decreto-lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967 foram editados sob a égide da Constituição Federal de 1946 e apesar de possuírem o mesmo arcabouço constitucional não possuem textos idênticos.

O CTN tratou da contribuição de melhoria nos artigos 81 e 82, definindo o fato gerador e a base de cálculo do tributo da seguinte forma:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	DECRETO-LEI Nº 195/67
“Art. 81 – A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.	“Art. 1º: A Contribuição de Melhoria, prevista na Constituição Federal, tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas.”

<p>Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:</p> <p>I – publicação prévia dos seguintes elementos:</p> <p>a) memorial descritivo do projeto;</p> <p>b) orçamento do custo da obra;</p> <p>c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;</p> <p>d) delimitação da zona beneficiada;</p> <p>e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;</p> <p>II- fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação, pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;</p> <p>III – regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.</p>	<p>Art 3º A Contribuição de Melhoria a ser exigida pela União, Estado, Distrito Federal e Municípios para fazer face ao custo das obras públicas, será cobrada pela Unidade Administrativa que as realizar, adotando-se como critério o benefício resultante da obra, calculado através de índices cadastrais das respectivas zonas de influência, a serem fixados em regulamentação deste Decreto-lei.</p>
<p>§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea “c”, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.</p>	<p>§ 1º A apuração, dependendo da natureza das obras, far-se-á levando em conta a situação do imóvel na zona de influência, sua testada, área, finalidade de exploração econômica e outros elementos a serem considerados, isolada ou conjuntamente.</p> <p>§ 2º A determinação da Contribuição de Melhoria far-se-á rateando, proporcionalmente, o custo parcial ou total das obras, entre todos os imóveis incluídos nas respectivas zonas de influência.</p> <p>§ 3º A Contribuição de Melhoria será cobrada dos proprietário de imóveis do domínio privado, situados nas áreas direta e indiretamente beneficiadas pela obra.</p>

Como podemos verificar, os dois textos possuem profundas divergências, enquanto o CTN fala em “imóveis valorizados”, o DL nº 195/67 trata dos “imóveis beneficiados”. Novamente encontramos a disputa histórica do direito tributário nacional reeditada nestes dois diplomas. O que pode exigir a seguinte interpretação:

- i) o DL nº 195/67 viola a CF/46 e o texto do CTN⁶;
- ii) o DL nº 195/67 não possui natureza de lei complementar e, portanto, não pode alterar o conteúdo e alcance do CTN;
- iii) não há revogação do modelo de contribuição de melhoria tipo benefício (“imóveis valorizados”) pela não recepção deste dispositivo pela CF/46; EC nº 23/83 e CF/88;
- iv) o DL nº 195/67 não seria aplicável, pois não teria recebido a regulamentação exigida pelo art. 20 (“Dentro de 90 (noventa) dias o Poder Executivo baixará decreto regulamentando o presente decreto-lei, que entra em vigor na data de sua publicação”).

6 Para Sacha Calmon Navarro Coelho: “O decreto lei nº 195/67 Caducou antes da Constituição de 1988. É que este diploma legal regulava, com caráter de lei complementar, uma contribuição de melhoria baseada no critério valorização, como previsto na constituição de 1967 e na Emenda nº 1/69. Ocorre que em 1983 a Emenda Constitucional nº 23 de 01/12, a chamada emenda Passos Porto, alterou fundamentalmente o tipo de contribuição de melhoria existente, optando pelo critério custo. A redação passou a ser a seguinte. Poderiam as pessoas políticas instituir: Contribuição de melhoria arrecada dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada. Duas alterações introduziu a emenda em relação ao texto anterior : (a) substituiu-se a expressão "imóveis valorizados" por imóveis beneficiados e (b) omitiu-se a expressão "tendo como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado”; Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários À Constituição de 1988 Sistema Tributário. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 77.

7. Elementos da Contribuição de Melhoria no Direito Brasileiro

Iremos considerar para fins de análise dos elementos da contribuição de melhoria no Direito brasileiro o modelo da Regra-Matriz de Incidência Tributária proposto pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho.

7.1 Aspecto Material

O aspecto material da contribuição de melhoria, conforme já demonstrado, é composto pela realização de melhoria de que decorra valorização imobiliária. Em função do estreito vínculo entre o fato gerador deste tributo e a formação de sua base de cálculo iremos alterar, para fins didáticos, a apresentação dos aspectos componentes da Regra-Matriz de Incidência Tributária descrevendo a seguir o seu aspecto passivo.

7.2. Aspecto Pessoal

A contribuição de melhoria tem como sujeitos ativos a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, no âmbito das suas competências constitucionais, conforme determina o art. 81 do CTN. As competências estarão estabelecidas, por sua vez, no texto constitucional nos art. 21 (União); art. 23 (competência comum); art. 25 (Estados Federados) e art. 30 (Municípios).

Não podem, contudo, as empresas públicas e as sociedades de economia mista cobrar contribuições de melhoria por força do impedimento do art. 173, § 1º da CF/88. A competência tributária é indelegável, nada impedindo a realização de um convênio que possibilite a arrecadação e fiscalização de tributos, como no caso

a contribuição de melhoria⁷, podendo assim atribuir a outro ente federado ou mesmo a uma entidade privada a cobrança e a fiscalização do tributo. Cabe, contudo, ao poder público competente instituir o tributo por meio de lei, executar a obra, lançá-lo e atribuir a terceiro a sua arrecadação.

O sujeito passivo da contribuição de melhoria pode ser definido como contribuinte e responsável. O contribuinte é aquele proprietário beneficiado pela execução de obra pública que adquire valorização imobiliária. A definição do contribuinte somente pode ser realizada obra a obra pela “determinação da Zona de Influência” de cada obra.

Outra dúvida se dirige à extensão da imunidade do art. 150, VI, “a” da CF/88 aos imóveis públicos. Nesse caso, a doutrina se divide. De um lado encontramos aqueles que defendem a: i) não-incidência sobre os imóveis públicos (Barreto); ii) incidência, dado que a regra geral é de incidência e não existem exceções expressas (Ataliba⁸); iii) incidência aos bens dominicais e de uso especial que podem ser desafetados e valorizados irão gerar um incremento financeiro para o Estado, diferentemente dos bens de uso comum (Biava e Carlos Alberto Alves de Carvalho Pinto). Concordamos com este entendimento de Biava.

Entendemos que a regra de exclusão de competência do art. 150, VI, “a” da CF/88, que estabelece a imunidade recíproca não estabelece nenhuma forma de distinção entre a propriedade

7 “Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição”.

8 Cf. Ataliba, Geraldo. Em prol das Contribuições de Melhoria. 2ª Reunião Regional Latino-americana de Direito Tributário. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 224

privada e pública, mas deve levar em consideração as modalidades de bens públicos. Essa distinção entre a incidência de contribuição de melhorias em bens públicos e particulares não aparece nem no CTN nem na CF/88, mas tão somente no art. 2º do Decreto-Lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967, que determina que “será devida a Contribuição de Melhoria, no caso de valorização de imóveis de propriedade privada (...)”.

Os imóveis públicos podem ser de três espécies: de bens dominicais, de uso especial ou de uso comum; assim, cada uma dessas espécies possui características distintas e, portanto, devem receber tratamento tributário diverso. No caso dos bens de uso comum, dado que são bens fora de mercado e que estão afetados para servirem ao conjunto da coletividade e, portanto, onde o incremento financeiro possui uma relevância menor em relação à sua função pública não deve existir a incidência de contribuição de melhoria.

7.3. Aspecto Espacial

A contribuição de melhoria deve incidir sobre os imóveis situados na “Zona de Influência” da obra. Este conceito é extremamente fluido e difere de obra para obra e de contexto. Dessa forma, uma obra de drenagem urbana irá produzir benefícios diferentes de uma pavimentação de uma rua ou de uma rede de esgoto, o que torna a tarefa de delimitação deste objeto bastante complexa na exigência de critérios de determinação.

7.4. Aspecto Quantitativo

O aspecto quantitativo divide-se em base de cálculo e alíquota. A base de cálculo determina o montante a sofrer a incidência da alíquota.

7.4.1. Base de Cálculo

A base de cálculo da contribuição de melhoria é dada pelo disposto no art. 81 do CTN que determina que: “(...) custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado”. Encontramos na formação da base de cálculo os seguintes elementos: i) limites totais: custo da obra e ii) limites individuais: valorização imobiliária

A) Limite total: Custo da obra.

Devem fazer parte da determinação do custo da obra pública: a) custo de terra e de edificações, bem como de eventuais desapropriações que vierem a ser necessárias; b) custo de construção, incluindo-se a parte de projetos preliminares, do projeto executivo, execução e fiscalização da obra; c) eventuais indenizações decorrentes da obra; d) custo de administração tributária da arrecadação, cobrança e fiscalização do tributo, em geral; e) reserva de contingência como proteção contra imprevistos da obra; f) custos financeiros, decorrentes da diferença temporal entre os ingressos e as despesas, como forma de compensar o custo de administração financeira e g) honorários de representantes e suplentes.

B) Limites individuais: valorização imobiliária.

A determinação da valorização como limite individual da contribuição de melhoria possui diversos objetivos, tais como: i) ser uma proteção do indivíduo a uma cobrança confiscatória do Estado e ii) servir como uma retribuição pelo acréscimo patrimonial decorrente da obra pública, como obstáculo ao enriquecimento sem causa.

A valorização deve levar em consideração tão somente o acréscimo de valor decorrente da obra, expurgando-se os valores decorrentes do aumento em virtude da inflação, da valorização geral da comunidade ou de fatores externos ao benefício público.

Na determinação do valor venal do imóvel utiliza-se, como critério básico, a área da propriedade e como critérios complementares: 1) distância do imóvel em relação à obra; 2) acessibilidade do imóvel à obra; 3) localização do imóvel em relação à obra; 4) forma geométrica do imóvel; 5) topografia do imóvel; 6) condições naturais da área que circunda o imóvel; 7) uso do imóvel (finalidade da exploração); 8) condições sócio-econômicas dos habitantes.

7.4.2. Da fórmula de cálculo

A determinação da base de cálculo tem sido idealizada pela doutrina de duas formas⁹:

- i) Valor proporcional da valorização: para os defensores desta teoria a base de cálculo da contribuição de melhoria seria o percentual aplicado à valorização de um imóvel. Assim para Carrazza (1998, p. 346) e Coelho (1996, p. 411). A representação lógica da presente fórmula seria: $V_p = B_c \times A_lq$; onde V_p = valor do tributo a pagar; B_c = base de cálculo e A_lq = alíquota.

Por exemplo, se um imóvel possuir o valor de R\$ 100.000,00 e tiver uma valorização de 10% (R\$ 10.000,00) haverá a aplicação de uma alíquota sobre a valorização imobiliária, assim, por exemplo seria aplicável uma alíquota de 5% sobre o valor da valorização gerando um valor a pagar de R\$ 500,00.

9 Cf. LIMA, Robson Luiz Rosa. Contribuição de melhoria . Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 775, 17 ago. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7138>>. Acesso em: 24 maio 2007.

ii) Valor integral da valorização:

Para Robson Lima (2005) a doutrina tradicional erra ao confundir a base de cálculo dos impostos com a base de cálculo da contribuição de melhoria. Para o autor, esse tipo de sistema de cálculo é aplicável aos impostos, mas não para a contribuição de melhoria. Para ele, se for aplicado um percentual sobre o valor da valorização ocorreria uma redução da base de cálculo e, portanto, a alíquota da contribuição de melhoria deve ser o percentual do valor do imóvel, ou seja, $Alq = \% \text{ de } Vi$ (modelo de contribuição de melhoria). Desse modo, há uma clara diferença com o modelo tradicional de formação da base de cálculo dos impostos, em que $Alq = \% \text{ da } Bc$. Assim, na contribuição de melhoria a Base de Cálculo e a Alíquota não existem, sendo esse tributo possuidor de um critério quantitativo simplificado.

iii) Fatores individuais de valorização:

Entendemos que se aplica à contribuição de melhoria o art. 82, § 1º do CTN que determina que os limites individuais de valorização serão calculados conforme os “fatores individuais de valorização”. Desta forma, não há no direito brasileiro a aceitação do princípio de excess condemnation ou de desapropriação integral do valor da valorização, mas a aplicação de um percentual decorrente da valorização que será aplicável à base de cálculo que é dada pela diferença de valor do imóvel antes e depois da obra ($\Delta Vi = Vi^1 - Vi^0$). Assim sobre o acréscimo de valor do imóvel (ΔVi) deverá ocorrer a aplicação do fator individual de valorização (Fiv) a ser definido em lei. Assim, a fórmula a ser aplicada seria $Vp = \Delta Vi \times Fiv$. Se um imóvel, por exemplo, possuía um valor de R\$ 100.000,00 antes da obra (Vi^0) e passou a valer R\$ 150.000,00 (Vi^1), então a diferencial de valorização será R\$ 50.000,00 (ΔVi). Sobre este valor será aplicado o fator individual de valorização pelo benefício auferido (p.ex.; 10%), o que daria o valor de R\$ 5.000,00.

7.5. Aspecto Temporal

Conforme demonstrado anteriormente, a contribuição de melhoria tipo valorização somente pode ocorrer após a realização da obra, visto que designa a diferença entre o valor antes da obra e depois desta.

7.6 Lançamento

O lançamento da contribuição de melhoria deve levar em consideração as seguintes etapas:

- 1) anúncio da obra ou do plano (primeira notícia sobre a mesma);
- 2) término dos estudos de viabilidade;
- 3) aprovação definitiva da execução;
- 4) licitação (algum momento desde sua abertura à adjudicação);
- 5) início dos trabalhos;
- 6) inversão efetiva de certa parcela do custo total;
- 7) término da obra;
- 8) inauguração da obra (colocação em serviço).

Como se pode perceber o lançamento da contribuição de melhoria é um ato administrativo complexo, que envolve um conjunto de atos preliminares e preparatórios, sem os quais ocorrerá a nulidade do lançamento. Dentre esses atos podemos destacar a exigência de um edital prévio.

A cobrança somente poderá ocorrer após a realização da obra pública, mas o seu edital de cobrança pode ser publicado depois da realização da obra, visto que não existe nenhuma ofensa ao direito do contribuinte na designação da base de cálculo ou de seus direitos. Ao contrário do entendimento de determinadas decisões judiciais entendemos que a instituição da contribuição de melhoria decorre de lei e não pode ser determinada por

decreto, tal qual a peça orçamentária não pode ser redigida em decreto a realização de obras públicas relevantes com cobrança de tributos deve ser antecedida de lei municipal ou estadual autorizativa com a discriminação das obras previstas para o ano e sua fonte de custeio.

8. Análise de casos controversos

1. Cobrança de contribuição somente com base no custo da obra: trata-se de inconstitucionalidade, visto que a CF estabeleceu o sistema de duplo limite, ou seja, pelo lado da Administração Pública o limite máximo a cobrar é o custo da obra e pelo lado do administrado o limite máximo a pagar é a valorização imobiliária decorrente de obras públicas. Conforme o STF”
2. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA - VALORIZAÇÃO IMOBILIÁRIA - CF/67, ART. 18, II, COM A REDAÇÃO DA EC Nº 23/83 - CF/88, ART. 145, III - Sem valorização imobiliária, decorrente de obra pública, não há contribuição de melhoria, porque a hipótese de incidência desta é a valorização e a sua base é a diferença entre dois momentos: o anterior e o posterior à obra pública, vale dizer, o quantum da valorização imobiliária. (STF - RE 114.069-1 - São Paulo - 2ª T. - Rel. Min. Carlos Velloso - DJU 30.09.1994).
3. Necessidade de edital prévio: “TRIBUTÁRIO, CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA, EDITAL, conforme: “O art. 82 da Lei 5.172 de 1966, foi revogado pelo artigo 5º do Decreto-Lei n. 195/67, porque a época as normas gerais de direito tributário ainda não tinham o status ou a força de lei complementar (emenda Constitucional 1/1969, art. 18, par. 1º. No novo regime, o edital que antecede a cobrança da contribuição de melhoria pode ser publicado depois da realização da obra pública. Recurso especial

- conhecido e improvido. (Resp. 89791/SP 1ª Turma do STJ. Rel. Min. Ari Pargendler, DJ 29/06/1998”. No mesmo sentido entendeu o STF que: “prevalência da tese de que a publicação prévia do edital previsto no mencionado dispositivo é necessária para a cobrança da contribuição de melhoria e não para a realização da obra. (RE. 98408/PR – STF 1º Turma. Rel. Min. Soares Munoz DJ 20/05/83).”
4. Necessidade de lei por obra por obra: “Inexigibilidade no exercício de 1992, contudo, por força do princípio da anualidade, previsto no artigo 150, III, b, da Constituição Federal. – Tributo legitimamente exigível após a conclusão das obras, ou, em casos especiais, quando a conclusão parcial já tenha seguramente provocado valorização do imóvel do contribuinte, uma vez que, a despeito do lacunismo da Constituição Federal de 1988, a contribuição de melhoria é tributo vinculado ao benefício, vale dizer, à valorização decorrente da obra. – Prematura, pois, a exigência do tributo em causa dos apelantes, se a obra não está concluída. – Honorários advocatícios. Vigente a Súmula nº 512 do STF, reafirmada pelo Excelso Pretório e pelo STJ, após julgamento dos Embargos de Divergência no REsp 27.879 (DJU de 8.11.93), entendimento mantido no Embargos de Divergência no REsp n. 17.124-0 (...)”.
 5. COBRANÇA A PROPRIETÁRIOS DE IMÓVEIS DOS CUSTOS DE OBRA PÚBLICA REALIZADA POR EMPRESA MUNICIPAL. “Tratando-se de contribuição de melhoria, é indevida a cobrança por quem não tem o poder de tributar, nem pode o município cobrar o tributo sem lei anterior que o autorize.(Rext. 99466/SP. STF – 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Madeira. DJ 19/12/1985).”
 6. Taxa de pavimentação pública: “CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. FATO GERADOR. ASFALTAMENTO DE VIA PÚBLICA. Tratando-de de contribuição de melhoria,

pois o fato gerador é a valorização do imóvel particular, em razão do asfaltamento da via pública, não legitima a cobrança a título de taxa, aliás esta mesma desvirtuada por ser imposta por empresa privada, ainda que concessionária de serviço público, e mediante duplicata de serviço. (RE. 98841/SP. STF 1ª Turma. Rel. Min. Rafael Mayer, DJ 05/08/1983).”

Referências

ACCIOLY, Aristophanes. **Contribuição de Melhoria e Valorização Imobiliária**. Rio de Janeiro: Financeiras, 1952.

ATALIBA, José Geraldo. **Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

ATALIBA, José Geraldo. **A Contribuição de Melhoria no Código Tributário Nacional em elaboração**. in Revista de Direito Público. vol. 2 out/dez./67.

BIAVA, Adriano Henrique Rebelo. **Contribuição de Melhoria: Um Tributo Esquecido**. in **Revista de Administração Municipal**. Rio de Janeiro. julho/setembro 1976. pp. 6/19.

BILAC, Pinto. **Contribuição de Melhoria**. Rio de Janeiro: Forense, 1937.

CARVALHO, Rubens Miranda de Carvalho. **Contribuição de Melhoria e Taxas no Direito Brasileiro**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999.

LEONETTI, Carlos Araújo. **A Contribuição de Melhoria na Constituição de 1988**. Florianópolis: Diploma Legal. 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os Limites da Contribuição e Melhoria**. Dialética de Direito Tributário, nº 21, São Paulo: Oliveira Rocha, São Paulo.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. **Contribuição de Melhoria e Autonomia Municipal**. São Paulo: Publicação da Prefeitura Municipal de São Paulo, 1952.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira. **A Contribuição de Melhoria e a Autonomia Municipal**. São Paulo. 1950.

PINTO, Bilac. **Contribuição de Melhoria**. Rio de Janeiro: Forense, 1940.

RODRIGUES, Priscila Figueiredo da Cunha. **Contribuição de Melhoria**. São Paulo: Malheiros, São Paulo, 2000.

CAPÍTULO 5

Contribuições Previdenciárias Municipais

José Egberto Alves de Sousa

John Tenório Gomes

Julia de Arruda Rodrigues

1. Considerações Iniciais

A Constituição Brasileira de 1988, com seu caráter democrático-cidadão, provedor dos mais necessitados, previu o direito à Seguridade Social como um direito social fundamental, por força do disposto em seu art. 6º, *ipsis litteris*:

Art. 6º **São direitos sociais** a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, **a previdência social**, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 64, de 2010) (grifo nosso)

Dessa forma, é um direito imanente ao ser humano, indispensável ao seu mínimo existencial, sem o qual o indivíduo não vive condignamente.

A previdência socorre os cidadãos contra os principais riscos sociais, tais como: gravidez, doença, acidente, invalidez,

senilidade, morte, desemprego e prisão. Em virtude de sua relevância para a sociedade, a própria Constituição disciplinou o direito à Seguridade Social em seu Capítulo II do Título VIII (Da Ordem Social).

Sendo assim, a Constituição Federal (CF) expressa não uma simples positivação de tal instituto, mas o reconhecimento da necessidade de uma atuação positiva do Estado em benefício da sociedade para a sua concretização. Tal raciocínio expressa o marco no desenvolvimento dos direitos fundamentais de *segunda dimensão*, que podem gerar para o indivíduo tanto um direito de exigir dos entes públicos uma prestação normativa, quanto uma prestação material, tendo esta a intenção de atenuar as desigualdades fáticas existentes na sociedade e conferir efetividade aos direitos sociais.

Utilizando-se da classificação de George Jellinek, sobre a *teoria dos quatro status* dos direitos e garantias fundamentais, Kildare Gonçalves Carvalho (2009) obtempera que os direitos sociais possuem um *status positivus*, pois possibilitam ao indivíduo requerer uma atuação do Estado, no sentido de melhorar suas condições de vida e garantir seus pressupostos materiais para o exercício da liberdade. Tais considerações atrelam-se às hodiernas concepções de Estado Democrático de Direito, por ser este decorrente das transformações sociais e da necessidade de concretização dos preceitos da justiça social.

É sabido que mesmo os direitos sociais, tendo natureza de prestação positiva do Estado, alguns deles exigem para a sua concretização ações positivas não somente do ente público, mas também do próprio indivíduo que será beneficiado.

Nesse sentido, não implica dizer que o poder de exigir, concedido pelos direitos de *segunda dimensão*, não necessitará de qualquer atitude de seus destinatários, pois o que caracteriza tais direitos é a possibilidade de fruição e gozo dos mesmos, assim como ocorre com a Previdência Social que, mesmo sendo um

dever do Estado provê-la ao indivíduo, exige deste, em regra, que contribua pecuniária e compulsoriamente, em decorrência da natureza tributária das contribuições sociais – o que será alvo de análise posteriormente neste estudo - para adquirir o seu benefício previdenciário.

O caráter democrático do regime constitucional vigente possibilitou um desenvolvimento social nitidamente perceptível do ordenamento jurídico pátrio, sobretudo por devolver o Poder ao povo, dispondo o parágrafo único do art. 1º da Carta Magna que “Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

Nessa feita, as implicações no campo da Seguridade Social, ocasionadas pelo novo paradigma constitucional, ganharam fundamento e desenvolvimento nunca antes conhecido em nosso país.

Por este motivo, teremos como foco deste estudo as Contribuições Previdenciárias criadas nos Regime Próprio de Previdência Social dos Municípios, através de uma breve análise histórico-jurídica do Sistema Previdenciário Brasileiro e, em um segundo momento, da natureza jurídica dessas contribuições, a relação de sua instituição com o princípio da legalidade e, por fim, da viabilidade dos Regimes Próprios de Previdência Social nos Municípios.

2. Análise Histórico-Jurídica do Sistema Previdenciário Brasileiro

Antes da promulgação da Carta de 05 de outubro de 1988, o Estado brasileiro não concebia a Seguridade Social tal qual a conhecemos hodiernamente. A proteção restringia-se, predominantemente, à Previdência Social de caráter privado, na qual apenas teriam proteção aqueles trabalhadores que pertenciam a empresas que possuíam as Caixas de Previdência, nos mesmos

moldes da proteção à saúde. A assistência social não fazia parte das políticas obrigatórias do Poder Público.

Assim, a nova ordem constitucional estruturou e articulou os três seguimentos em um só instituto, qual seja, a Seguridade Social. E atualmente, no Brasil, a previdência faz parte da política oficial, sendo o regime privado complementar àquela. Igualmente ocorreu com a saúde, a qual é dever do Estado, através do Sistema Único de Saúde (SUS), contando com a ajuda da iniciativa privada. Por fim, a assistência social tem prioridade nas políticas estatais, promovendo vida digna a quem mais necessita (crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência).

A principal diferença entre as três áreas que integram a Seguridade Social recai sobre o caráter contributivo. Enquanto que para a previdência o princípio da universalidade está condicionado à prévia contribuição do favorecido, para a saúde e assistência social o referido princípio é mais amplo, porquanto serão disponibilizadas a todos, independentemente de ser brasileiro ou estrangeiro, de contribuir ou não com o sistema.

Desse modo, a fonte de custeio do Sistema Único de Saúde (SUS) e da Assistência Social incide sobre os impostos – espécies de tributos instituídos sem vinculação a qualquer atividade estatal – e, em contraponto, os Regimes Previdenciários são financiados por contribuições sociais específicas, denominadas de previdenciárias, pois fatalmente são criadas para essa finalidade.

No Brasil há três tipos de regimes previdenciários: o primeiro deles, e mais abrangente, é o Regime Geral de Previdência Social (RGPS), gerido pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), o qual é destinado, em regra, à proteção dos trabalhadores da iniciativa privada; o segundo, diz respeito ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), tendo como beneficiários os servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; o terceiro regime de previdência é o complementar, de filiação facultativa a qualquer indivíduo,

subdividindo-se em Regime de Previdência Complementar dos Servidores Públicos e Regime de Previdência Privada Complementar.

Saliente-se que o objeto do presente estudo é reservado aos Regimes Próprios de Previdência Social da esfera municipal.

Em virtude de sua qualidade de direito fundamental para a sociedade, “a Seguridade Social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade” (CF, art. 194, *caput*), estando pautada, portanto, no princípio constitucional da solidariedade. Ademais, por se tratar de um direito social, sua efetividade está condicionada a uma prestação estatal positiva. Logo, o Estado deve destinar recursos financeiros para custear a Previdência Social juntamente com toda sociedade.

O art. 195 da CF determina que “a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”, além das contribuições sociais por parte do empregador (inciso I), do trabalhador e demais segurados (inciso II), dentre outras fontes. Assim, percebe-se que o sistema previdenciário não é custeado exclusivamente pela entidade estatal, uma vez que tem a indispensável participação de toda sociedade para que seja possível sua existência e continuidade.

A *Lex Major* autoriza a cada ente federativo - Estados, Distrito Federal e Municípios - a instituição de seu próprio regime previdenciário, tendo por destinatários os servidores efetivos, em consonância com o que versa a cabeça do art. 40 da CF, *in verbis*:

Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência

de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)(*grifo nosso*)

Os servidores públicos titulares de cargos efetivos são aqueles que foram investidos mediante aprovação em concurso público de prova ou de provas e títulos, e que sejam vinculados ao regime estatutário, conforme disciplina o inciso II do art. 37 da Constituição Federal. Destarte, os empregados públicos e os servidores ocupantes de cargos comissionados demissíveis *ad nutum* serão contratados sob a égide da Consolidação das Leis do Trabalho, e estarão sujeitos à inscrição e filiação ao RGPS, bem como os servidores temporários (mesmo sendo regidos por um contrato de trabalho, possuindo assim um vínculo jurídico-administrativo e não celetista¹) por força do disposto no § 13 do art. 40 da Carta Magna. Note-se, ainda, que a própria Constituição permitiu a instituição de apenas um regime por ente federativo (art. 40, § 20).

A maioria dos sistemas previdenciários em todo o mundo é contributiva. Em alguns países não há necessidade de contribuições específicas para os órgãos de seguro social, visto que parte dos tributos gerais pagos pela população é vertida para a Previdência Social, de modo que todos os contribuintes, em

1 O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 573.202 - Relator o Exmo. Ministro Ricardo Lewandowski, com repercussão geral, definiu que a relação de emprego entre o Poder Público e seus servidores é sempre de caráter jurídico-administrativo e, portanto, a competência para dirimir conflitos entre as duas partes será sempre da Justiça Comum, e não da Justiça do Trabalho.

sentido amplo (tributários), são considerados contribuintes previdenciários indiretos (LAZZARI, 2009, p. 56).

O ordenamento jurídico pátrio consente também que o Município que tenha criado seu RPPS possa instituir suas respectivas contribuições sociais, em conformidade com o *caput* do art. 40 da CF, *in fine*, combinado com o art. 149 da CF, nos seguintes termos:

Art. 149. Omissis.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e **os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40**, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003) (grifo nosso)

O preceito normativo em comento expressa o *vinculum foederis*, que possui reflexos também quando da instituição dos Regimes Próprios de Previdência Social dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Caracteriza-se por ser um *federalismo assimétrico*, destacado por BULOS (2008, p. 724) como “a busca do equilíbrio, da cooperação, do entendimento entre as ordens jurídicas parciais perante o poder central, dentro de uma realidade naturalmente contraditória e nebulosa”, evidenciando que encontra-se presente no Brasil em diversos preceitos constitucionais, sobretudo, de natureza tributária.

Ainda sobre o federalismo, vale salientar que o Brasil adotou o federalismo simétrico ou homogêneo, em que cada Estado federado possui a mesma parcela de poder, ainda que dotados de fatores e peculiaridades próprias (CARVALHO, 2009) e em virtude destas, excepcionalmente - por razões geográficas, financeiras,

econômicas, demográficas, dentre outras - encontramos algumas concessões à forma assimétrica de federalismo, estando a competência para instituir cada RPPS dos entes federados, muito mais atrelada ao equilíbrio financeiro que propriamente a mera distribuição igualitária do Poder.

Os regimes previdenciários oficiais estão todos submetidos ao princípio da contributividade, uma vez que se trata de direito prestacional.

No entanto, nem sempre foi assim, pois, antes da promulgação da Emenda Constitucional nº 20/1998, o art. 40 da Carta Política não exigia contribuição para os sistemas próprios de previdência, pondo em risco o equilíbrio financeiro e atuarial, isto é, a sanidade e continuidade do sistema previdenciário local.

3. Natureza Tributária das Contribuições Previdenciárias

Os tributos no ordenamento jurídico brasileiro são objeto de diversas celeumas, entre as quais uma diz respeito à classificação dos tributos adotada pelo Brasil.

A legislação brasileira acabou por adotar a concepção tripartite, que divide os tributos nas espécies: impostos, taxas e contribuições de melhoria. No entanto, o Supremo Tribunal Federal é adepto da concepção da pentapartição, que divide os tributos em impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Por sua vez, as contribuições especiais subdividem-se em contribuições sociais (dentre as quais estão as contribuições previdenciárias), contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE), contribuições corporativas e contribuição para custeio de serviço de iluminação pública (COSIP).

Por essa razão, não resta dúvida de que as contribuições da Seguridade Social (ou previdenciárias) têm natureza tributária.

No julgamento do RE 556.664 e RE 559.882, sob a relatoria do Ministro Gilmar Mendes, em 12/06/2008, publicado no DJE de 14/11/2008, com repercussão geral, o Plenário do STF decidiu que “As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes”.

Sendo assim, prevalece entre os doutrinadores a teoria que considera a natureza jurídica das contribuições previdenciárias como *tributária*, excepcionando-se a contribuição do segurado facultativo, visto que a mesma não é obrigatória, logo, entendem que possui *natureza não fiscal*, ficando à margem do caráter compulsório do conceito de tributo inserto no art. 3º do Código Tributário Nacional².

4. Princípio da Legalidade e a Instituição das Contribuições Previdenciárias

Como verdadeiros tributos que são, as contribuições previdenciárias devem ser criadas por lei própria, prevendo o respectivo fato gerador, base de cálculo, alíquota e os contribuintes.

O § 4º do art. 195 da Constituição Brasileira possibilita a criação de outras fontes para garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, mediante lei, com observância do disposto no art. 154, I da Carta Política.

O último artigo estabelece que a criação de novos tributos, diversos daqueles previstos no art. 153, dar-se-á somente através

2 Art. 3º **Tributo é toda prestação pecuniária compulsória**, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (*grifamos*)

de lei complementar, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

Apenas rememorando, a lei complementar é emanada pelo legislador infraconstitucional, devendo ser aprovada pela maioria absoluta de cada uma das Casas do Congresso (art. 69 da CF), demandando um quórum mais qualificado do que a lei ordinária para que seja aprovada. Em contrapartida, a lei ordinária exige apenas a aprovação pela maioria simples dos membros do Poder Legislativo.

Assim, nos ensina o tributarista Ricardo Alexandre (2009, p. 76), nestas palavras:

[...] a exigência de utilização de **lei complementar** só é aplicável para a criação de novas contribuições (não daquelas previstas expressamente na Constituição Federal de 1988). Para a criação daquelas cujas fontes já constam da Constituição, vale a regra geral: a utilização da **lei ordinária**. Esse entendimento é pacífico no STF. (grifo nosso)

Na presente situação, a Carta Política já prevê a criação, pelos entes federados, de contribuições previdenciárias sobre a remuneração dos servidores efetivos ativos, aposentados e pensionistas, demandando, desse modo, a edição de lei ordinária.

Os elementos integrantes da contribuição em análise também têm disciplinamento em sede constitucional, cujo fato gerador será o exercício de atividade em cargo público efetivo, e a base de cálculo recairá sobre os vencimentos do servidor e sobre os proventos do aposentado e do pensionista.

O Município, em respeito ao princípio federativo, pode fixar sua respectiva alíquota, porém nunca será inferior nem superior

ao dobro da contribuição dos servidores federais, atualmente fixada em 11% (onze por cento)³, consoante expressa o § 1º do art. 149 da CF cumulado com o *caput* do art. 2º da Lei nº 9.717/1998, que dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de Previdência Social.

Por fim, o RPPS está sujeito ao custeio quadripartite, de forma que seus contribuintes deverão ser, além da entidade pública municipal, os servidores ativos ocupantes de cargo efetivo em âmbito municipal, os aposentados pelo regime próprio e os pensionistas do RPPS, tudo com observância dos princípios do equilíbrio financeiro e atuarial e da solidariedade, introduzidos, respectivamente, pelas Emendas Constitucionais nº 20/1998 e nº 41/2003, denominadas Reforma da Previdência (OLIVEIRA, 2006, p. 331-332), alterando-se o *caput* do art. 40 da Carta Política.

No entanto, com relação aos inativos e pensionistas, a incidência tributária está condicionada ao que prescreve os §§ 18 e 21 do art. 40 da Constituição, *in verbis*:

§ 18. Incidirá contribuição sobre os proventos de aposentadorias e pensões concedidas pelo regime de que trata este artigo que superem o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201, com percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003) [...]

§ 21. A contribuição prevista no § 18 deste artigo incidirá apenas sobre as parcelas de proventos de aposentadoria e de pensão que

3 Cf. artigo 4º da Lei nº 10.887, de 18 de junho de 2004.

superem o dobro do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 desta Constituição, **quando o beneficiário, na forma da lei, for portador de doença incapacitante.**(Incluído pela Emenda Constitucional nº 47, de 2005) (grifos nossos)

Desta feita, a imunidade alcança apenas até o valor correspondente ao limite do teto dos benefícios do RGPS, incidindo contribuição sobre a parcela excedente. Ademais, se o aposentado for portador de doença incapacitante a imunidade se estende até o dobro do referido teto.

Contudo, o Supremo Tribunal Federal decidiu, no Recurso Extraordinário nº 552.487, sob a relatoria do Ministro Eros Grau, julgado em 10/09/2008 e publicado no DJE nº 189 de 06/10/2008, que a norma do § 21 não é autoaplicável, necessitando-se da edição de lei complementar para conceituar juridicamente essa categoria de doença, *ex vi* do disposto no inciso II do art. 146 da Lei Maior.

Paulsen (2007, p. 157) elenca que o RPPS tem caráter supletivo ao RGPS, logo:

Sempre que inexistir regime próprio de previdência, estarão vinculados, necessariamente, ao Regime Geral de Previdência Social, de maneira que tanto o ente político como seus servidores terão de contribuir mediante pagamento das contribuições patronal e do empregado ao INSS. (grifo nosso)

Referido entendimento coaduna com a redação do *caput* do art. 40 e da alínea *j* do inciso I do art. 9º do Decreto nº 3.048/1999,

o qual aprova o Regulamento da Previdência Social. O § 13 do supracitado preceito constitucional versa, ainda, que “ao servidor ocupante, exclusivamente, de cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração bem como de outro cargo temporário ou de emprego público, aplica-se o regime geral de Previdência Social”.

Tendo em vista que as contribuições previdenciárias têm natureza tributária, previu a Carta Republicana de 1988, precisamente no § 6º de seu artigo 195, a observância do princípio nonagesimal.

O texto normativo constitucional é esclarecedor *de per si*, podendo as novas contribuições previdenciárias serem exigidas no mesmo exercício financeiro que forem instituídas, conquanto depois que decorrido o prazo de noventa dias, contado a partir da publicação da lei.

A lei que majora as contribuições também está sujeita à anterioridade mitigada, ao passo que a modificação benéfica, que apenas reduz a contribuição, não gera prejuízo ao contribuinte, não havendo, destarte, fundamento para observar o princípio da noventena (cf. ADI 1135-9/DF). Recorde-se de que, após atingido o prazo supracitado, todos os segurados e beneficiários deverão respeitar o mandamento legal, não se podendo falar em ofensa a direito adquirido, visto que inexistente norma de imunidade tributária absoluta, em consonância com entendimento jurisprudencial do STF, reproduzido a seguir:

No ordenamento jurídico vigente, não há norma, expressa nem sistemática, que atribua à condição jurídico-subjetiva da aposentadoria de servidor público o efeito de lhe gerar direito subjetivo como poder de subtrair ad aeternum a percepção dos respectivos proventos e pensões

à incidência de lei tributária que, anterior ou ulterior, os submeta à incidência de contribuição previdencial. Noutras palavras, não há, em nosso ordenamento, nenhuma norma jurídica válida que, como efeito específico do fato jurídico da aposentadoria, lhe imunize os proventos e as pensões, de modo absoluto, à tributação de ordem constitucional, qualquer que seja a modalidade do tributo eleito, donde não haver, a respeito, direito adquirido com o aposentamento.⁴

Assim sendo, tanto os servidores ativos quanto os inativos, além dos pensionistas, têm deveres equiparados perante a entidade previdenciária, independentemente de sua condição jurídico-subjetiva.

A instituição de Regime Próprio de Previdência Social, pelos municípios, depende da previsão obrigatória da concessão de dois benefícios básicos para seus segurados, quais sejam aposentadoria e pensão por morte, que gozam de previsão constitucional (*vide* § 2º do art. 40). Contudo, outros benefícios podem ser criados pelo RPPS, desde que não sejam distintos dos concedidos pelo RGPS na Lei nº 8.213/1991, salvo previsão contrária em sede constitucional, como regulamenta o art. 5º da Lei nº 9.717/1998. Todavia, se mesmo assim a lei municipal prever a concessão de benefícios diversos do RGPS, o RPPS está obrigado a conceder o benefício até que seja alterada a norma legal.

Saliente-se que há necessidade de prévia instituição de fonte de custeio antes que o Poder Público municipal crie ou amplie

4 STF, ADI 3.105, Rel. p/ o ac. Min. Cezar Peluso, julgamento em 18-8-2004, Plenário, DJde 18-2-2005.

qualquer benefício previdenciário, em consonância com a redação do § 5º do art. 195 da Nova Constituição da República, nestes termos:

Art. 195 *Omissis*. [...]

§ 5º Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

O princípio, em análise, é norma constitucional de importância atuarial, cujo objetivo é conservar o equilíbrio financeiro e atuarial do sistema securitário, para que não o ponha em risco, inviabilizando direito fundamental. Logo, o ato de criação ou majoração/extensão de benefício previdenciário deverá “apontar expressamente a fonte de custeio respectiva, através da indicação da dotação orçamentária, a fim de se manter o equilíbrio entre as despesas e as receitas públicas” (AMADO, 2012, p. 45).

5. Viabilidade dos regimes próprios de Previdência nos Municípios

Como exposto, a Constituição Federal abriu espaço para que os Estados, Distrito Federal e Municípios estabeleçam seus respectivos Regimes Previdenciários.

Entretanto, o grande questionamento na atualidade circunda em volta da viabilidade econômica que a instituição de tais regimes teria em relação aos entes federados de menor proporção, a saber, os Municípios, tendo em vista que são inúmeros os municípios brasileiros que possuem uma população ínfima e, consequentemente, um número de servidores tão diminuto que torna excessivamente onerosa sua instituição, ao ponto de desequilibrar financeiramente o Regime, não atingindo a finalidade para qual fora instituído.

Ocorre que, por diversas razões - tais como o percentual que o Município deverá repassar para o RGPS, pois caso optem por este, serão reputados como empregadores e deverão fazer o repasse de 20% (vinte por cento) e, a depender do salário de contribuição de cada servidor, sobre estes incidirão alíquotas que podem variar de 8% (oito por cento) a 11% (onze por cento) - os municípios preferem instituir um RPPS, ainda que sem qualquer estrutura financeira e suporte contributivo para tanto, ocasionando, em várias situações, severos danos aos direitos de seus segurados, privando-lhes de uma garantia constitucionalmente assegurada. De acordo com a tabela abaixo, outro fator que pode ocasionar um grande desequilíbrio financeiro nos municípios que optam pelo RPPS é a desproporcionalidade entre o número de servidores ativos e os inativos e pensionistas, conforme destaca a tabela com informações colhidas no ano de 2000 das Secretarias de Administração Municipais, (apudSILVA, 2002, p. 57):



RELAÇÃO ATIVOS / INATIVOS E PENSIONISTA POR CAPITAL - 2000

CAPITAL	Total de Servidores Ativos	Total de Servidores Inativos	Total de Pensionistas	Relação Ativos / Inativos
<i>Salvador</i>	10.782	6.623	4.586	0,96
<i>São Paulo</i>	109.784	42.653	23.446	1,66
<i>Porto Alegre</i>	16.842	5.472	3.901	1,80
<i>Recife</i>	11.373	4.494	320	2,36
<i>Belo Horizonte</i>	21.359	6.234	2.262	2,51
<i>Vitória</i>	5.476	1.367	456	3,00
<i>Belém</i>	10.863	2.317	1.289	3,01
<i>São Luís</i>	10.053	2.421	805	3,12
<i>Fortaleza</i>	22.489	5.084	2.087	3,14
<i>Aracaju</i>	5.435	1.366	121	3,66
<i>Curitiba</i>	22.765	3.808	1.356	4,41

Fonte: Secretaria de Administração Municipais - 2000

Note-se a completa desproporcionalidade entre a relação dos servidores ativos, inativos e pensionistas de alguns municípios do Brasil, tendo Salvador um número abaixo do mínimo necessário para que, matematicamente, tenha condições de manter um

Regime Previdenciário Próprio. Ressalte-se que tais dados foram colhidos no ano de 2000, ou seja, há 12 (doze) anos atrás esta era a realidade destes municípios e já vinham sendo desenvolvidas inúmeras críticas quanto à situação em comento, levando-nos a imaginar como estão estes municípios na atualidade, vez que a quantidade de servidores que se aposentam ou ficam inativos por qualquer outra situação, bem como os pensionistas, cresce de forma bem mais acelerada que o quadro de servidores ativos.

O Instituto de Previdência Municipal de São Paulo, em notícia veiculada em seu endereço eletrônico no dia 11 de maio de 2011⁵, aponta que de acordo com o relatório atuarial do IPREM-SP 2010, divulgado em março de 2011, o número de servidores inativos subiu 4,77% (quatro vírgula setenta e sete por cento) em 2010, o que monetariamente equivale a cerca de R\$ 23 milhões, enquanto que a folha dos ativos caiu R\$ 16 milhões, o que corrobora o entendimento de que a instituição de um RPPS por determinados municípios devem ser analisada de forma extremamente calculista e sob o ponto de vista do equilíbrio financeiro e atuarial.

Nesse diapasão, o RGPS por conter um quadro bem mais estruturado de segurados, além de possuir uma estruturação financeira equilibrada, possibilita aos municípios uma maior segurança quanto à manutenção e aplicação da Previdência Social para seus servidores, mesmo tendo que arcar com algumas despesas de contribuição, pois, ao final, evita o desgaste de implantar um RPPS com todo o aparato necessário e, ademais, respeita os direitos e garantias fundamentais de seu pessoal.

Ainda sobre a viabilidade dos RPPS, interessante descartar o art. 10 da Lei nº 9.717/1998, que dispõe sobre regras gerais

5 Disponível em: <http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/planejamento/iprem/noticias/index.php?p=9047>

para a organização e o funcionamento dos Regimes Próprios de Previdência Social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal, *in verbis*:

Art. 10. No caso de extinção de regime próprio de previdência social, a União, o Estado, o Distrito Federal e os Municípios assumirão integralmente a responsabilidade pelo pagamento dos benefícios concedidos durante a sua vigência, bem como daqueles benefícios cujos requisitos necessários a sua concessão foram implementados anteriormente à extinção do regime próprio de previdência social.

Pelo preceito legal mencionado, chegamos à conclusão de que, caso um Município que instituiu um RPPS tiver o seu RPPS extinto em decorrência de algum fator (dentre algumas possibilidades, a comentada desproporcionalidade entre servidores ativos e inativos e o desequilíbrio financeiro e atuarial), este deverá custear todos os benefícios que foram concedidos enquanto o RPPS estava vigente.

6. Considerações Finais

Vimos que a Constituição Federal Brasileira permite aos entes federados a criação de contribuições previdenciárias sobre a remuneração de seus servidores efetivos ativos, aposentados e pensionistas, sob a forma de custeio quadripartite, isto é, contribui não só o Município, mas os servidores ativos ocupantes de cargo efetivo no âmbito municipal, os aposentados pelo regime próprio e os pensionistas do Regime Próprio de Previdência Social.

Todavia, pelas considerações feitas no decorrer deste estudo, pode-se entender que a instituição de Regimes Próprios em Municípios com instituição de contribuições previdenciárias deve ser analisada sob a ótica dos princípios do equilíbrio financeiro e atuarial e da solidariedade, tendo em vista que a partir de sua criação, deverão ser tomadas em primazia as garantias constitucionais de seus segurados.

Imaginemos, por exemplo, que determinado Município teve o seu RPPS extinto, tendo inúmeros servidores inativos, bem como alguns pensionistas para manter, independentemente de possuir ou não contribuições para tanto, em virtude da obrigação imposta pelo art. 10 da Lei nº 9.717/1998. Nesse caso, a alternativa lógica seria vincular-se ao Regime Geral de Previdência Social, em que o Município teria natureza de empregador, devendo efetuar o repasse obrigatório de 20% (vinte por cento).

No entanto, ainda hipoteticamente, imaginemos que o motivo que engendrou a extinção do RPPS foi a falta de servidores ativos que contribuíssem suficientemente para o seu Regime. Diante dessa situação, como teria o Município condições suficientes para manter os beneficiários e ainda repassar a contribuição do RGPS?

A única conclusão seria recorrer a outras fontes de receitas, o que, além do desequilíbrio orçamentário, acarretaria inúmeras críticas ao administrador.

Em razão disso, os RPPS, antes de sua instituição, deveriam ser planejados de forma minuciosamente detalhada, a fim de evitar transtornos e desequilíbrios financeiros severos à administração pública, bem como aos seus servidores, pois o Estado tem o dever, na qualidade de provedor dos direitos sociais, em zelar e assegurar aos seus trabalhadores o melhor Regime Previdenciário para cada situação.

Destarte, para tanto, torna-se imprescindível a elaboração de prognósticos levando em considerações inúmeros fatores, tais

como a expectativa do número de servidores ativos e inativos, além da possibilidade orçamentária e financeira para manter um RPPS que possua estrutura para desempenhar suas finalidades com precisão.

Nesse tocante, relembramos que a instituição de Regime Próprio de Previdência Social pelos Municípios depende da previsão obrigatória da concessão de ao menos dois benefícios básicos para seus segurados - aposentadoria e pensão por morte – fator que certamente deverá ser considerado quando da avaliação da capacidade do ente federado municipal para tanto, e, ainda, se poderão ser criados outros benefícios pelo RPPS, desde que não sejam distintos dos concedidos pelo RGPS na Lei nº 8.213/1991, salvo previsão contrária em sede constitucional.

Tais cuidados são imprescindíveis antes da instituição de um Regime Próprio de Previdência Social pelo Município, visto que se a lei municipal prever a concessão de benefícios previstos ou diversos do RGPS, o RPPS estará obrigado a concedê-lo até que seja alterada a norma legal.

Referências

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 3 ed. São Paulo: Método, 2009.

AMADO, Frederico. **Direito e processo previdenciário sistematizado**. 3 ed. Salvador: JusPodivm, 2012.

BULOS, Uadi Lammego. **Curso de Direito Constitucional**. 2 ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito Constitucional: teoria do Estado e da Constituição**. 15 ed., rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; e LAZZARI, João Batista. **Manual de direito previdenciário**. 11 ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

OLIVEIRA, Raul Miguel Freitas de. Seguridade social e integração. In: CASELLA, Pulo Borba & LIQUIDATO, Vera Lúcia Viegas (coord.). **Direito da integração**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 9 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007.

SILVA, Delúbio Gomes Pereira da. **Regime de Previdência Social dos servidores públicos no Brasil: perspectivas**. 2002. 138 f. Monografia (Especialização no V Master em Direção dos Sistemas de Seguridade Social) – Organização Iberoamericana de Seguridade Social, Brasília. Disponível em: <<http://www.fundacaoanfip.org.br/monografias.htm>>. Acesso em 10 agosto 2003.

CAPÍTULO 6

O Município como Contribuinte na relação Jurídica Tributária

Arthur Moura

Leonardo Cordeiro Brasil

1. Considerações Iniciais

Com o advento do sistema federativo trazido pela Constituição Federal de 1988, foi concedida de maneira original status de ente da federação aos municípios. Não adentrando ao mérito dessa opção do constituinte originário, matéria pertinente a outra discussão, salienta-se apenas que de forma conjunta a essa atribuição ao ente municipal, houve a discriminação no texto constitucional de suas competências, dentre elas a tributária, diretamente conexas à autonomia administrativa e financeira municipal.

Nesse contexto, diversos manuais jurídicos costumam abordar o direito tributário municipal restringindo-se aos tributos de competência dos municípios, elencando-os e explanando suas principais características. Sem de modo algum retirar o mérito dessa análise de tamanha importância, nota-se que o município nem sempre figura no polo ativo das obrigações tributárias, não sendo raras as vezes em que deve arcar com encargos dessa natureza para com os demais entes da federação, malgrado a imunidade recíproca prevista na Carta Magna.

Oportuno, portanto, o estudo da atuação do município como contribuinte, atento às possibilidades de tributos a serem

cobrados pelos demais entes públicos tributantes, que têm reflexos relevantes no cotidiano das finanças municipais.

2. A imunidade recíproca e sua abrangência

No âmbito da análise da figura da edilidade como contribuinte tributário é necessário o enfrentamento de um primeiro ponto, a imunidade recíproca entre os entes públicos tributantes, prevista na Constituição Federal.

O art. 150, VI, *a*, da CF/88 dispõe acerca da vedação aos entes políticos de instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros. Desse modo, observa-se a pretensão do constituinte em dar eficácia ao princípio federativo. Em um primeiro olhar se extrai a conclusão correta de que o município não poderia figurar no polo passivo de uma obrigação tributária decorrente do fato gerador de qualquer imposto incidente sobre sua renda, patrimônio ou serviços prestados.

Contudo, não se pode confundir a espécie “impostos” com o gênero “tributos”, que por ser um termo mais amplo, contém o primeiro. O imposto é apenas uma das espécies de tributo e a Constituição foi bastante clara ao delimitar a imunidade apenas a esse tipo de tributo, excetuando os demais.

Portanto, a referida imunidade em nada obsta a ocorrência de relações tributárias entre as diversas pessoas políticas, desde que as obrigações decorrentes não sejam afetas aos impostos, mas a outros tipos de tributos elencados na Carta Magna.

Nessas obrigações o município pode figurar no polo ativo, como por exemplo, na instituição e cobrança de taxa pelo serviço de coleta domiciliar de lixo prestado em repartições públicas federais ou estaduais.¹ Por outro lado, também é possível ao município ser contribuinte, ou sujeito passivo, em obrigação tributária para com outro ente tributante, casos que serão especificamente estudados neste capítulo.

3. Das contribuições sociais dos municípios

A Carta Magna de 1988 estabeleceu a existência de um novo tipo de tributo, as contribuições sociais. Conforme leciona Regina Helena Costa, esses tributos “constituem instrumentos de atuação da União na área social”².

Algumas dessas contribuições, conforme afirma a Lei Maior em seu artigo 195, são destinadas ao financiamento da Seguridade Social. Assim sendo, caracterizam-se por serem tributos de arrecadação vinculada ao orçamento previdenciário e de caráter sinalagmático, sem contudo, demandar uma contraprestação estatal individualizada, senão diante de situações especificadas em lei (como aposentadoria, auxílio doença etc.).

3.1. Dos regimes básicos de previdência social

Toda administração municipal dispõe em menor ou maior quantidade de um quadro de pessoal para desempenhar as diversas funções necessárias à sua atividade. Para tanto, o ente municipal aloca em sua folha de pagamento além de servidores públicos, submetidos ao regime estatutário, outros agentes que não se submetem a esse regime, sejam eles ocupantes exclusivamente de cargos em comissão, assim como os de outro cargo temporário ou de emprego público.

Verifica-se a existência de dois grandes blocos de relações de trabalho no interior da administração pública. Enquanto a discussão sobre os direitos devidos a cada grupo não é pertinente no momento, ressalta-se que cada uma dessas relações constitui fato gerador para a cobrança de contribuições sociais, seja nos termos da Lei 8.212/91 ou em possíveis leis específicas criadas pelos municípios e estados aptas a instituir seu regime próprio de previdência social.

A Constituição Federal estabeleceu dois regimes básicos de previdência social, o “RGPS”, regime geral (art. 201) e o “RPPS”,

regime próprio (art. 40).³ Enquanto o Regime Geral vincula a grande maioria dos trabalhadores brasileiros, a própria Carta Magna dispõe aos entes políticos criarem seus regimes próprios de previdência em favor de seus servidores públicos.

Enquanto com relação ao RGPS apenas a União detém competência exclusiva para legislar, aos demais entes foi concedida a competência para organizar o sistema de previdência de seus servidores públicos, seguindo as regras gerais da lei 9.717/98 e Lei nº 10.416/02.

3.2. Da aplicação dos regimes aos servidores municipais

Muito embora a Constituição Federal preveja a criação de Regimes Próprios, não impõe compulsoriedade da instituição daquele regime aos entes federativos municipais. Com a ausência de RPPS instituído por lei, submetem-se os servidores ao RGPS, gerido pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), autarquia federal. Assim sendo, quanto aos servidores públicos municipais podemos ter dois regimes aplicáveis:

a) Com a existência de Regime Próprio, a este os servidores municipais são vinculados, devendo o município recolher de seus próprios servidores as contribuições necessárias à manutenção do sistema de previdência. Existindo RPPS, o município irá gerir esse regime em sua integralidade, recolhendo as contribuições de seus servidores, que não podem ser inferiores a alíquota de 11% (percentual cobrado pela União de seus servidores), e integrando os valores necessários a garantir a manutenção do sistema nos termos da lei instituidora.

b) Com a ausência de Regime Próprio os servidores se vinculam ao RGPS. Nesse caso, o INSS é quem vai gerir o regime previdenciário aplicado, cabendo aos municípios a obrigação tributária de pagar suas contribuições sociais (contribuição patronal,

SAT/RAT, etc.), bem como se haver com as obrigações acessórias, tal qual promover o recolhimento das contribuições devidas pelos servidores e efetuar seu repasse, e declarar por GFIP todos os valores à Receita Federal do Brasil.

3.3. Da aplicação dos regimes aos ocupantes de cargos públicos sem vínculo de efetividade

Com relação aos ocupantes de cargos públicos na administração municipal sem vínculo efetivo, a título exemplificativo, os ocupantes de cargos comissionados e empregados públicos (que trabalham sob o regime da CLT), por sua vez, a impossibilidade de seu enquadramento em regimes próprios de previdência tem decorrência da previsão do art. 40 §13 da Constituição Federal, que dispõe sobre a obrigatoriedade de filiação dos servidores sem vínculo efetivo ao RGPS. A posição do STF é uniforme nesse sentido, enquadrando os ocupantes de cargos comissionados nesse rol.¹

1 “O sistema previdenciário dos ocupantes de cargos comissionados foi regulado pela lei 8.647/1993. Posteriormente, com a Emenda Constitucional 20/1998, o art. 40, § 13 da Constituição Federal determinou a filiação obrigatória dos servidores sem vínculo efetivo ao Regime Geral de Previdência. Como os detentores de cargos comissionados desempenham função pública a título precário, sua situação é incompatível com o gozo de quaisquer benefícios que lhes confira vínculo de caráter permanente, como é o caso da aposentadoria. Inadmissível, ainda, o entendimento segundo o qual, à míngua de previsão legal, não se deva exigir o preenchimento de requisito algum para a fruição da aposentadoria por parte daqueles que desempenham a função pública a título precário, ao passo que, para os que mantêm vínculo efetivo com a Administração, exige-se o efetivo exercício no cargo por cinco anos ininterruptos ou dez intercalados (art. 193 da Lei 8.112/1990). Recurso ordinário a que se nega provimento” (RMS 25.039, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 18.4.2008).

Assim, a situação descrita se enquadrará no exposto no item “b)” acima, culminando nas consequências jurídicas que serão tratadas mais esmiuçadamente no tópico a seguir.

3.4. Das consequências jurídicas tributárias da existência de segurados vinculados ao RGPS nos quadros do Município

Conforme já exposto, seja pela existência de ocupantes de cargos públicos sem vínculo efetivo, ou pela ausência de Regime Próprio de Previdência Social instituído por lei local para os servidores públicos, haverá a vinculação do quadro de pessoal municipal ao RGPS, gerido pelo INSS, autarquia federal.

Nesse contexto, o ente municipal será admitido como empregador (empresa), nos termos do art. 15, I da lei 8.212/91². Sendo equiparado à empresa, certas obrigações tributárias lhe serão impostas. A primeira delas é a chamada contribuição patronal, estipulada no art. 22 da lei 8.212/91, *in verbis*:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho,

2 Art. 15. Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Apesar de não expreso, é possível a extração desse texto normativo do fato gerador do tributo como sendo a ocorrência de uma relação de trabalho entre a empresa e o segurado vinculado ao RGPS. Como no caso o município se equipara à empresa nos termos do art. 15 supracitado, este ente figurará no polo passivo da obrigação tributária, como contribuinte.

Em relação à contribuição do segurado, evidentemente o município equiparado à empresa não será contribuinte. Contudo, terá para si a obrigação acessória imposta aos empregadores de recolher os valores devidos pelos segurados e repassá-los à União. Assim sendo, qualquer mora pelo ente público nos repasses será uma direta infração à lei³. As sanções decorrentes dessa omissão no repasse são diversas, desde a possibilidade de ocorrência do

3 E infração penal grave, prevista no Código Penal, e capaz de levar o responsável pela pagadoria, na Prefeitura, à cadeia: CP. Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

I - recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;

crime de apropriação indébita previdenciária pelo prefeito, nos termos do fato típico descrito no art. 168-A do Código Penal, a imputação de multa tributária, bem como a ocorrência de improbidade administrativa.

Por fim, no rol de contribuições sociais devidas pelo ente público em análise restam as contribuições do Seguro de Acidente de Trabalho e do Risco Ambiental do Trabalho. A primeira refere-se à manutenção do referido seguro com a aplicação de alíquota variável de 1%, 2% ou 3% em razão do grau de risco da atividade preponderante na empresa. No caso do município atenção deve ser dada, porque, não obstante serem diversas as atividades de seus servidores e seu conseqüente grau de risco heterogêneo, haverá a aplicação uniforme de uma das alíquotas para a universalidade da folha de pagamento. Chega-se, portanto, a uma média das atividades desenvolvidas pelos segurados para a imposição da alíquota ao ente público.

-
- II - recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços;
 - III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.
 - § 2o É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.
 - § 3o É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:
 - I - tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios; ou
 - II - o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.

A contribuição ao RAT, de maneira diversa, é específica aos segurados que por situação de sua atividade de risco, possam fruir de aposentadoria especial. Nesse caso a alíquota adicional de 6, 9 ou 12 por cento deverá ser adicionada apenas em relação aos servidores que tenham essa atividade de risco excepcional, não importando para tanto o grau de risco considerado para o SAT, seja leve, médio ou alto.

Assim, os municípios podem ser sujeitos passivos da obrigação tributária relacionada às contribuições previdenciárias devidas ao sistema do INSS, e cobradas pela Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

4. Das taxas devidas pelos municípios

Em memória ao raciocínio firmado no princípio deste capítulo, foi observado que o texto constitucional ao estabelecer a imunidade recíproca entre os entes federativos delimitou sua abrangência apenas aos impostos, espécie do gênero tributo, restando os demais tipos sem qualquer óbice no plano das imunidades tributárias.

Neste tópico serão tratadas as taxas, que se caracterizam nos termos do art. 77 do CTN como tributos cujo fato gerador decorre do exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

4.1. Taxas de licenciamento de veículos

De imediato distingue-se a presente taxa do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, de competência municipal. Além da diferença de espécie tributária, verifica-se que a taxa em questão não se refere à propriedade de veículo automotor, nem o poderia por vedação do art. 77, Parágrafo Único, do CTN,

mas à prestação do serviço público de licenciamento do veículo pela autarquia estadual competente, qual seja, o DETRAN. Outra diferença é que enquanto a taxa é recolhida pelo ente descentralizado, o referido imposto deve ser cobrado diretamente pela Receita Estadual.

Delimitadas as particularidades dos tipos tributários, nota-se que enquanto o imposto não pode recair sobre os veículos de propriedade municipal, a taxa em questão pode e deve ser cobrada anualmente dos municípios para o licenciamento de seus veículos, salvo isenção por lei estadual.

4.2. Taxas ambientais

A fiscalização ambiental é de competência compartilhada entre a autarquia federal IBAMA e os órgãos de proteção ambiental criados em cada estado da federação. Neste cenário, caberá a esses entes o exercício do poder de polícia na fiscalização do impacto ambiental decorrente de obras, culminando na concessão ou não do licenciamento ambiental necessário ao empreendimento.

Há possibilidade, no caso, da cobrança tanto pelo IBAMA, como pelos órgãos estaduais de taxas ao exercício desse poder de polícia nos termos do art. 77 do CTN. A questão é exposta quando da incidência tributária em fiscalização de obras públicas promovidas pelo município. Ora, a imunidade não é passível de aplicação, haja vista que não se estende às taxas. A possibilidade vislumbrada para o não pagamento da referida taxa pelo ente municipal é a existência de isenção no plano legal, que deve ou não ser observada no caso concreto.

Concluindo, ao promover uma obra pública o município deverá obter o licenciamento ambiental, fornecido pelas entidades federal e estadual acima descritas. Para essa fiscalização, poderá a lei estabelecer uma taxa devida, que vinculará o ente municipal em uma obrigação tributária, salvo a existência de

isenção no plano legal, haja vista que a imunidade constitucional não alcançaria tal tributo.

4.3. Taxas de fiscalização pelo Corpo de Bombeiros

As repartições públicas municipais devem ser fiscalizadas periodicamente pelo Corpo de Bombeiros Militar do Estado, para aferir a segurança das instalações e fornecer laudo técnico elencando as alterações necessárias a serem realizadas.

Como este procedimento se configura perceptivelmente como exercício regular de direito de polícia, é passível de instituição de taxa correspondente, nesse caso, a ser devida pelo ente público municipal.

5. As contribuições de melhoria no território municipal decorrentes de obras efetuadas por outro ente público

As Contribuições de Melhoria foram previstas pelo constituinte no art. 145, III da CF/88. Esses tributos têm como fato gerador o acréscimo patrimonial de imóveis locais em decorrência de alguma obra pública. Identifica-se, portanto, que a principal função dessa espécie tributária é impedir o enriquecimento sem causa, um dos nortes que permeia diversos ramos do direito pátrio.

A questão relevante que surge no presente estudo diz respeito à possibilidade de ser cobrada a contribuição de melhoria do ente municipal, proprietário de um bem imóvel local que sofra valorização em decorrência de obra pública realizada por outra pessoa jurídica de direito público. Exemplifiquemos: Suponhamos que a União construa uma rodovia próxima a um terreno de propriedade municipal. Decorrente desta obra, o terreno passa a ter uma excelente via de acesso, incrementando seu

valor imobiliário. Seria possível a cobrança de contribuição de melhoria ao município?

Em análise da situação em questão, parece-nos que a cobrança entre os entes políticos de tal contribuição não seria compatível com a função do tributo. Isso porque o município, enquanto detentor de bens públicos, cuja utilização pressupõe o atendimento ao interesse público, não iria “lucrar” com a obra de outro ente. Os bens públicos não têm como finalidade a comercialização no mercado imobiliário. Assim sendo, acréscimos neste valor teriam pouca importância para a promoção do interesse público.

Ressalta-se que mesmo que haja ulterior alienação do bem, com a sua desafetação prévia, o valor acrescido deste que será base para o procedimento licitatório, terá como fim o retorno ao município de recursos destinados à prestação dos serviços públicos devidos à população, não havendo efetivo enriquecimento, como ocorreria com bens privados.

Essa parece ser a opção trazida pelo Decreto-Lei 195/67, diploma normativo com força de lei que regulamenta a matéria das contribuições de melhoria, que em seu art. 2º dispõe:

Art 2º Será devida a Contribuição de Melhoria, no caso de valorização de imóveis de propriedade privada, em virtude de qualquer das seguintes obras públicas:

[...]

No teor do texto legal é determinada a incidência da contribuição apenas em decorrência da valorização de imóveis de propriedade privada. Assim, o legislador retirou do alcance do fato gerador do tributo a valorização de bens públicos, impedindo a instituição de cobranças desse tipo entre os entes.

Acresce ainda o quanto disposto no art. 13 do referido diploma:

Art 13. A cobrança da Contribuição de Melhorias, resultante de obras executadas pela União, situadas em áreas urbanas de um único Município, poderá ser efetuada pelo órgão arrecadador municipal, em convênio com o órgão federal que houver realizado as referidas obras.

Ou seja, não apenas a contribuição de melhoria não será cobrada, pela União, ao município, como, por meio de convênio, a cobrança do valor referente àquele tributo pode ser repassada à edilidade, numa verdadeira operação de parafiscalidade.

6. Da inscrição dos municípios em dívida ativa de outros entes e o ajuizamento de execuções fiscais contra a Fazenda Pública Municipal

Figurando no polo passivo da obrigação tributária, pode o município ser objeto de execução fiscal contra a Fazenda Pública, caso em que se sujeitará ao quanto disposto na LEF - Lei 8.630⁴. A Fazenda Pública municipal será executada pela União, por exemplo, em caso de dívidas relativas à contribuição previdenciária nos termos da Lei 8.212.

O município, evidentemente, não será citado para pagar em 5 dias, mas, sim, para embargar e discutir a validade do débito, apresentando sua defesa. Os embargos serão necessariamente

4 Para maiores detalhes, confira nosso livro LEI DE EXECUÇÃO FISCAL COMENTADA E ANOTADA.

recebidos em seu efeito suspensivo. Julgados improcedentes, ou na hipótese de não ter havido impugnação à execução fiscal, o juiz determinará a requisição de valores por meio de precatório ou RPV, conforme o valor do débito.

A partir da inscrição em dívida ativa, o município passa a ter restrições cadastrais no CADIN⁵, o que lhe impede a realização de operações financeiras diversas e o recebimento de verbas federais. É certo que, com a suspensão do crédito exequendo por meio do manejo de embargos à execução fiscal ou de adesão parcelamento do débito, o município faz jus à certidão positiva com efeito de negativa.

Relevante lembrar que, em caso de não pagamento do precatório ou do RPV, mesmo o FPM pode ser bloqueado em percentual que não comprometa as finanças da edibilidade, mas que seja suficiente para pagamento, ainda que não integral, do crédito tributário.

7. Referência Bibliográfica

Costa, Regina Helena. Curso de direito tributário. Constituição e Código tributário Nacional/ Regina Helena Costa – São Paulo : Saraiva, 2009.

Ibrahim, Fábio Zambitte. Curso de direito previdenciário/Fábio Zambitte Ibrahim – 7ª. Ed. – Rio de Janeiro: Impetus, 2006.

Horvath Júnior, Miguel. Direito previdenciário/ Miguel Horvath Júnior. – 5ª ed. – São Paulo: Quartier Latin, 2005

5 Ver Lei 10.522/2002.

Paulsen, Leandro. Contribuições: custeio da seguridade social / Leandro Paulsen. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007.

Alexandre, Ricardo. Direito tributário esquematizado / Ricardo Alexandre. – 2. ed. Atual. Ampl. São Paulo : Método, 2008.

Martins, Sérgio Pinto. Direito da seguridade social / Sérgio Pinto Martins. – 18. Ed. – São Paulo : Atlas, 2002.

Reflexões acerca do impacto da isenção do IPI na repartição de receitas do Fundo de Participação dos Municípios

Morgana Rosa Leite Gurjão

1. Considerações iniciais

O Fundo de Participação dos Municípios, constitucionalmente estabelecido como uma das formas de transferência e distribuição de recursos da União para os Municípios, revelou-se de extrema importância para a subsistência e autonomia financeira desses entes políticos.

A receita do FPM é composta pelo percentual do produto da arrecadação de dois importantes tributos federais: o Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) e o Imposto de Produtos Industrializados (IPI). Quanto ao IPI, em específico, as desonerações tributárias concedidas pela União têm ocasionado impacto nos valores repassados ao municípios e, por conseguinte, questionamentos acerca da possibilidade da União conceder benefícios fiscais em matéria de IPI, a despeito da diminuição da receita arrecadada para composição do fundo.

Nas linhas seguintes, pretende-se analisar, de forma mais específica, as razões que impulsionam a concessão das desonerações fiscais em relação ao IPI e o ônus imposto aos Municípios em decorrência da diminuição dos valores repassados ao fundo, no intuito

de verificar em que termos essa política de desoneração fiscal pode ser empregada e encontra amparo em nosso ordenamento jurídico.

2. Repartição Constitucional de Receitas

2.1 Federalismo e repartição de competências tributárias

O fortalecimento do pacto federativo depende da autonomia financeira e do equilíbrio entre os entes políticos que compõem o Estado Federado, de modo que as suas atribuições e competências foram discriminadas na nossa Carta Magna.

O Sistema Tributário Nacional foi constitucionalmente definido de maneira que cada ente político possua competência para instituir e arrecadar exclusivamente determinados tributos. A divisão de competências tributárias contempla a ideia de que cada esfera de governo, em um Estado Federado, é autônomo e necessita arrecadar seus próprios tributos com o objetivo de obtenção da receita necessária para a realização de suas atribuições.

A CF/88, além da distribuição de competências tributárias, estabelece também, a repartição e transferência de recursos entre os entes federativos com o objetivo de fomentar o equilíbrio socioeconômico, reduzir as desigualdades sociais regionais¹ e contribuir para que os diferentes níveis de governo tenham autonomia financeira. Assim, com a repartição de rendas, os estados-membros são habilitados a desempenhar de modo mais autônomo as suas competências (MENDES; COELHO E BRANCO, 2010).

1 **Art. 3º** Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...]
III - erradicar a pobreza e a marginalização e **reduzir as desigualdades sociais e regionais;**” (Grifou-se)

Na esteira das lições de Amaro (2009, p.93):

No que respeita às receitas (ou, mais genericamente, aos ingressos) de natureza tributária, optou a Constituição por um sistema misto de *partilha de competência* e de *partilha do produto da arrecadação*. No primeiro mecanismo – que mais de perto vai interessar-nos – o *poder de criar tributos* é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição.

Não obstante a repartição de competências para a instituição e arrecadação de tributos próprios, a Constituição estabeleceu, ainda, hipóteses de partilha do produto da arrecadação de alguns tributos de um ente político com outro. Ainda consoante Amaro (2009, p. 94):

No segundo mecanismo, o *produto da arrecadação de determinados tributos*, instituídos por certo ente político, não é por este apropriado, ou não é por ele totalmente apropriado, mas partilhado com outros entes políticos. **Desse modo, as decisões sobre o nível de incidência dependem do ente político titular da competência; mas a arrecadação resultante das leis que ele editar não lhe pertence integralmente, pois é partilhada. (grifou-se)**

Importante estabelecer desde logo a seguinte premissa: ainda que determinado ente político esteja constitucionalmente obrigado a partilhar o produto da arrecadação de tributos que lhe sejam próprios, as decisões sobre níveis de incidência somente dele dependem. Isso significa que o ente político tem plena liberdade para reduzir alíquotas e conceder isenções de determinado tributo que seja de sua competência, ainda que o produto da arrecadação deva ser partilhado conforme determinação constitucional.

2.2 Transferência de receita da União para os Municípios e o Fundo de Participação dos Municípios

A repartição constitucional de recursos em favor dos municípios, com o objetivo de amenizar as desigualdades e promover o equilíbrio econômico, pode ser realizada de forma direta ou indireta. Na primeira, o ente beneficiado recebe parcela da receita de forma direta, sem interferência de qualquer intermediário. Na transferência indireta, o repasse de parte da receita é destinada, inicialmente, a um fundo de participação e posteriormente repartida entre os entes que o compõem, de acordo com critérios constitucionais e legais.

A CF/88 trata da repartição das receitas tributárias da União em favor dos municípios em seus artigos 158 e 159, assim redigidos:

Art. 158. 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;

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III;

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal. (Grifou-se)

Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma:

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;

e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano;

[..]

Um dos modos que a União tem de repartir suas receitas é, pois, destinando percentual da arrecadação do IR e IPI para rateio entre os Municípios mediante um Fundo de Participação. Trata-se de importante incremento na composição das receitas municipais, uma vez que, depois de repassado ao FPM, ocorrerá a divisão do montante oriundo da arrecadação dos impostos mencionados, de acordo com critérios estabelecidos na LC nº62/1989²,

2 **Art. 5º** O Tribunal de Contas da União efetuará o cálculo das quotas referentes aos Fundos de Participação e acompanhará, junto aos órgãos competentes da

cabendo ao Tribunal de Contas da União a tarefa de efetuar o cálculo da participação de cada Município, consoante determinação do art. 161 da CF/88³.

No entanto, observa-se da análise da redação dos dispositivos acima transcritos, que as duas formas de transferência de recursos são distintas. No art. 158, o Constituinte asseverou, de forma clara, que as parcelas dos impostos ali mencionados, ainda que sejam instituídos e arrecadados pela União, pertencem, em parte, aos municípios. Todavia, no que concerne ao disposto no art. 159, a determinação constitucional é de que a União entregue aos municípios, via transferência para o FPM, determinado percentual do produto da arrecadação do IR e do IPI.

Sendo assim, ainda que parcela considerável do produto da arrecadação desses tributos seja destinado, via fundo, aos

União, a classificação das receitas que lhes dão origem.

Parágrafo único. No caso de criação e instalação de Município, o Tribunal de Contas da União fará revisão dos coeficientes individuais de participação dos demais Municípios do Estado a que pertence, reduzindo proporcionalmente as parcelas que a estes couberem, de modo a lhe assegurar recursos do Fundo de Participação dos Municípios - FPM.

[...]

Art. 7º A União, através do Ministério da Fazenda, e o Tribunal de Contas da União baixarão, nas suas respectivas áreas de competência, as normas e instruções complementares necessárias ao pleno cumprimento do disposto nesta Lei Complementar.

3 Art. 161. Cabe à lei complementar:

I - definir valor adicionado para fins do disposto no art. 158, parágrafo único, I;

II - estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o art. 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seu inciso I, objetivando promover o equilíbrio sócio-econômico entre Estados e entre Municípios;

III - dispor sobre o acompanhamento, pelos beneficiários, do cálculo das quotas e da liberação das participações previstas nos arts. 157, 158 e 159.

Parágrafo único. O Tribunal de Contas da União efetuará o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação a que alude o inciso II.

municípios, os referidos tributos pertencem única e exclusivamente à União. Logo, considerando que o montante transferido a cada período é diretamente proporcional ao desempenho da arrecadação líquida desses impostos no período anterior⁴, é lógico concluir que ocorrerá a diminuição da quota parte dos Municípios em razão de benefícios fiscais eventualmente concedidos pela União.

Além disso, cumpre relembrar que o IPI, especificamente, é imposto utilizado para fins extrafiscais, sendo constantemente utilizado pela União como instrumento regulador do mercado o que, por consequência, provoca uma inevitável redução na arrecadação e no montante destinado ao FPM.

3. Extrafiscalidade do IPI

Conforme já se viu, o Fundo de Participação dos Municípios é composto por parte da arrecadação do IR e do IPI e a competência para a instituição é arrecadação desses impostos é privativa da União, conforme estabelecem os incisos III e IV do art. 153 da Constituição Federal de 1988.

É importante ressaltar, de início, que os tributos não são instituídos para fins exclusivamente fiscais, embora sejam a principal fonte de receita do Estado. Além da finalidade arrecadatória, por incidirem em determinadas operações, os tributos possuem também efeitos extrafiscais, influenciando as escolhas dos agentes econômicos (PAULSEN, 2012).

O IPI incide sobre operações com produtos industrializados e é tributo que deve ser necessariamente instrumento de

4 Para maiores informações, consultar cartilha elaborada pela Secretaria do Tesouro Nacional: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documentos/10180/329483/pge_cartilha_fpm.pdf

extrafiscalidade (CARRAZA, 2007), uma vez que é utilizado para a consecução de outros objetivos econômicos, além da arrecadação de receitas para os cofres públicos. Por ser intimamente relacionado à produção e ao consumo, em tempos de estagnação econômica, a União pode desonerar ou isentar o IPI incidente sobre determinados produtos industrializados, no intuito de estimular a produção e venda no mercado. O imposto em comento deve, pois, ser utilizado como instrumento de ordenação político-econômica (CARRAZA, 2007), já que capaz de estimular ou desestimular a venda e o consumo de produtos.

Utilizando-se da função extrafiscal do IPI, em 2008 e 2009, para amenizar o impacto da crise econômica mundial, a União implantou diversas medidas para a diminuição interna dos seus efeitos e para aumentar a atividade econômica dos setores mais afetados. No que concerne à política fiscal, entre outras medidas adotadas, as renúncias fiscais foram utilizadas para estimular determinados setores da economia, reduzindo as alíquotas ou até mesmo isentando determinados produtos do IPI. Essa desoneração provocou, obviamente, a redução da arrecadação de impostos, mas, por outro lado, foi crucial para o estímulo da economia nacional em meio a crise externa.

Da análise de nota técnica elaborada pelo IPEA⁵ (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada) que estudou o impacto da desoneração do IPI de automóveis em 2009 especificamente, observa-se que houve, sim, vultosa queda no valor da arrecadação do mencionado tributo, todavia, de acordo com a avaliação feita pelo Instituto, se as alíquotas não tivessem sido reduzidas, a venda de veículos teria sido menor, afetando, também, a arrecadação de outros tributos que incidem na cadeia automobilística.

5 Nota técnica do IPEA disponível no seguinte endereço eletrônico: http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/2009_nt015_agosto_dimac.pdf

Concluiu-se, pois, que a perda de arrecadação do IPI foi compensada com outros tributos. Ademais, quanto ao impacto social, observou-se que a desoneração colaborou para manutenção de empregos diretos e indiretos na economia brasileira.

Como se vê, se por um lado essa medida foi essencial para evitar a estagnação da economia nacional e o desemprego no setor industrial, por outro lado, no entanto, como consequência da desoneração fiscal do IPI, houve a diminuição da arrecadação de valores aos cofres públicos e, por conseguinte, um impacto negativo no montante repassado ao FPM. A função extrafiscal atingiu seu objetivo, embora a função fiscal tenha sido prejudicada.

4. Impacto das desonerações tributárias no FPM

4.1 Correção do procedimento de cálculo adotado pelo TCU

Seguindo esse raciocínio da importância da redução e isenção de alíquotas do IPI para estímulo de alguns setores da economia, interessante questão se impõe a respeito dessas desonerações fiscais e do seu impacto na receita dos municípios, em razão da diminuição da arrecadação de tributos e, conseqüentemente, do montante destinado ao FPM.

A transferência de recursos, via fundo, é, sem dúvidas, muito importante para a composição das receitas municipais, cabendo ao Tribunal de Contas da União a tarefa de efetuar o cálculo da quota que será devida a cada município. Feitas essas considerações, poderia o TCU, ao compor o montante do FPM, proceder à dedução das desonerações fiscais do IPI? A resposta só pode ser sim. Explica-se.

O Tribunal de Contas da União procede desse modo por obediência ao inciso I, do art. 159, da CF/88, que prescreve que a União entregará percentual, nos moldes ali descritos, do produto

da arrecadação do IR e do IPI. Isso significa que só irão compor o FPM as parcelas efetivamente arrecadadas a título de imposto de renda (IR) e imposto sobre produtos industrializados (IPI). Ocorre que, no caso de isenção, não há arrecadação efetiva, ou seja, aquela que ingressa de forma definitiva nos cofres públicos e nela permanecem a título de IPI. É que a arrecadação de que trata a CF/88 é a efetiva, a líquida, e não a meramente contábil ou ficta.

Nessa lógica, parte do produto da arrecadação efetiva dos tributos é que devem ser repassados ao FPM. Quando há desoneração, seja pela isenção ou diminuição de alíquota do IPI, a arrecadação para os cofres públicos referente a esse imposto é reduzida. Logo, conclui-se, por óbvio, que o montante a ser repassado ao fundo, bem como o recebido por cada Município, também será reduzido.

Assim sendo, embora a desoneração de IPI com o objetivo de aquecer o setor econômico tenha impacto direto no FPM, já que parte dos valores destinados ao fundo advém da arrecadação desse tributo federal, deve-se considerar que essas renúncias fiscais objetivam fomentar a produção e compra de produtos para estimular a economia nacional e beneficiar, com isso, toda a coletividade, evitando o desemprego e outras consequências sociais que atingem a todos, indistintamente, inclusive os municípios.

4.2 Repartição do ônus econômico financeiro na Federação

A CF/88 ao atribuir ao Poder Executivo Federal, através de seu art. 153, § 3º, a faculdade de alterar alíquotas dos impostos ali previstos (IR, IE, IPI e IOF), não afirma que apenas a União, de forma isolada, é que deverá suportar eventuais prejuízos fiscais em caso de redução da tributação, e nem tampouco que tal ente será o único beneficiado por eventual acréscimo.

Ademais, e esse talvez seja o ponto crucial da questão, se fosse admissível a tese de que a União não pode reduzir alíquotas dos tributos que compõem o FPM por também pertencerem aos municípios, seria possível concluir, de igual modo, que eventuais valores recolhidos em virtude do aumento das alíquotas também não deveriam compor o FPM.

Conforme mencionado alhures, a União pode, sim, reduzir alíquotas e isentar contribuintes do pagamento do IPI sem ter de arcar sozinha com os custos de tais reduções e isenções, porquanto essas desonerações fiscais beneficiam a todos, ainda que de forma indireta.

Feitas essas considerações, compreende-se razoável, pois, que o ônus dessa política fiscal de desoneração do IPI também seja suportado pelo municípios. Nesse sentido, importante transcrever trecho de sentença, em razão de ser bastante elucidativa a respeito do assunto, proferida em ação ordinária, movida por Município de Sergipe, em que se requiritava que a União utilizasse para cálculo da quota parte no fundo a base de cálculo de 22, 5% do produto da arrecadação do IR e do IPI sem a exclusão dos benefícios, incentivos e isenções fiscais concedidos pelo Governo Federal:

Federalismo. Distribuição do ônus financeiro-econômico.

Sob outro prisma, é válida a premissa de comunhão quanto aos ônus das políticas fiscais, monetária e econômicas adotadas pelo País, sendo, as duas primeiras, com primazia pela União, e a última, concorrentemente com os Estados e o Distrito Federal (CF/1988, art. 22, VI, VII e VIII, e art. 24, I).

Penso ser inafastável essa idéia de partição, de rateio isonômico, entre os entes integrantes da Federação, quanto aos reverses assumidos ao se buscar construir uma sociedade livre,

justa e solidária, garantir-se o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza, da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais, inclusive diante de graves crises econômicas (CF/1988, arts. 3º, I, II e III, 159, I, 'c', e 170, VII).

Por definição, o federalismo (significando pacto, ajuste, convenção), como forma de Estado, implica a união indissolúvel, assentada em uma Constituição, de Estados-membros (autonomias regionais, na expressão de Michel Temer²), dotados de autonomia, ou seja, de autogoverno limitado, exercido dentro do círculo de competências traçadas na própria Carta Política. No caso brasileiro, a Constituição Federal de 1988 consagrou o município como "entidade federativa indispensável ao nosso sistema federativo, integrando-o na organização político-administrativa e garantindo-lhe plena autonomia"³.

O federalismo cooperativo, expressão cunhada já nos idos de 1969, como esclarece Michel Temer⁴, e quer serviria para o atual estágio do federalismo, em especial no Brasil, é reportado também por Misabel Machado Derzi, baseada em lição de Aliomar Baleeiro, e revelaria uma "evolução do princípio federal, compreendido como garantia adicional da liberdade - forma de evasão da concentração de poder - e profundamente impregnado da igualdade, da redução das grandes disparidades econômico-materiais, em favor de um desenvolvimento harmonioso e solidário"⁵.

A partir dessa ordem de idéias, é de se convir da assunção isonômica entre União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, acerca das conseqüências em relação ao maior ou menor desempenho na atividade financeira do Estado quanto à arrecadação de receitas derivadas (receitas tributárias), implementada com vista a garantir os recursos necessários à consecução das políticas públicas e de gastos correntes.

Considerada essa visão integrativa dos entes políticos autônomos, componentes da Federação, tem-se que o planejamento econômico e financeiro estatal é fundamental para a superação das vertiginosas e por vezes drásticas mudanças na economia mundial. Tal quadro enseja não um retorno ao modelo de Estado intervencionista, protagonista da atividade econômica, mas, sim, regulador e fomentador dos agentes econômicos, intervenção essa a ser desempenhada de forma excepcional, de modo temperado, e no interesse maior da coletividade (CF/1988, arts. 173 e 174).

Sobre a interrelação entre a política econômica com as políticas fiscal e monetária, e o Direito Tributário, emanando reflexos na atividade financeira-tributária estatal, cito magistério de Celso Bastos:

A Política Econômica guarda estritas ligações com a Política Fiscal e Monetária. Para que um País alcance o tão almejado desenvolvimento econômico é necessário que as três estejam em perfeita harmonia. A Política Fiscal consiste na

manipulação dos tributos e das despesas estatais tendo em vista a regulação da atividade econômica com o intuito de neutralizar os fenômenos da inflação e da depressão.

A Política Fiscal é considerada expansiva quando a demanda é insuficiente em relação à produção de pleno-emprego, ocasionando uma 'deflação'. Nesse caso é necessário que haja uma diminuição da carga tributária como forma de estimular o consumo e também um incentivo às exportações, bem como um aumento nas tarifas e barreiras às importações e aos gastos públicos.

[...]

Note-se que por força da necessidade de estimular ou reprimir certas atividades, é normal hoje o Estado fazer uso da tributação para atingir esses objetivos. Essa fiscalidade é hoje uma realidade - consiste na utilização dos tributos não só para os fins mais fundamentais seus, quais sejam o de obter recursos financeiros para o Estado, mas também como meio ou instrumento de atingimento de fins econômicos, sociais, tecnológicos, científicos etc. Os tributos constituem a fonte primordial das receitas do Estado. Essa extração de pode aquisitivo não pode deixar de produzir efeitos econômicos, quer sobre as atividades isoladas e especificamente consideradas, quer sobre a ordem econômica como um todo.⁶

Por conseguinte, repita-se, é irretorquível a conclusão de que a repartição das receitas tributárias, e, na hipótese concreta, a formação

da base de cálculo do FPM, haverá de levar em conta o produto efetivamente arrecadado, que ingressou como receita pública, abatidos os recursos destinados para os fundos de desenvolvimento regionais acima declinados, bem como os incentivos fiscais (sentido amplo) concedidos pela União, mediante isenções.

A alusão ao federalismo cooperativo, ou, como refere Aliomar Baleeiro, federalismo integrativo, conduz à raciocínio diverso do sustentado pelo Município-autor, o qual não pode se eximir à sua parcela de responsabilidade e sacrifício no que pertine aos reflexos imediatos de políticas fiscais, monetárias e econômicas que, a par de levaram, em um primeiro momento, à diminuição da captação de recurso públicos, tendem a, posteriormente, gerar o aumento dos postos de emprego, de investimentos econômicos do setor privado, e, por conseguinte, à retomada ascendente das receitas tributárias.

É sintomática e representativa dessa assunção e comunhão de responsabilidades no âmbito federativo a aguda crise econômica que se abateu em todos os países a partir de meados de setembro de 2008. Passado o momento inicial, houve a adoção de medidas fiscais incisivas, voltadas, em especial, ao aumento do consumo interno e manutenção dos empregos, a exemplo da desoneração da carga tributária em diversos setores da economia, redução das taxas de juros e manutenção quanto possível da liquidez do crédito (política monetária).

Transcorridos pouco mais de um ano do início da crise, o Brasil, reconhecidamente, conseguiu atravessar o período turbulento sem maiores sobressaltos, mantendo-se a estabilidade econômica e a geração de riquezas em patamares satisfatórios, além de inalterabilidade da segurança jurídica (ausentes os controversos planos econômicos, alteradores de regras comerciais-financeiras pré-existentes e supressores de direitos). Sobre o tema, pontificou o ex-ministro da Fazenda Marcílio Marques Moreira⁷:

A CRISE ECONÔMICO-FINANCEIRA global, de intensidade inédita nos últimos 60 anos, atingiu a economia brasileira duramente a partir de outubro de 2008. A atividade econômica que até o terceiro trimestre se expandia a mais de 6%, retraiu-se no último trimestre em 3,6%. Freada brusca, quase sem precedentes.

A reação do governo, que parecia acreditar na tese do 'descolamento', passou então ganhar consistência. Como principal correia de transmissão da crise entre os países desenvolvidos - a fragilidade do sistema bancário - não ocorreu no Brasil, eis que o sistema havia sido saneado, tanto em sua banda privada, quanto pública, em meados da década de 1990, urgia atuar sobre os demais mecanismos de contágio, em especial a retração do crédito internacional, a queda dos preços das principais commodities e na demanda pelos produtos de nossa pauta de exportação, a incerteza generalizada e a

quebra de confiança que se instaurara em todo o mundo.

A reação teve um componente monetário e outro fiscal. A cautelosa política do Banco Central havia resguardado importante colchão de segurança, o que permitiu reduzir, gradual mas significativamente, as taxas Selic, ao mesmo tempo em que se baixaram os compulsórios e se introduziram outras medidas tendentes a assegurar a liquidez e segurança dos bancos menores. Adicionalmente, parte das reservas foi mobilizada para dar apoio tanto às empresas exportadoras, quanto àquelas que não mais podiam contar com a renovação dos financiamentos que haviam contraído no exterior. Com isto, foi possível contrarrestar os efeitos mais adversos da contração de crédito e restabelecer o financiamento aos bens de consumo durável - automóveis, motocicletas, eletrodomésticos da linha branca.

Na área fiscal, por sua vez, procurou-se, por meio de desonerações temporárias, proporcionar sustento adicional à demanda desses bens. Em contraste com a folga que a política monetária soube preservar, entretanto, a área fiscal sofre restrição a uma atuação mais ampla, em face do aumento de gastos correntes que assume na fase de arrecadações extremamente encorajadoras: despesas de natureza não só recorrente, mas com previsão de expansão escalonada.

A súbita desaceleração da atividade econômica da atividade econômica doméstica e do

comércio exterior, de um lado, e as desonerações fiscais, de outro, conduziram, por sua vez, a uma expressiva queda, nos primeiros meses do ano, da arrecadação, o que em vista de despesas em alta acabou gerando situação preocupante, insustentável a longo prazo.

A curto prazo, entretanto, políticas fiscais anticíclicas em épocas de recessão são, por sua própria natureza, expansionistas. Os déficits fiscais decorrentes são o preço a pagar para evitar que a conjuntura não resvale para fenômeno ainda mais profundo e prolongado.

Desse ponto de vista, portanto, a reação brasileira foi oportuna e capaz de superar o quadro mais agudo de pânico, mitigar-lhe os efeitos mais imediatos e estancar a queda livre da atividade do último trimestre de 2008, que fora agravada pela eliminação precipitada de estoques e pela suspensão, ao menos temporária, do investimento e consumo.

Agora, fortalecida pela distensão no contexto internacional, que superou o risco de desmanche do sistema financeiro e favoreceu o surgimento de 'brotos verdes', presságio da primavera, a nossa política contracíclica pode ser considerada haver alcançado os objetivos conjunturais a que se propusera. [...] (destaquei)

A renúncia fiscal adotada pela União, por óbvio, em tributos de sua competência, com reflexos na arrecadação tributária, não pode ser a ela exclusivamente atribuída ou suportada, mormente porque, de outra forma, estaríamos sustentando, indevidamente, uma

espécie de direito adquirido a patamares mínimos de repasses de verbas.

Nada mais contingente, como se percebe, e que decorre da sua própria natureza, do que a atividade financeiro-tributária estatal, substanciada nas medidas de arrecadação de tributos de forma impositiva e coercitiva a partir da capacidade contributiva da pessoa (em sentido amplo).

Compreender como quer a parte autora o federalismo cooperativo significaria, em boa verdade, conceber um federalismo de mão única, pela metade. Para tudo aquilo que fosse de interesse - e por interesse pretendo dizer benéfico - aos municípios, o federalismo, nesse sentido maniqueísta, serviria como fundamento de extensão, a criar obrigações unicamente para o ente central.

Por outro lado, para tudo aquilo contrário aos interesses dos municípios - e por contrário aos interesses pretendo dizer gravoso ou prejudicial - o federalismo já não poderia funcionar como cláusula de extensão, mas como barreira. A ser assim, por cooperação deveria ser entendido apenas um dever da União em relação aos entes periféricos, em lugar de um feixe recíproco de mútuas obrigações.

Notícia corrente, toda a movimentação da União, na esfera tributária, com as reduções de alíquotas e demais expedientes mitigadores, teve por mira estimular a economia. Já o disse na presente sentença. Ora, em que sede esse ente mítico - a economia - demonstra sua dimensão

tangível? Não seria justamente nos municípios, onde vivem, consomem e trabalham as pessoas que, por força daquelas medidas, puderam dar continuidade às suas atividades produtivas, mesmo em face do difícil período? Não seriam, portanto, os municípios indiretamente beneficiados pelas providências adotadas pela União, ao permitir que sua população encontrasse meios para sobreviver diante da crise? Não seria, portanto, a pretensão da parte autora a busca de um duplo benefício - o federalismo em que os entes menores não pagam a conta dos esforços à sua manutenção?

A suposta injustiça da partilha de competências e receitas tributárias, ditada pela Constituição, apontada como causa da fragilidade dos entes periféricos no concerto federativo, não escapa de um contraponto. A injustiça aí argumentada residiria em um momento político e não puramente jurídico. O Judiciário, portanto, não tem a missão de remediá-la, salvo por meio de um desgarramento de suas funções movido por um embalo ideológico qualquer. Além disso - e é esse o contraponto - também se poderia dizer, em um campo puramente político, e antes do momento jurídico, que, longe de injusta, a partilha de competências e receitas não funciona em virtude da generosidade das regras constitucionais referentes à criação e estruturação de municípios, a permitir que diversos desses entes existam sem que gerem recursos próprios minimamente suficientes à sua manutenção.

Mas, como disse, o debate aqui não é político. Se fosse, argumentos existiriam para os dois lados.

[...]

Por fim, não há se falar, igualmente, em necessária e prévia anuência dos municípios para se autorizar a alteração de alíquotas e da base de cálculo. A uma, porque, na hipótese, a competência tributária (poder de editar normas jurídico-tributárias) de cada ente político é estabelecida taxativamente pela Constituição Federal, de forma incondicionada e plena. Di-lo o CTN:

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

[...]

Art. 8º O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

Não está a União condicionada à prévia ou posterior manifestação dos demais entes políticos quanto ao seu exercício pleno da competência de legislar sobre os impostos a ela conferidos exclusivamente pela Constituição Federal (art. 153), podendo, nessa condição, instituir benefícios fiscais ou isentar tributos, bem assim disciplinar acerca das alterações/reduções de alíquotas relativas àqueles tributos. Inconfundível, portanto, competência tributária com repartição de receitas tributárias.

[...]

Em razão de parte do recurso destinado ao FPM advir do produto da arrecadação do IPI, não seria possível que os Municípios passassem pelo período de crise econômica totalmente incólumes. Inevitavelmente, a crise afetou a todos os entes políticos, e, sendo assim, foi por todos repartida. Não seria razoável exigir que a União assumisse sozinha os seus custos, uma vez que também dispõe de obrigações constitucionais para serem cumpridas.

Além disso, a própria União, à época, tentou reverter de certa forma o prejuízo experimentado pelos municípios. Deste modo, na pretensão de manter o equilíbrio econômico e social, tentou minimizar os efeitos da redução e isenção das alíquotas do IPI prestando apoio financeiro, no exercício de 2009, aos entes que receberam recursos do FPM, por meio da transferência de valores do Tesouro Nacional, conforme o teor da Medida Provisória nº 462 posteriormente convertida na lei nº 12.058/09.

5. Considerações finais

Ao analisar a concessão de benefícios fiscais a título de IPI em tempos de crise econômica e o impacto provocado no montante destinado ao Fundo de Participação dos Municípios, verificou-se que a União tem legitimidade para instituir benefícios fiscais ou isentar o mencionado tributo cuja competência lhe foi atribuída pelo legislador constituinte originário sem qualquer tipo de ressalva em relação aos municípios, uma vez que está constitucionalmente obrigada e amparada a tanto.

Desse modo, a diminuição da arrecadação e do valor repassado a cada Município, depois de devidamente calculada a quota de rateio pelo TCU com as deduções dos benefícios fiscais concedidos, é um ônus inevitável em tempos de crise econômica e que não deve ser isoladamente suportado pela União, já que os benefícios das desonerações fiscais do IPI atingem toda a coletividade, ainda que de forma indireta. Por esta razão, tanto o ônus como o bônus do sistema de repartição de receitas através do Fundo de Participação dos Municípios, estabelecido na CF/88, deve ser compartilhado.

Referências

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

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

_____. Lei Complementar nº 62, de 28 de Dezembro de 1989. Estabelece normas sobre o cálculo, a entrega e o controle das liberações dos recursos dos Fundos de Participação e dá outras

providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 dez. 1989. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp62.htm>. Acesso em: 19 ago. de 2015.

_____. Lei nº 12.058, de 13 de Outubro de 2009. Dispõe sobre a prestação de apoio financeiro pela União aos entes federados que recebem recursos do Fundo de Participação dos Municípios - FPM, no exercício de 2009, com o objetivo de superar dificuldades financeiras emergenciais e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 13 out. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12058.htm>. Acesso em: 19 ago. de 2015.

_____. Tribunal Regional Federal – 5ª Região. **Ação Ordinária nº 2009.85.00.3673-7**. 2ª Vara. Juiz Federal: Fernando Escrivani Stefaniu. Aracaju, SE, 18 dez. 2009. Disponível em: <<http://consulta.jfse.jus.br/Consulta/resconsproc.asp>>. Acesso em: 19 ago. de 2015.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23ª ed. Editora Malheiros, 2007.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Martires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

PALSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. 4ª ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

Dos crimes contra a ordem Tributária Municipal

Luciara Lima Simeão Moura

1. Introdução

Segundo o renomado doutrinador Capez¹, determinadas práticas defraudatórias do fisco se revelam tão danosas e constituem hábito tão arraigado em nosso sistema que o legislador foi obrigado a erigi-las à condição de crime, a fim de reforçar os mecanismos jurídicos de repressão a tais praticas atentatórias ao regular funcionamento do Estado e, por conseguinte, ofensivas à subsistência do próprio corpo social.

Vê-se que a existência de legislação penal que tenha como objetivo a repressão aos crimes contra a ordem tributária mostra-se de suma importância no atual cenário econômico em que vivemos. O Direito Penal, que deve manter caráter subsidiário e fragmentário, entrou em cena para constituir mais uma ferramenta na tentativa de coibir a prática extremamente perniciosa e danosa da sonegação fiscal.

Não por outra razão, a importância do estudo da Lei n.º 8.137/90, fim a que se propõe este capítulo. Primeiramente, realizar-se-á uma análise dos crimes contra a ordem tributária

1 Curso de Direito Penal – Legislação Penal Especial, p. 586.

elencados na Lei n.º 8.137/90 em seus aspectos penais e processuais, abrangendo o estudo das figuras típicas, com suas elementares, a classificação jurídica de cada delito, as causas de suspensão e extinção da punibilidade, e o entendimento do Excelso Supremo Tribunal Federal em aspectos mais controversos sobre a matéria.

Num segundo momento, passa-se ao estudo e análise das principais formas de sonegação fiscal do tributo municipal denominado de Imposto Sobre os Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), abordando primeiramente as principais características deste imposto, para em seguida, deter-se sobre de que forma podem ser as condutas ilícitas enquadradas nos tipos penais trazidos pela lei de crimes contra a ordem tributária.

2. Os crimes contra a ordem tributária e os principais aspectos penais e processuais

2.1. Os tipos penais da Lei n.º 8.137/90

A Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, trata dos crimes contra a ordem tributária em seus três primeiros artigos, sendo o bem jurídico relevante tutelado a ordem tributária, entendida não apenas como a mera arrecadação dos tributos, mas toda e qualquer atividade relacionada à atividade arrecadatória do Estado. No escólio de Alécio Adão Lovatto²:

“Nessas circunstâncias, deduz-se que não é em si mesmo, o pagamento, a arrecadação, o objeto primeiro de proteção da Lei n.º 8.137/90. O que se protege, antes de tudo, é a ordem tributária, a qual somente funciona, em nosso sistema, se houver veracidade das declarações, da documentação, dos lançamentos por homologação. No campo dos tributos, há que se preservar a verdade.

2 Crimes Tributários – Aspectos Criminais e Processuais, p. 88.

Somente por reflexo, de forma indireta, é que exsurge protegida a arrecadação. É, pois no campo da documentação dos atos do contribuinte, quando deve registrar as operações de forma correta, quando não deve omitir seu registro, que se efetiva a redução do tributo ou a sua supressão: em razão da conduta, ficou menor ou foi suprimido o tributo. Mais que a arrecadação, pelo texto legal, protege-se a regularidade, punindo-se toda ação ou omissão que nos termos da antiga definição legal de sonegação, impedia ou retardava o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente”.

Elegeu-se a ordem tributária como bem jurídico de grande relevância diante da constatação de que sem o pagamento dos tributos o Estado não pode arcar com suas inúmeras obrigações voltadas sobretudo ao bem-estar social de seus cidadãos. O dinheiro com o qual todos devem contribuir em razão de obrigações tributárias é arrecadado para que o Estado possa desenvolver exatamente todas as prestações positivas que dele é exigido. Sem essa arrecadação, perdem a saúde, a educação, o transporte, o meio ambiente, a segurança pública.

Não por outra razão, está assim redigido o art. 1º da Lei n.º 8137/90:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de

qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

O tipo penal dos crimes elencados no art. 1º da supracitada lei, reconhecidos como os verdadeiros delitos de sonegação fiscal, possui dois verbos nucleares, quais sejam, suprimir e reduzir tributos, contribuição social ou qualquer acessório. Faz-se necessário, portanto, que toda a ação delituosa esteja voltada para a finalidade específica de tornar inexistente a obrigação de pagar o tributo (suprimir), ou deixar tal obrigação menor (reduzir). Claramente, afigura-se impossível a existência de tal crime na modalidade culposa. A tentativa é, em tese, possível, salvo para as condutas omissivas.

De outra banda, convém sublinhar que além da vontade de fazer desaparecer ou diminuir o tributo exigível, é imperioso que a conduta criminosa tenha a capacidade real de reduzir ou suprimir o tributo, sob pena de estarmos diante de crime impossível.

Dessas considerações, extrai-se que os tipos abrangidos no art. 1º são tipos penais materiais, que exigem o resultado. O resultado naturalístico (supressão ou redução efetiva do tributo, com prejuízo para o Estado) faz parte do tipo penal. É necessário, portanto, que as fraudes e quaisquer outros artifícios maliciosos realizados venham a suprimir efetivamente ou a reduzir o tributo. Este é o resultado que deve estar presente: em razão das condutas perpetradas, a obrigação tributária deixou de existir ou passou a ser de menor valor. Sem o resultado danoso, não há que se falar em crime de sonegação fiscal³.

Em praticamente todos os incisos do art. 1º, encontra-se a descrição da prática de alguma fraude ou falsificação cometida com o intuito deliberado de fazer com que o tributo não seja devido ou que, devido, seja menor do que realmente seria, não fosse o emprego de fraude, engodo, ou ardil. A sanção penal, portanto, cominada é mais grave que a estipulada no art. 2º. Varia de 2 (dois) a 5 (cinco) anos de reclusão, sendo incabível a suspensão condicional do processo, ao passo que as figuras penais disciplinadas no art. 2º são de menor potencial ofensivo, deslocando-se a competência para processamento aos Juizados Especiais Criminais, haja vista a pena máxima não ultrapassar os 2 (dois) anos. Nesses casos, é direito subjetivo do autor do fato, em eventual procedimento penal, a possibilidade de transação penal.

3 Segundo Luiz Flávio Gomes, “sem se verificar o efetivo dano fiscal, não resulta perfectibilizado o crime. O resultado naturalístico exigido (supressão ou redução patrimonial do erário público), portanto, é parte integrante do tipo. Sem ele não há que se falar em delito fiscal consumado”.

No art. 1º, temos as seguintes modalidades de condutas criminosas: a) a omissão de informação ou declaração falsa (inciso I); b) a fraude pela inserção de elementos inexatos ou pela omissão de alguma operação realizada (inciso II); c) a falsidade material, com a criação de nota fiscal, duplicata ou nota de venda, ou qualquer outro documento relevante, ou a alteração de algum desses documentos preexistentes (inciso III); d) a produção ou distribuição e uso de meios falsos (inciso IV); e) a recusa ou omissão de fornecimento de documento obrigatório ou o obstáculo à ação fiscal (inciso V e parágrafo único).

O art. 2º da Lei traz, em seus cinco incisos, modalidades mais brandas de crime contra a ordem tributária⁴, considerados de natureza formal:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

4 Assim deve ser entendida a expressão contida no caput “crime da mesma natureza”, isto é, também crime contra a ordem tributária. Há quem advogue a tese de que pela expressão “mesma natureza”, os crimes do art. 2º seriam também crimes materiais em que seria necessária a presença do resultado naturalístico mediante a supressão ou redução do tributo. Tal posicionamento não é majoritário, entretanto. As sanções penais bem mais brandas aponta nessa direção, além de que as condutas elencadas nesse artigo não se revestem de gravidade como as do artigo precedente.

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Para essa categoria de delitos, não se exige a presença do resultado como para os tipificados no artigo anterior. São delitos de mera conduta; formais, portanto. Necessário, contudo, o dolo específico de querer se ver eximido do pagamento do tributo, total ou parcialmente.

Assim é que se o sujeito ativo omite uma declaração sobre um fato (a transmissão onerosa de um bem imóvel, exemplificando) para eximir-se do pagamento de imposto (aqui no exemplo, o imposto municipal de transmissão de bens imóveis – ITBI), independentemente de ter havido a efetiva supressão do tributo, resta configurado o delito estampado no inciso I do art. 2º acima transcrito. E se houver, com essa conduta fraudulenta de omissão de fato, a efetiva supressão do tributo, com evidente prejuízo à Fazenda Municipal? Melhor capitulado o fato como o crime do inciso I do art. 1º.

Essa, todavia, não é a única distinção entre os dois tipos penais, na medida em que o art. 2º, I, exige ainda como elementar do tipo que a declaração omitida ou falsa seja sobre rendas, bens ou fatos, o que não vem expressamente contido no art. 1º.

Por fim, o art. 3º da lei trata dos crimes praticados por funcionário público, ditos crimes próprios, fazendo-se menção à coexistência com outros crimes tipificados no Código Penal⁵:

Art. 3º Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-lei n.º 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal (Título XI, Capítulo I):

I - extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social;

II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição

5 CP. Excesso de exação (Redação dada pela Lei n.º 8.137/90)

Art. 316. § 1º - Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza: Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.

§ 2º - Se o funcionário desvia, em proveito próprio ou de outrem, o que recebeu indevidamente para recolher aos cofres públicos: Pena - reclusão, de dois a doze anos, e multa.

social, ou cobrá-los parcialmente. Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.

III - patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público. Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.

Os crimes contra a ordem tributária praticados por funcionários públicos são de três categorias: a) o extravio, a sonegação ou a inutilização de documento (inciso I); b) a concussão e a corrupção passiva (inciso II); c) advocacia administrativa perante Fazenda Pública (inciso III).

Em todos as três categorias, obviamente, existe a presença de elementares que se conectam com a proteção da ordem tributária. Assim é que o extravio, a sonegação e a inutilização de documentos devem acarretar o pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social; a concussão e a corrupção passiva devem ser praticadas com a finalidade de deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente; o patrocínio, direto ou indireto, de interesse privado deve ser perante a Administração Fazendária. Sem os dolos específicos, condutas típicas e antijurídicas de funcionários públicos podem ser capituladas juridicamente como outros crimes tipificados no Código Penal⁶.

6 CP. Art. 314 - Extraviar livro oficial ou qualquer documento, de que tem a guarda em razão do cargo; sonegá-lo ou inutilizá-lo, total ou parcialmente: Pena - reclusão, de um a quatro anos, se o fato não constitui crime mais grave. Art. 316 - Exigir, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida: Pena - reclusão, de dois a oito anos, e multa.

2.2. Consequências do pagamento ou parcelamento dos tributos

O pagamento do tributo extingue a punibilidade, bem como o ingresso em sistema de parcelamento, que pressupõe a confissão do débito, suspende a pretensão punitiva do Estado, com correspondente suspensão do prazo prescricional. O reconhecimento da extinção de punibilidade somente se dará, entretanto, findo o parcelamento com seu pagamento integral.

Assim ocorre porque, por motivos de política criminal, considerou mais vantajoso o Estado privilegiar a arrecadação, recebendo o valor que lhe era devido, do que continuar com o jus persecuendi em face do sonegador/devedor. Pago o tributo, desaparece o interesse do Estado-Juiz em continuar com a persecução criminal.

A matéria é controversa na medida em que sucessivas alterações legislativas trazem constantemente a lume disciplinamentos diferentes, gerando certo tumulto e perplexidade entre os juristas.

A Lei de Crimes contra a Ordem Tributária trazia originalmente em seu art. 14 a previsão da extinção da punibilidade pelo pagamento integral do tributo desde que realizado antes do oferecimento da denúncia. Nada era mencionado quanto ao parcelamento do débito. Ocorre que um ano após o advento da legislação, o referido artigo foi revogado, pela Lei n.º 8.383/91,

Art. 317 - Solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida, ou aceitar promessa de tal vantagem: Pena – reclusão, de 2 (dois) a 12 (doze) anos, e multa

Art. 321 – Patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração pública, valendo-se da qualidade de funcionário. Pena: detenção, de 1 a 3 meses, ou multa.

sendo restabelecido anos depois apenas com a edição da Lei n.º 9.249/96, que assim dispunha:

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na lei 4.729, de 14 de junho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Até então, permanecia ainda sem previsão legal a possibilidade de estender tal benefício político-criminal para contribuintes que parcelassem o débito (apenas o pagamento integral extinguiu a punibilidade, e desde que feito até recebimento da peça acusatória), até que em abril de 2000, surgiu a lei 9.964 que instituiu o REFIS (Programa de Recuperação Fiscal) e que, no âmbito penal, dispôs sobre a extinção da punibilidade e sobre a suspensão da pretensão punitiva do Estado, mas limitados aos débitos incluídos no Programa, o qual referia-se apenas a tributos federais, não abrangendo impostos estaduais ou municipais. A suspensão da punibilidade ocorreria durante o período em que o contribuinte devedor fosse optante pelo Programa e, a extinção da punibilidade, ocorreria nos casos de pagamento do tributo e contribuição social integral, antes do recebimento da denúncia.

Já em 2003, com a edição, desta feita, da Lei n.º 10.684, que instituiu novo parcelamento (PAES), também só aplicável na seara federal, o marco temporal de aderir ao parcelamento até antes do oferecimento da denúncia foi ignorado, não dispondo a lei nesse sentido. Em outras palavras, aderindo-se ao parcelamento, em qualquer momento processual, até mesmo em sede recursal, estaria suspensa a pretensão punitiva do Estado e, claro, findo o parcelamento com pagamento, extinta a punibilidade, obviamente também em qualquer momento processual. O pagamento

do tributo por meio direto, sem prévio parcelamento, por motivos óbvios, também acarretaria a extinção da punibilidade, sem a restrição relativa ao tempo em que fosse efetivado.

Assim foi que o STF se manifestou nestes termos, tal como descrito abaixo:

AÇÃO PENAL. Crime Tributário. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9º da Lei Federal 10.684/03, cc. Art. 5º, XL, Da CF e art. 61 do CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal – Habeas-corpus nº 81.929-0-Primeira Turma- Relator Ministro Sepúlveda Pertence - DJ 27/02/2004).

A questão restava assentada na jurisprudência, sem maiores controvérsias. O pagamento extinguiu a punibilidade a qualquer tempo; o parcelamento a suspendia, também se formalizado a qualquer tempo. Ocorre que foi promulgada em 25 de fevereiro de 2011, a Lei n.º 12.382, que regulamentou o valor do salário mínimo e alterou o artigo 83 da Lei 9.430/96, tratando assim de crimes tributários, pagamento e parcelamento.

Mais uma vez, o marco temporal de recebimento da denúncia voltou a ser contemplado pelo legislador. Os parcelamentos necessitariam, novamente, ser formalizados até antes do recebimento da denúncia para poderem dar azo à suspensão da punibilidade do agente, bem como para que a prescrição punitiva do Estado restasse suspensa.

Os pagamentos diretos continuaram, todavia, por interpretação sistemática dos novos dispositivos, com o condão de extinguir a punibilidade sem marcos temporais limitadores. Assim vem sendo o entendimento majoritário do STF. Cite-se como exemplo o julgamento da Ação Penal 450/MG, de novembro de 2014, cuja ementa assim dispõe:

AÇÃO PENAL. EX-PREFEITO E ATUAL DEPUTADO FEDERAL. DENÚNCIA DE INFRAÇÃO AO DECRETO-LEI 201/1967, ART. 1º, III E IX. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. EMENDATIO LIBELLI. ABSOLVIÇÃO EM RELAÇÃO À PARCELA DA APROPRIAÇÃO, EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO, EM RELAÇÃO AO MAIS. 1. A apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do Código Penal) prevalece sobre o tipo previsto no art. 1º, XIV, do Decreto-Lei 201/1967, quando a hipótese versa descumprimento de lei municipal atinente a recolhimento a autarquia previdenciária. 2. Ausência de descrição própria de desvio de renda pública, independente da suposta apropriação indébita, leva à absolvição, sobretudo quando a prova dos autos evidencia não ter havido o suposto fato. Improcedência da denúncia, no ponto. 3. Incide, no caso, o entendimento de que o pagamento do tributo, a qualquer tempo, extingue a punibilidade do crime tributário. Precedente. (GRIFO NOSSO).

2.3. O prévio exaurimento da via administrativa antes da instauração de processo penal

Durante muitos anos, o assunto relativo à necessidade ou não de esgotamento da via administrativa para instauração de processo penal pela prática dos crimes tipificados no art. 1º da Lei n.º 8.137/90 foi tema de discussões doutrinárias e jurisprudenciais. A tendência dos pretórios sempre foi de considerar a necessidade de exaurimento da via administrativa:

PENAL. PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS. 1. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SONEGAÇÃO DE ISS. INSTAURAÇÃO DE INQUÉRITO POLICIAL. PENDÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO DISCUTINDO A EXISTÊNCIA DO TRIBUTO. ATIPICIDADE DA CONDUTA. TRANCAMENTO. PROCEDÊNCIA. 2. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO. TRANCAMENTO. NECESSIDADE. 3. ORDEM CONCEDIDA. 1. Constitui constrangimento ilegal a instauração de inquérito policial visando à apuração de crime contra a ordem tributária (sonegação de ISS) enquanto ainda pendente processo administrativo no qual é questionada a existência do tributo, já que inexistente, assim, elemento normativo do próprio tipo penal, tornando atípica, por ora, a conduta. 2. Confirmado o pagamento integral do débito tributário em questão, de rigor o trancamento do inquérito policial. 3. Ordem concedida para trancar o inquérito policial, em razão do pagamento integral do

débito tributário. (STJ – HC 59449 – Sexta Turma. Rel: Maria Theresa de Assis Moura. DJE 04.05.2009).

Hoje, não restam dúvidas na medida em que o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante n.º 24, assim redigida:

Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei n.º 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.

Segundo o Código Tributário Nacional, em seu art. 142, “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor aplicação da penalidade cabível”.

Como já analisado no início deste tópico, os crimes do art. 1º da Lei n.º 8.137/90 são delitos de resultado, em que se precisa averiguar a efetiva supressão do tributo ou sua redução. O prejuízo deve ser sentido pelo Fisco. Ocorre que apenas por via do procedimento administrativo é que se pode avaliar com precisão qual era o tributo devido, e, conseqüentemente, se houve sua supressão ou redução. Por este motivo, a necessidade de se aguardar o desfecho do procedimento administrativo.

A supressão ou redução do tributo devem estar configuradas exte de dúvidas, uma vez que fazem parte da própria tipicidade do crime. Tributo é, portanto, elemento normativo do tipo penal. Sem esse elemento, não há crime. E somente se obtém a certeza desses elementos depois de findo o procedimento

administrativo fiscal. Não se trata, portanto, de uma condição de procedibilidade, mas da própria tipicidade. Sem provas da tipicidade do fato, a materialidade não se encontra patente, o que inviabilizaria o recebimento da denúncia, por inepta.

3. Os crimes contra a ordem tributária municipal – o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)

3.1. Breves considerações sobre o ISSQN

O ISSQN (ou comumente chamado ISS) – Imposto sobre serviços de qualquer natureza – é um dos tributos de competência própria dos Municípios, conforme dispõe a Constituição Federal⁷. Constitui a principal fonte de receitas do Município, mas, a despeito disto, muitos são os Municípios que deixam de tributar o ISSQN, ou quando o fazem, não procedem à fiscalização eficiente, renunciando indevidamente a esta receita.

Suas regras gerais estão disciplinadas na Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003. No primeiro artigo, conceitua-se o fato gerador do imposto, sendo este a prestação de serviços constantes da lista anexa⁸, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. A denominação dada ao serviço, ainda que diversa da lista, não servirá como impedimento à tributação (art. 1º, §4º).

7 CF/88. Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em Lei Complementar.

8 A lista é bastante extensa e traz mais de cento e vinte serviços, motivo pelo qual perdeu a importância o debate sobre seu caráter taxativo ou exemplificativo, considerações que faziam sentido na legislação anterior que trazia uma lista tímida de serviços.

O sujeito passivo da obrigação tributária de pagamento do ISSQN, ou contribuinte, é o prestador do serviço (art. 5º).

Como regra geral, considera-se prestado o serviço e devido o imposto no local do estabelecimento prestador, ou na falta deste, no local do domicílio do prestador. A lei prevê, entretanto, inúmeras exceções à regra geral em seus mais de vinte incisos (art. 3º).

Os aspectos quantitativos do ISSQN são a base de cálculo e a alíquota. A base de cálculo é o preço do serviço (art. 7º). O outro aspecto quantitativo do imposto sobre serviços de qualquer natureza diz respeito à sua alíquota, a qual deve vir estabelecida em lei ordinária municipal. A lei complementar trata da alíquota máxima (art. 8º), silenciando quanto à alíquota mínima. Essa veio estabelecida em emenda constitucional no patamar de 2%⁹.

3.2. Os crimes relativos ao ISSQN

Os contribuintes de ISSQN (prestadores de serviços) devem possuir os livros fiscais exigidos em lei, assim como emitir os documentos fiscais imprescindíveis à correta tributação. São obrigações acessórias consideradas como as prestações de fazer ou não fazer determinados atos em cumprimento do interesse do exercício fiscalizatório do Estado. Na realidade, cuida-se de deveres instrumentais que auxiliam o Fisco nas suas atividades. Em outras palavras, consideram-se obrigações acessórias do ISS a escrituração de livros contábeis e a emissão de notas fiscais¹⁰.

9 Emenda Constitucional 37/2002 fixou a alíquota mínima de 2% para o ISS, com objetivo de combate à guerra fiscal entre Municípios

10 A obrigação principal, por seu turno, é o pagamento propriamente dito do tributo devido, acrescido de juros e multa.

O cumprimento das obrigações acessórias é importante ao extremo, na medida em que é na escrituração dos livros obrigatórios e na emissão dos documentos, a saber, principalmente, as notas fiscais relativas aos serviços prestados, que o contribuinte informa as operações realizadas e os preços dos serviços, consubstanciando a base de cálculo do imposto, sobre a qual incidirão as alíquotas.

Sobre a importância do cumprimento dessas obrigações acessórias, ilustra perfeitamente Antônio Correa¹¹:

A fiscalização e a administração tributária, para poderem acompanhar os negócios dos empresários que se qualificam como comerciantes ou industriais perante suas repartições, exigem que estes documentem os fatos comerciais em livros, que define em regulamentos e cuja escrituração é obrigatória para que, estando perenizada, possam ser examinados e comparados com outros elementos que possua para então homologar os lançamentos e considerar extintos os débitos ou créditos tributários, ou, em outra hipótese, discordando deles, faça a respectiva autuação e imponha os tributos e acessórios, no caso apontado como multa e acréscimos com base na legislação a ser cumprida pelo autuado depois de lhe ser garantido o direito ao devido processo legal.

Em praticamente todos os incisos do art. 1º da lei analisada temos a referências aos livros e documentos fiscais, obrigatórios para todos os prestadores de serviços. É crime, portanto, a inserção de elementos inexatos ou a omissão de operações em documento ou livro exigido pela lei; a falsificação (material ou ideológica) ou alteração de qualquer documento relativo à operação tributável, englobando-se aqui a prestação do serviço; a produção, distribuição e uso de documento falso; a recusa em fornecer documento fiscal relativo à prestação do serviço.

11 Dos crimes contra a ordem tributária, p. 103

Se um prestador de serviço presta determinado serviço e não o registra em seu livro obrigatório e, conseqüentemente, não fatura o serviço, deixando de fornecer ao consumidor a nota fiscal, temos o crime de sonegação fiscal. Ao agir dessa maneira, o agente omitiu operação tributável e suprimiu o tributo que deveria pagar. Acaso agisse dentro dos estritos limites da legalidade, a obrigação seria de registrar o serviço prestado e emitir a nota fiscal correspondente, recolhendo o ISSQN sobre o preço recebido pelo serviço, e que provavelmente fora embutido no valor final cobrado do recebedor do serviço.

Sem dúvida, o não fornecimento da nota fiscal de um serviço é um dos crimes de sonegação fiscal mais comuns, caracterizando o inciso II, do art. 1º.

Outras fraudes, no entanto, são muito corriqueiras no que tange à emissão de notas fiscais. Nesses casos, o documento existe e o registro da operação não foi omitido, mas houve inserção de elementos falsos ou inexatos, ou adulterados. São os casos dos incisos II (parte dele) e III.

Podem ser enumerados dois principais tipos de fraude relacionados à adulteração de notas fiscais: as notas fiscais calçadas e as notas fiscais paralelas.

No artifício da nota fiscal calçada, o contribuinte lança dados diferentes nas diversas vias da nota. Geralmente, a via que fica à disposição da fiscalização possui valores menores do que o consignado na via que ficou com o tomador/pagador do serviço. Esta fraude tem o propósito de reduzir o tributo devido. O contribuinte recolhe o ISSQN sobre preço inferior ao efetivamente pago a ele, pagando, portanto, menos do que deveria.

A nota fiscal paralela é outro meio fraudulento de que se vale o sonegador que consiste na duplicidade de notas com a mesma numeração. É a impressão em duplicidade da mesma nota fiscal. Isso permite ao sonegador registrar a operação em apenas uma das notas fiscais, claramente a de menor valor, com o desiderato

criminoso de redução do valor do imposto devido. Normalmente, para essa modalidade de fraude, costuma haver o conluio com o estabelecimento gráfico de impressão das notas.

O inciso IV do art. 1º, que trata da elaboração, distribuição, emissão ou utilização de documento falso, seja com dolo direto ou eventual, normalmente abrange os casos conhecidos de “notas frias”.

A nota fiscal fria é um documento ideologicamente falso. Em regra, são emitidas por empresas “fantasmas”, criadas com o propósito criminoso de obterem autorização do fisco para a emissão de talonários. As notas não correspondem a um serviço efetivamente prestado. Infelizmente, essa é uma modalidade de crime muito usada por gestores municipais que usam as ditas notas frias para simularem uma prestação de serviço que não existiu ao Município, com o vil propósito de apropriarem-se dos recursos públicos.

No que tange ao art. 2º da lei, o interesse para o estudo aqui realizado de crimes relativos ao ISSQN recai no inciso II. Segundo a disposição normativa, é crime deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos.

Como já apontado anteriormente, o contribuinte do ISSQN é o prestador de serviço. Ocorre que o valor referente ao imposto costuma vir embutido no preço do serviço, sendo pago antecipadamente por quem toma o serviço e o paga. É o significam as expressões descontado ou cobrado, constantes do tipo penal em comento.

No caso desse crime ora analisado, a operação foi feita regularmente, não havendo fraude, e o valor do imposto, já constante do preço final do serviço, foi pago ao contribuinte de forma antecipada e ele tem a obrigação legal de recolher esse valor ao sujeito ativo da obrigação tributária (no caso, o fisco municipal). Quando não o faz, comete o crime do art. 2º, inciso II. A sanção penal é

mais branda, até porque nesses crimes do art. 2º, não se cogita de fraudes ou outros artifícios dessa natureza.

Por fim, os crimes próprios de funcionários públicos podem ser praticados por servidores municipais, na atuação da administração tributária do Município. A título de exemplo, se um agente fiscal municipal aceita vantagem indevida paga por um contribuinte de ISSQN com vistas a deixar de cobrar o citado imposto, sua conduta se amolda ao crime descrito no art. 3º, inciso II, da Lei n.º 8.137/90.

4. Considerações finais

É inquestionável a importância da arrecadação para o Estado. Sem os recursos oriundos dos tributos suportados por todos, não existiriam os meios para a satisfação das necessidades públicas.

Leciona Arthur Moura, que “a arrecadação de receitas possibilita ao Estado dispor dos meios para traduzir para o cotidiano do cidadão os direitos abstratamente consignados na Constituição Federal. Os tributos correspondem à principal fonte de receita do Estado Moderno e deles sociedade alguma pode prescindir, sob pena de restarem desatendidas as prementes necessidades dessa mesma sociedade”.

Nesse diapasão, a ordem tributária deve ser protegida e se revela bem jurídico penalmente relevante. Condutas ilícitas que atentem contra sua integridade atingem a todos, haja vista que a falta dos recursos financeiros em razão da deletéria prática da sonegação fiscal acaba por prejudicar toda a atuação do Estado na consecução do bem comum.

Infelizmente, a prática da sonegação fiscal é tão prejudicial quanto corriqueira. Ela não apenas faz com que o dinheiro não chegue aos cofres públicos, mas também pune quem paga em dias suas obrigações, gerando concorrência desleal e desequilíbrio na ordem econômica.

Necessário um maior esforço e uma maior interação entre os agentes do Estado que lidam com a matéria. Na medida em que se entrelaçam noções de direito penal e de direito administrativo e tributário, pode-se considerar que apenas uma atuação conjunta do Fisco e do titular da ação penal pública, o Ministério Público, seria apta a frear a prática da sonegação fiscal. Experiências bem sucedidas em alguns Estados, como o de Santa Catarina, mostram que quando a Administração Fazendária e o Ministério Público trabalham em sintonia, o poder de coerção da tutela penal mostra-se extremamente útil aos interesses arrecadatários do Estado.

Na Paraíba, foi criada recentemente uma Promotoria de Crimes contra a ordem tributária, com atuação na capital do Estado. Mister que a boa inovação se estenda a outros municípios, até mesmo para fins de instar os gestores municipais a não descuidarem da arrecadação de seus impostos privativos, na medida em que muitos deles vivem apenas da parcela do Fundo de Participação dos Municípios, e poderiam, com a efetiva cobrança de seus impostos, melhorar o aporte de recursos aos cofres municipais.

Referências bibliográficas

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 9ª Ed. Salvador: Jus Podivm, 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – Habeas-corpus nº 81.929-0- Primeira Turma- Relator Ministro Sepúlveda Pertence - DJ 27/02/2004.

CAPEZ, Fernando. Curso de Direito Penal: legislação penal especial. 10ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CÔRREA, Antônio. Dos crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Saraiva, 1994.

GOMES, Luiz Flávio e BIANCHINI, Alice. Crimes Tributários: Súmula Vinculante 24 do STF exige exaurimento da via administrativa. Disponível em <http://www.lfg.com.br>. 09 de dezembro de 2009. Acesso em 14 ago. 2015.

GOMES, Luiz Flávio e TASSE, Adel El. Os crimes tributários e a extinção da punibilidade. Revista Consultor Jurídico, 17 de março de 2011. Acesso em 13 ago. 2015.

HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 21ª Ed. rev. e amp. São Paulo: Editora Atlas, 2012.

LANA, Cícero Marcos Lima. Lei 12.382 alterou extinção e suspensão de punibilidade. Revista Consultor Jurídico, 25 de janeiro de 2013. Acesso em 13 ago. 2015.

LOVATTO, Alécio Adão. Crimes Tributários – Aspectos Criminais e Processuais. 2ª Ed. rev. e amp. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

MOURA, Arthur. Lei de Execução Fiscal Comentada e Anotada. Salvador: Jus Podivm, 2015.

POMPERMAIER, Cleide Regina Furlani. Os Municípios, o ISS e os crimes contra a ordem tributária. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 683, 19 maio 2005. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/6744>. Acesso em: 13 ago. 2015.

Tributos municipais no contexto do Simples Nacional

Francisco Leite Duarte

1. Introdução

Os países que adotam a forma federativa de Estado, como o Brasil, têm grande dificuldade em instituir um sistema tributário que se revele ao mesmo tempo eficaz, eficiente e simplificado. É que a descentralização político-administrativa própria das federações, requer um manejo político inteligente, responsável e de difícil implementação na configuração e manutenção do pacto federativo.

Por outro lado, se essa Federação adota a forma republicana de governo, esta dificuldade só tende a aumentar, posto que a República afasta qualquer possibilidade da concessão de privilégios que não sintonizados com o princípio da isonomia, na sua dimensão da razoável tributação segundo a capacidade econômica do contribuinte e nos moldes de um Estado democrático de Direito.

Sendo o Brasil uma República, uma república federativa, composto de uma ordem jurídico - política central – a União -, e de vinte e sete ordens jurídicas parciais (Estados membros e Distrito Federal), aqueles divididos em Municípios (mais de cinco mil), intensifica-se a dificuldade de se encontrar um justo e razoável equilíbrio basilador de um sistema tributário ideal, de modo a aquilatar alguns dos conflitos de interesses que normalmente ocorrem em tais casos.

Daí que o tema reforma tributária no contexto do pacto federativo brasileiro é matéria recorrente. A Emenda Constitucional nº 42, de 2003, que possibilitou a instituição de um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (Simples Nacional) é uma das últimas que alterando a Constituição de 1988, ensaiou uma reforma tributária, ficando conhecida pela alcunha de “mini-reforma tributária”, a renovar, posto que inconclusa, os anseios por uma verdadeira reforma tributária, que reclama ampla discussão que deve passar pela própria definição do modelo de Estado que queremos, quais os recursos que devem supri-lo e quais os estratos da sociedade devem suportar os encargos estatais, e em que medida.

Dada a importância que têm as microempresas e as empresas de pequeno porte para a economia nacional, também sempre foi recorrente no contexto das discussões tributárias a discussão sobre um adequado tratamento jurídico a essas células do desenvolvimento nacional, que não por acaso, representa a maioria das empresas brasileiras.

Este artigo tem, pois, como objetivo expor os aspectos jurídicos do Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), inserindo-o nos quadrantes do regime jurídico tributário conhecido por Simples nacional, instituído pela Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. O Estudo que ora se faz, como assim centrado no ISSQN, é porque é este imposto o único dos tributos municipais que está abrangido na sistemática de regime diferenciado e simplificado de tributação direcionado às das microempresas e empresas de pequeno porte.

2. Competência tributária municipal e Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN)

Dos entes federativos da República, o que se nos mostra mais presente, porque é nele em que aportamos nossa existência,

são os Municípios. No ordenamento jurídico-político constitucional, apesar de poucas opiniões em contrário, os Municípios pertencem à ossatura da federação brasileira, configurado num plexo de competências materiais, dentre elas, portando o exercício do poder de tributar (Art. 30, III e 145 da Constituição da República), respeitadas as limitações constitucionais ao exercício desse poder.

Exercitando a competência tributária, os Municípios brasileiros (e também o Distrito Federal) podem instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria (CF, art. 145), bem assim, contribuição social cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário próprio de que trata o artigo 40 da Constituição Federal (CF, art.149, ° 1º), sem prejuízo da contribuição sobre iluminação pública (COSIP), de que trata o art. 149-A da Constituição da República.

Dentre os três impostos de competência municipal (CF, art. 156 da Constituição da República), o único que está incluído na sistemática do regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (Simples Nacional), instituído pela Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, é o Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN).

Porque a formatação das competências tributárias municipais, mormente no que se refere ao ISSQN, potencializa inúmeros conflitos tributários entre os Municípios, fenômeno que puxou para si a alcunha de guerra fiscal, houve por bem o Constituinte de 1988 exigir lei complementar para traçar alguns aspectos nacionais desse imposto, a serem observados por todos os Municípios brasileiros e pelo Distrito Federal.

De fato, e sem prejuízo da necessidade da lei complementar genérica a que se refere o artigo 146 da Constituição da República, estabelece ainda o § 3º do artigo 156 da mesma Constituição, que cabe a lei complementar definir o serviços tributáveis, fixar

as alíquotas máximas e mínimas do imposto, bem assim excluir da incidência exportações de serviços para o exterior e regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Para efetivar esses preceitos constitucionais, veio a lume a Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, revogadora do antigo Decreto-lei 406, de 1968, que disciplinava, anteriormente, em âmbito nacional, o ISSQN. A lei complementar nº 116, de 2003, é lei de espectro nacional (e não federal), daí, de cumprimento obrigatório por todos os Municípios e pelo distrito Federal.

A lei complementar nº 116, de 2003, traça o arquétipo nacional do ISSQN e é com base nela que os Municípios brasileiros e o Distrito Federal instituem, por lei, a peculiar regra de incidência desse imposto.

Como já é bem sabido por todos, e de há muito tempo exposto por Paulo de Barros Carvalho, no modelo da regra de incidência tributária, no antecedente da regra, ou em seu descritor, encontramos três critérios ou aspectos: Os critérios material, temporal e espacial. No consequente da regra de tributação encontramos dois aspectos ou critérios: os aspectos pessoal e valorativo. Cuidemos de ser breves neste particular, posto que nossa ênfase há de ser a discussão sobre o ISSQN no contexto do Simples Nacional, nos sendo legítimo imaginar que o leitor já porta conhecimentos sobre os aspectos fundamentais da incidência desse importante imposto municipal/distrital.

O campo de incidência tributária do ISSQN (o aspecto material) não poderia deixar de ser a prestação de serviço (Lei complementar nº 116, art. 1º), obrigação de fazer, e não obrigação de dar. Não qualquer prestação de serviço. Os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e o serviço de comunicação estão fora da incidência do ISSQN porque, por previsão constitucional, foram inseridos no campo de incidência do Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS), de competência

estadual, como reza o próprio artigo 155,II. Demais disso, serviços passíveis de tributação pelo ISSQN não de estar previstos na lei complementar nº 116/2003, bem assim na lei municipal/distrital instituidora do imposto, respeitadas as imunidades do artigo 150, VI da Constituição e as não incidências previstas no art. 2º da mesma Lei complementar nº 116, de 2003.

No que se refere aos aspectos temporal e espacial da regra matriz de incidência, eles se relacionam, respectivamente, aos referenciais indicativos de tempo e de lugar da ocorrência da situação descrita na materialidade de incidência.

Como o ISSQN é imposto de fato gerador instantâneo, e não continuado¹, não é comum a lei prescritiva desse imposto indicar, expressamente, o momento da ocorrência do fato gerador, posto que isto fica implícito na norma da tributação, a partir da natureza da hipótese tributária, daí se considerar como aspecto temporal do ISSQN a data da efetiva da prestação do serviço.

De outra banda, o aspecto espacial da regra de incidência do ISSQN sempre foi marcado por inúmeras polêmicas e controvérsias jurídicas. O antigo Decreto-Lei 406, em seu artigo 12, previa como local da prestação do serviço o local do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador, mas trazia uma exceção para os serviços de construção civil, caso em o local da prestação do serviço era o local onde se efetuasse a prestação.

Não obstante a clareza da literalidade normativa, eram por demais conhecidas as decisões reiteradas do STJ (Exemplo:

1 Veja-se que no Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), Imposto territorial rural (ITR) e Imposto sobre a propriedade sobre veículos automotores (IPVA), impostos de fatos geradores continuados, a lei sempre indica o momento da ocorrência do fato gerador, o que, nesses três impostos, normalmente, é primeiro de janeiro de cada ano.

Acórdão 252.114/PR)², no sentido de que o Município competente para exigir o ISSQN seria o local da realização do fato gerador.

A lei complementar nº 116/2003, que revogou a Decreto-lei 406, estabeleceu em seu artigo 3º que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido em locais diferenciados, de conformidade com o disposto naquele dispositivo.

Observe-se que o legislador, apesar de conhecer a mansa e torrencial jurisprudência do STJ no sentido de considerar como devido o ISS ao Município onde ocorresse o fato gerador, manteve, de certa forma, as premissas normativas do diploma revogado, razão porque a jurisprudência estabelecida após o advento da referida lei complementar nº 116/2003 quebra o paradigma jurisprudencial anterior e firma-se no sentido de que a competência passou a ser o local do estabelecimento prestador do serviço, considerando-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerado como sede ou filial da pessoa jurídica³.

Dessa forma, como bem o diz o art. 3º da lei complementar nº 116, de 2003, o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, a não ser que o serviço esteja inserido em uma das vinte e duas hipóteses de

2 RESP 252.114/PR, 2 turma, j.17.10.2002, rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 02.12.2002.

3 STJ, Resp 1.245.310/MG, 2 T, J. 19.05.2011, rel. Ministro Humberto Martins, DJe 25.05.2011.

exceção previstas no mesmo dispositivo, para os quais o critério espacial da regra é o ali fixado, em nível de exceção.

Relativamente ao conseqüente da regra de tributação, o sujeito ativo do ISSQN é o Município. O contribuinte é o prestador do serviço (Art. 5º da Lei complementar nº 116/ 2003) e o responsável é a pessoa indicada pela lei municipal, respeitadas as prescrições do art. 6º da mesma lei complementar, que elege como regra geral de responsabilidade o tomador do serviço.

No que se refere à base de cálculo, um dos referenciais quantitadores do imposto presente no aspecto valorativo da regra de incidência, é o preço do serviço, como assim dispõe o art. 7º da Lei complementar nº 116, de 2003. As alíquotas (outro elemento do aspecto valorativo) são fixadas pelos Municípios e pelo Distrito Federal, respeitados os tetos máximos , estabelecidos em lei complementar. A Lei complementar nº 116/2003 já estabeleceu a alíquota máxima em 5% (cinco por cento). Como ainda não fixou a alíquota mínima, vale a disposição do art. 88, I do Ato das disposições constitucionais transitórias (ADCT), isto é, 2% (dois por cento), salvo em relação aos serviços dos itens 32,33 e 34 da Lista de serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, hoje correspondente aos itens 7.02, 7.04 e 7.05 do anexo à lei complementar 116/2003.

Esses são os elementos nucleares presentes na regra de incidência da tributação dos serviços, via ISSQN. Para aprofundamento do tema, veja capítulo especial neste mesmo livro, ou em nosso Direito Tributário: Teoria e prática⁴.

Essa configuração normativa básica do ISSQN sofre profunda alteração por força da inserção dos Municípios e do Distrito Federal na obrigatoriedade da adoção de um regime

4 DUARTE, Francisco Leite. Direito tributário: teoria e prática, 2 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p.610/643.

jurídico de tributação diferenciado, aplicável à Microempresa (ME) e Empresa de pequeno porte (EPP), por força do disposto nos artigos 179 e 146, III da Constituição da República, uma inteligente engrenagem jurídica instituída pela lei complementar n° 123, de 14 de dezembro de 2006, em vigor em 1° de julho de 2007, e que, por decorrência dos princípios federativo e republicano brasileiro, porta uma paradoxal e necessária complexidade, em manifesta contradição com o apelido pela qual ficou conhecida: Simples nacional.

3. O Simples Nacional

O Simples Nacional não é um tributo. Tributos são as prestações pecuniárias compulsórias em moeda ou em cujo valor nela se possa exprimir, instituídas por lei e cobradas mediante atividade administrativa plenamente vinculada.⁵ Os tributos estão mencionados na Constituição federal e são os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, tributos estes que podem ser federais, estaduais/distritais ou municipais, segundo rígida partilha de competência tributária estatuída na própria Constituição.

O Simples Nacional é tão somente um regime especial, diferenciado, simplificado, único, opcional de arrecadação e recolhimento de alguns tributos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, devidos pelas microempresas (ME) ou empresas de pequeno porte (EPP), que devem ter tratamento diferenciado e favorecido, conforme assim se depreende dos artigos 146, III, b e 179 da Constituição Federal.

Tal regime, instituído pela Lei complementar n° 123, de 14 de dezembro de 2006, entrou em vigor em 1 de julho de 2007.

5 Art.3° do CTN.

Das prescrições constitucionais e legais emanam as seguintes características do Simples Nacional:

- a) O Simples nacional é regime jurídico de tributação destinado às microempresas e empresas de pequeno porte. Nos termos do 3º da Lei complementar 123, de 2006, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais), e no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), sendo que no caso de início de atividade no próprio ano-calendário, esses limites serão proporcionais ao número de meses em que a microempresa ou a empresa de pequeno porte houver exercido atividade, inclusive as frações de meses.
- b) Mas nem toda sociedade empresária, sociedade simples, empresa individual de responsabilidade limitada ou empresário, mesmo com receita bruta dentro dos limites acima mencionados, podem optar pela sistemática do simples nacional. Há vedações gerais que os exclui do estatuto geral das Microempresas e das empresas de pequeno porte (vedações do artigo 3º da Lei complementar 123, de 2006), como vedações específicas, que as impede de serem beneficiárias do regime de tributação

especial (Simples nacional), por vedações expressas do artigo 17 da mesma lei.

- c) O regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (Simples Nacional) será opcional para o contribuinte, mas obrigatório para as entidades políticas: União, Estados, Distrito Federal e Municípios (inciso I do parágrafo único do artigo 146 da CF);
- d) Poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado (inciso II do parágrafo único do artigo 146 da CF);
- e) O recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento (inciso III do parágrafo único do artigo 146 da CF);
- f) A arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes(inciso IV do parágrafo único do artigo 146 da CF);
- g) É administrado, em sua versão tributária, por um Comitê Gestor composto por quatro representantes da União, dois dos Estados e distrito Federal e dois dos Municípios (art. 2º da Lei complementar nº 123/2006);
- h) É irretratável para todo o ano-calendário;
- i) Abrange parte considerável dos impostos e contribuições;

De observar que até 30 de junho de 2007 vigiam diversos atos normativos estabelecendo regimes diferenciados de tributação relativamente às ME e EPP. No âmbito federal havia a lei nº Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996 que disciplinava o antigo **Simples federal**, ora substituído pelo **Simples Nacional**. No âmbito estadual, distrital e municipal também havia diversos

regimes jurídicos tributários, de que são exemplos o simples paulista, o simples candango, o simples farroupilha, dentre outros.

A partir de 1º de julho de 2007 toda a disciplina sobre tratamento diferenciado às ME e EPP encontra-se na Lei complementar nº 123/2006, e suas alterações, seja a parte tributária seja a não tributária, conforme prescrição do art. 94 do ADCT da CR e também do art. 89 da Lei complementar nº 123.

Dessa forma:

- a) Todos os regimes de tributação favorecida da União, dos Estados, do Distrito federal e dos Municípios vigoraram até 30 de junho de 2007. Os regimes especiais como o antigo Simples Federal (Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996), o simples paulista, o simples candango do Distrito Federal, o simples farroupilha (RS), dentre outros, todos cessaram com a entrada em vigor dos dispositivos da Lei complementa nº 123/2006 que tratam do simples nacional;
- b) As demais pessoas jurídicas que não queiram ou não possam se enquadrar no Simples Nacional serão tributadas pelas normas gerais de incidência tributária (no âmbito federal, lucro real, presumido ou arbitrado);
- c) Isto não implica que não possa haver concessão de privilégio fiscal por parte dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, só que neste caso demanda lei específica, conforme previsão dos §§ 18 a 20 da referida Lei complementar;
- d) A Lei complementar nº 123/2006 disciplina matéria de lei complementar e de lei ordinária. Visando impedir possíveis questionamentos⁶ sobre a hierarquia das leis

6 Questionamento neste sentido ocorreu na revogação da isenção da COFINS, instituída pela Lei complementar nº 70/1991(art.6,II) pelo art.56 da Lei ordinária nº 9.430/1996.

complementares sobre as leis ordinárias, o artigo 86 prevê de forma expressa que “ As matérias tratadas nesta Lei Complementar que não sejam reservadas constitucionalmente a lei complementar poderão ser objeto de alteração por lei ordinária.”

A opção da empresa pelo Simples Nacional implica-lhe uma série de benefícios tributários, o que induz a inserção de um grande contingente de empresas que estão na informalidade na vida legal no âmbito das administrações tributárias, o que lhe acarreta melhorias de competitividade e condições de existência formal.

Com efeito, dentre outros benefícios, destacam-se a tributação com alíquotas mais favorecidas e progressivas, de acordo com a receita bruta auferida; o recolhimento unificado de vários tributos, pagos em um único documento de arrecadação; o cálculo simplificado; dispensa do pagamento das demais contribuições instituídas pela União, e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, e demais entidades de serviço social autônomo e Isenção do imposto de renda, na fonte e na declaração de ajuste do beneficiário dos valores efetivamente pagos ou distribuídos ao titular ou sócio da ME ou EPP(salvo pró-labore, aluguéis ou serviços prestados).

Destarte, em termos gerais, pode se afirmar que é vantajoso para a empresa optar pelo Simples Nacional. No entanto, a opção deve ser feita de forma criteriosa, pois a depender da situação particular da empresa a opção pode se revelar maléfica, se comparado com os regimes ordinários de tributação.

O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação dos seguintes impostos e contribuições devidos por ME e EPP (A rt. 13 da LC nº 123/2003):

- a) Imposto sobre a renda da pessoa jurídica(IRPJ);
- b) Imposto sobre produtos industrializados (IPI), salvo o IPI incidente na importação;

- c) Contribuição Social sobre o lucro líquido (CSLL);
- d) Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social(COFINS), salvo a COFINS incidente na importação de bens e serviços;
- e) Contribuição para o PIS/PASEP, salvo o PIS/PASEP incidente na importação de bens e serviços;
- f) Contribuição Patronal Previdenciária –CPP para a seguridade social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991,exceto no caso da ME e da EPP que se dediquem às seguintes atividades de prestação de serviços:
- g) Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), salvo em alguns casos;
- h) Imposto sobre serviços de qualquer natureza(ISS),salvo em alguns casos.

Todos os demais tributos federais, estaduais ou municipais não referidos acima estão fora desse regime especial de tributação e são regidos por normas gerais de suas respectivas incidências.

4. O ISSQN no âmbito do Simples Nacional

No âmbito do Simples Nacional, há de se ter dois tipos de cuidados. Um, próprio da complexidade ostensiva dessa sistemática de tributação; o outro, pela particularidade do ISSQN. Isto se deve ao fato de que nem toda prestação de serviço está incluída na sistemática favorecida de tributação. Com efeito, nos termos do inciso XIV do § 1º do artigo 13 da lei complementar 123/2006, o recolhimento na forma do Simples nacional não exclui a incidência do ISSQN, em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte e o ISSQN na importação de serviços, que se sujeitam à legislação aplicável às demais pessoas jurídicas.

Na conformidade do art. 18 da Lei complementar 123/2006, o valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação das alíquotas constantes das tabelas dos Anexos I a VI daquela Lei Complementar sobre as respectivas bases de cálculo. Sobre a receita bruta auferida (regime de competência) ou recebida (regime caixa), segundo opção do contribuinte, no mês incidirá a alíquota constante dos mencionados Anexos.

A base de cálculo corresponde ao produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, conforme previsão do § 1º art. 3º da lei complementar nº 123, de 2006 em combinação com o § 3º do art. 18 da mesma lei.

Vê-se, assim, que para efeitos de tributação no âmbito do Simples Nacional, as atividades econômicas foram enquadradas em seis grupos, daí a existência de seis tabelas com alíquotas diferenciadas, segundo o somatório da receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao período de apuração do Simples Nacional:

Anexo	Atividades	Dispositivo legal Lei Complementar 123/2006	Tributos abrangidos e alíquotas máximas e mínimas
I	1. Receitas decorrentes da revenda de mercadorias	Art.18, § 4º, I.	IRPJ+ICMS+-CSLL+PIS+COFINS+-CPP Menor alíquota: 4% Maior alíquota: 11,61%
II	Receitas decorrentes da venda de mercadorias industrializadas	Art.18, § 4º, II e § 5º	IRPJ+ICMS+IPI+CSLL+PIS+COFINS+CPP Menor alíquota: 4,5% Maior alíquota: 12,11%

III	Receitas decorrentes da prestação de serviços de que trata o § 5º-B do artigo 4º da Lei e dos serviços vinculados à locação de bens imóveis e corretagem de imóveis.	Art.18, § 4º, III e § 5º-B.	IRPJ+ISS+CSLL+PIS+COFINS+CPP Menor alíquota: 6% Maior alíquota: 17,42%
IV	Receitas decorrentes da prestação de serviços vinculadas á construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos, serviços de paisagismo, decoração de interiores, serviço de vigilância, limpeza ou conservação e serviços advocatícios.	Art.18, § 5º-C.	IRPJ+ISS+CSLL+PIS+COFINS Menor alíquota: 4,5% Maior alíquota: 16,85%
V	Atividades de prestação de serviços mencionados nos incisos I a XIV do § 5º-D do art.18 da LC 123/2006.	Art. 18, § 5º-D	IRPJ+CSLL+PIS+COFINS+CPP Menor alíquota: 8% Maior alíquota: 17,18%, devendo-se acrescentar a esses percentuais o ISS do Anexo IV, conforme a faixa de receita bruta.
VI	Atividades de prestação de serviços relacionadas nos incisos I a XII do § 5º-I da LC 123/2006.	Art. 18, § 5º-I.	IRPJ+ ISS+ CSLL+PIS+-COFINS+CPP Menor alíquota: 16,93% Maior alíquota: 22,45%

As alíquotas do simples nacional, grosso modo, resultam do somatório dos percentuais correspondentes a cada um dos tributos abrangidos na sistemática especial de tributação, segundo o Anexo respectivo. Assim, por exemplo, a alíquota do Simples Nacional para a terceira faixa de receita bruta (De 360.000,01 a 540.000,00) do anexo III é 10,26% (Dez inteiros e vinte e seis

centésimos), correspondente ao somatório de 0,48% (IRPJ) + 0,43% (CSLL) + 1,43% (COFINS) + 0,35% (PIS/PASEP)+ 4,07% (CPP) + 3,5% (ISS), conforme abaixo:

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ISS
Até 180.000,00	6,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	4,00%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	8,21%	0,00%	0,00%	1,42%	0,00%	4,00%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	10,26%	0,48%	0,43%	1,43%	0,35%	4,07%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	11,31%	0,53%	0,53%	1,56%	0,38%	4,47%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	11,40%	0,53%	0,52%	1,58%	0,38%	4,52%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	12,42%	0,57%	0,57%	1,73%	0,40%	4,92%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	12,54%	0,59%	0,56%	1,74%	0,42%	4,97%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	12,68%	0,59%	0,57%	1,76%	0,42%	5,03%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	13,55%	0,63%	0,61%	1,88%	0,45%	5,37%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	13,68%	0,63%	0,64%	1,89%	0,45%	5,42%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	14,93%	0,69%	0,69%	2,07%	0,50%	5,98%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	15,06%	0,69%	0,69%	2,09%	0,50%	6,09%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	15,20%	0,71%	0,70%	2,10%	0,50%	6,19%	5,00%

De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	15,35%	0,71%	0,70%	2,13%	0,51%	6,30%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	15,48%	0,72%	0,70%	2,15%	0,51%	6,40%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	16,85%	0,78%	0,76%	2,34%	0,56%	7,41%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	16,98%	0,78%	0,78%	2,36%	0,56%	7,50%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	17,13%	0,80%	0,79%	2,37%	0,57%	7,60%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	17,27%	0,80%	0,79%	2,40%	0,57%	7,71%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	17,42%	0,81%	0,79%	2,42%	0,57%	7,83%	5,00%

Para se saber qual a alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo, correspondente à receita bruta auferida ou recebida no mês, conforme o regime de competência ou caixa eleito pelo contribuinte, é preciso trabalhar com o conceito RBT12, sigla da expressão “Receita bruta acumulada total nos meses anteriores ao período de apuração” (PA), conforme previsão do § 1º do artigo 18 da Lei complementar 123, de 2006, sendo que em caso de início de atividade, os valores de receita bruta acumulada constantes das tabelas dos Anexos I a VI da Lei Complementar devem ser proporcionalizados ao número de meses de atividade no período (§ 1º do artigo 18 da mesma Lei):

Somatório das Receitas Brutas dos 12 meses anteriores ao Período de apuração												
12/2013	01/2014	02/2014	03/2014	04/2014	05/2014	06/2014	07/2014	08/2014	09/2014	10/2014	11/2014	PA 12/2014
RBT12												

Assim, tomando como exemplo a tributação do Anexo III, acima, a alíquota a ser aplicada à base cálculo, na forma do § 3º do art. 18 da mesma lei, para um RBT12 igual a R\$ 400.000,00 (Quatrocentos mil Reais) é 10, 26% (Dez inteiros e vinte e seis centésimos por cento). Se a receita bruta auferida no mês for R\$ 50.000,00 (cinquenta mil Reais), o simples nacional devido seria 10,26% de R\$ 50.000,00, que daria R\$ 5.130,00 (Cinco mil, cento e trinta reais).

Observe-se que dos seis Anexos, quatro deles se referem à tributação dos serviços. Mas é preciso considerar algumas particularidades, por cada Anexo.

- a) No Anexo I, pelo fato da tributação ser das receitas decorrentes da revenda de mercadoria, o anexo não contempla nem o IPI nem o ISS, que não incide sobre essas receitas. É de bom alvitre alertar que na comercialização de medicamentos e produtos magistrais produzidos por manipulação de fórmulas, se não for sob encomenda para entrega posterior ao adquirente, em caráter pessoal, mediante prescrições de profissionais habilitados ou indicação pelo farmacêutico, produzidos no próprio estabelecimento após o atendimento inicial, eles serão tributadas na forma do Anexo I desta Lei Complementar (inciso VII, b, do § 4º do artigo 18 da LC 123/2006);
- b) No Anexo II, pelo fato da tributação ser das receitas decorrentes da venda de mercadorias industrializadas, o anexo não contempla o ISS. No caso da atividade com incidência simultânea de IPI e de ISS, essas serão tributadas na forma do Anexo II da Lei Complementar, deduzida a parcela correspondente ao ICMS e acrescida a parcela correspondente ao ISS prevista no Anexo III da Lei Complementar (inciso VI do § 4º do artigo 18 da LC 123/2006);

- c) O Anexo III, tributação de receitas decorrentes da prestação de serviços, não contempla o ICMS e o IPI, que não incidem sobre aquelas receitas. Observa-se que as receitas decorrentes da locação de bens móveis também são tributadas na forma deste Anexo, mas como não há incidência de ISS na locação de bens móveis, ordena a Lei complementar a dedução da alíquota do simples nacional da parcela correspondente ao ISS (inciso V do § 4º do artigo 18 da LC 123/2006). Importa considerar ainda que na comercialização de medicamentos e produtos magistrais produzidos por manipulação de fórmulas se for sob encomenda para entrega posterior ao adquirente, em caráter pessoal, mediante prescrições de profissionais habilitados ou indicação pelo farmacêutico, produzidos no próprio estabelecimento após o atendimento inicial, serão eles tributadas na forma deste Anexo III (inciso VII, a, do § 4º do artigo 18 da LC 123/2006). Também são tributados na forma do Anexo III as atividades de prestação de serviços de comunicação e de transportes interestadual e intermunicipal de cargas, e de transportes autorizados no inciso VI do **caput** do art. 17, inclusive na modalidade fluvial, deduzida a parcela correspondente ao ISS e acrescida a parcela correspondente ao ICMS prevista no Anexo I (Art. 18 § 5º-E. da Lei complementar 123, de 2006);
- d) O Anexo IV, tributação de receitas decorrentes da prestação de serviços, também não contempla o ICMS e o IPI, que não incidem sobre aquelas receitas. Demais disso, e nisto há de se ter especial cuidado, os serviços tributados na forma do Anexo IV, não de se submeter á tributação em separado, portanto, fora do simples nacional, da Contribuição previdenciária patronal:

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	ISS
Até 180.000,00	4,50%	0,00%	1,22%	1,28%	0,00%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	6,54%	0,00%	1,84%	1,91%	0,00%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	7,70%	0,16%	1,85%	1,95%	0,24%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	8,49%	0,52%	1,87%	1,99%	0,27%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	8,97%	0,89%	1,89%	2,03%	0,29%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	9,78%	1,25%	1,91%	2,07%	0,32%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	10,26%	1,62%	1,93%	2,11%	0,34%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	10,76%	2,00%	1,95%	2,15%	0,35%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	11,51%	2,37%	1,97%	2,19%	0,37%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	12,00%	2,74%	2,00%	2,23%	0,38%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	12,80%	3,12%	2,01%	2,27%	0,40%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	13,25%	3,49%	2,03%	2,31%	0,42%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	13,70%	3,86%	2,05%	2,35%	0,44%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	14,15%	4,23%	2,07%	2,39%	0,46%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	14,60%	4,60%	2,10%	2,43%	0,47%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	15,05%	4,90%	2,19%	2,47%	0,49%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	15,50%	5,21%	2,27%	2,51%	0,51%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	15,95%	5,51%	2,36%	2,55%	0,53%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	16,40%	5,81%	2,45%	2,59%	0,55%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	16,85%	6,12%	2,53%	2,63%	0,57%	5,00%

e) O Anexo V, tributação de receita decorrente da prestação de serviços, não contempla o ICMS e o IPI, que não incidem sobre aquelas receitas. As alíquotas do simples nacional constante deste Anexo correspondem tão somente ao somatório do IRPJ, PIS/Pasep, CSLL, Cofins e CPP, devendo-se somar à alíquota do Simples Nacional apurada na forma do Anexo a parcela correspondente ao ISS prevista no Anexo IV da Lei Complementar.

Por outro lado, a alíquotas correspondentes ao somatório dos percentuais do IRPJ, PIS/Pasep, CSLL, Cofins e CPP depende

da relação do montante da folha de salários, incluídos os encargos e a receita bruta em doze meses, obtida mediante a seguinte fórmula:

$$(r) = \text{Folha de Salários incluídos encargos (em 12 meses)}$$

$$\text{Receita Bruta (em 12 meses)}$$

Neste caso, enquanto maior a relação “r”, menor a alíquota do simples nacional, como se observa do citado Anexo:

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	(r)<0,10	0,10≤(r) e (r)<0,15	0,15≤(r) e (r)<0,20	0,20≤(r) e (r)<0,25	0,25≤(r) e (r)<0,30	0,30≤(r) e (r)<0,35	0,35≤(r) e (r)<0,40	(r)≥0,40
Até 180.000,00	17,50%	15,70%	13,70%	11,82%	10,47%	9,97%	8,80%	8,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	17,52%	15,75%	13,90%	12,60%	12,33%	10,72%	9,10%	8,48%
De 360.000,01 a 540.000,00	17,55%	15,95%	14,20%	12,90%	12,64%	11,11%	9,58%	9,03%
De 540.000,01 a 720.000,00	17,95%	16,70%	15,00%	13,70%	13,45%	12,00%	10,56%	9,34%
De 720.000,01 a 900.000,00	18,15%	16,95%	15,30%	14,03%	13,53%	12,40%	11,04%	10,06%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	18,45%	17,20%	15,40%	14,10%	13,60%	12,60%	11,60%	10,60%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	18,55%	17,30%	15,50%	14,11%	13,68%	12,68%	11,68%	10,68%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	18,62%	17,32%	15,60%	14,12%	13,69%	12,69%	11,69%	10,69%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	18,72%	17,42%	15,70%	14,13%	14,08%	13,08%	12,08%	11,08%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	18,86%	17,56%	15,80%	14,14%	14,09%	13,09%	12,09%	11,09%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	18,96%	17,66%	15,90%	14,49%	14,45%	13,61%	12,78%	11,87%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	19,06%	17,76%	16,00%	14,67%	14,64%	13,89%	13,15%	12,28%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	19,26%	17,96%	16,20%	14,86%	14,82%	14,17%	13,51%	12,68%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	19,56%	18,30%	16,50%	15,46%	15,18%	14,61%	14,04%	13,26%

De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	20,70%	19,30%	17,45%	16,24%	16,00%	15,52%	15,03%	14,29%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	21,20%	20,00%	18,20%	16,91%	16,72%	16,32%	15,93%	15,23%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	21,70%	20,50%	18,70%	17,40%	17,13%	16,82%	16,38%	16,17%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	22,20%	20,90%	19,10%	17,80%	17,55%	17,22%	16,82%	16,51%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	22,50%	21,30%	19,50%	18,20%	17,97%	17,44%	17,21%	16,94%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	22,90%	21,80%	20,00%	18,60%	18,40%	17,85%	17,60%	17,18%

f) O Anexo VI, tributação de serviços, não contempla o ICMS e o IPI, que não incidem sobre aquelas receitas. Foi introduzido pela Lei complementar n 147, de 7 de agosto de 2014, com vigência desde 1º de janeiro de 2015.

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ, PIS/Pasep, CSLL, Cofins e CPP	ISS
Até 180.000,00	16,93%	14,93%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	17,72%	14,93%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	18,43%	14,93%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	18,77%	14,93%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	19,04%	15,17%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	19,94%	15,71%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	20,34%	16,08%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	20,66%	16,35%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	21,17%	16,56%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	21,38%	16,73%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	21,86%	16,86%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	21,97%	16,97%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	22,06%	17,06%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	22,14%	17,14%	5,00%

De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	22,21%	17,21%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	22,21%	17,21%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	22,32%	17,32%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	22,37%	17,37%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	22,41%	17,41%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	22,45%	17,45%	5,00%

No que se refere a retenção do ISSQN pela fonte pagadora, dispõe o § 6º do artigo 18 que “No caso dos serviços previstos no § 2º do art. 6º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, prestados pelas microempresas e pelas empresas de pequeno porte, o tomador do serviço deverá reter o montante correspondente na forma da legislação do município onde estiver localizado, observado o disposto no §4º do art. 21 desta Lei Complementar”.

De início, posto que o critério espacial de incidência do ISSQN está previsto na Lei complementar nº 116, de 2003, conforme aqui mesmo já comentado, especificamente em seu artigo 3º, a retenção desse imposto pela fonte pagadora, mormente quando o estabelecimento prestador é estabelecido ou domiciliado em um Município e a prestação do serviço ocorre em outro Município, só pode ocorrer se a lei Municipal observar o preceito do mencionado art. 3º.

Repita-se que, como bem o diz o art. 3º da lei complementar nº 116, de 2003, o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, a não ser que o serviço esteja inserido nas vinte e duas hipóteses de exceção previstas no mesmo dispositivo, para os quais o critério espacial da regra é o ali fixado, em nível de exceção, regra esta que deve ser observada rigorosamente pela Municipal prescritiva de responsabilidade pela retenção.

Assim, para efeitos de retenção, devemos levar em consideração duas situações:

- a) prestador e tomador do serviço são estabelecidos ou domiciliados na jurisdição do Município. Neste caso, o Município, respeitadas as prescrições gerais da Lei complementar 116, de 2003, tem plena liberdade de criar hipótese de responsabilidade pela retenção do ISS, e impô-la ao tomador do serviço;
- b) Prestador do serviço é domiciliado em outro Município. Neste caso, só pode o Município estabelecer hipótese de retenção observando-se, rigorosamente, os termos do artigo art. 3º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 e para isso há de verificar se o serviço se enquadra na regra geral em que o ISSQN pertence ao Município do local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, ou é hipótese de uma ou mais das vinte e duas exceções previstas no aludido artigo. Caso a prestação do serviço tenha se dado por prestador estabelecido ou domiciliado em outro Município, não pode o Município onde o serviço foi prestado, estabelecer casos de retenção.

Demais disso, há de se observar as seguintes regras previstas no § 4º do ar. 21 da lei complementar 123, ora transcritas:

- a) a alíquota aplicável na retenção na fonte deverá ser informada no documento fiscal e corresponderá ao percentual de ISS previsto nos Anexos III, IV, V ou VI desta Lei Complementar para a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês anterior ao da prestação;
- b) na hipótese de o serviço sujeito à retenção ser prestado no mês de início de atividades da

microempresa ou empresa de pequeno porte, deverá ser aplicada pelo tomador a alíquota correspondente ao percentual de ISS referente à menor alíquota prevista nos Anexos III, IV, V ou VI desta Lei Complementar. Neste caso, constatando-se que houve diferença entre a alíquota utilizada e a efetivamente apurada, caberá à microempresa ou empresa de pequeno porte prestadora dos serviços efetuar o recolhimento dessa diferença no mês subsequente ao do início de atividade em guia própria do Município;

c) na hipótese de a microempresa ou empresa de pequeno porte estar sujeita à tributação do ISS no Simples Nacional por valores fixos mensais, não caberá a retenção a que se refere o **caput** deste parágrafo;

d) na hipótese de a microempresa ou empresa de pequeno porte não informar a alíquota de que tratam os incisos I e II deste parágrafo no documento fiscal, aplicar-se-á a alíquota correspondente ao percentual de ISS referente à maior alíquota prevista nos Anexos III, IV, V ou VI desta Lei Complementar;

e) não será eximida a responsabilidade do prestador de serviços quando a alíquota do ISS informada no documento fiscal for inferior à devida, hipótese em que o recolhimento dessa diferença será realizado em guia própria do Município;

f) o valor retido, devidamente recolhido, será definitivo, não sendo objeto de partilha com os municípios, e sobre a receita de prestação

de serviços que sofreu a retenção não haverá incidência de ISS a ser recolhido no Simples Nacional.

Naturalmente que na apuração do montante devido no mês relativo a cada tributo serão consideradas as reduções relativas aos tributos já recolhidos, ou sobre os quais tenha havido tributação monofásica, isenção, redução ou, no caso do ISS, que o valor tenha sido objeto de retenção, ou seja, devido diretamente ao Município (§ 12 do art. Do art. 18 da LC 123/2006).

Vejamos três exemplos, todos colhidos do “perguntas e respostas, do site do Simples nacional que julgamos muito esclarecedores⁷:

“1.Caso a prefeitura de Nova Prata (RS) tome um serviço de vigilância de uma EPP optante pelo Simples Nacional sediada em Rio Grande (RS), deverá fazer a retenção considerando a alíquota informada pela EPP no respectivo documento fiscal. A alíquota informada no documento fiscal corresponderá ao percentual de ISS ao qual a EPP estiver sujeita no Simples Nacional no mês anterior. Essa EPP poderá segregar a receita já retida (ISS retido em Nova Prata) e, conseqüentemente, quando da apuração do valor devido do Simples Nacional não será considerado o percentual do ISS no cálculo. 2.Entretanto, se a Prefeitura de Nova Prata tomar um serviço de treinamento de uma ME

7 Disponível em <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Perguntas/Perguntas.aspx>. Acesso em 14/09/2015.

de Rio Grande (RS), considerando que essa atividade não se encontra dentre aquelas previstas para recolhimento no local da prestação, não deverá efetuar a retenção do ISS. Nesse caso, essa ME não deverá segregar essa receita como sujeita a retenção na fonte.

3. Considerando o exemplo do item 2, se a ME de treinamento for sediada em Nova Prata e a lei local prever a retenção, a ME deverá segregar essa receita como sendo de retenção, não sendo considerado pelo aplicativo de cálculo o percentual do ISS no cômputo do valor devido do Simples Nacional”.

Por outro lado, como previsto no § 18 do art. 18 da mesma lei, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, no âmbito das respectivas competências, poderão estabelecer, na forma definida pelo Comitê Gestor, independentemente da receita bruta recebida no mês pelo contribuinte, valores fixos mensais para o recolhimento do ICMS e do ISS devido por microempresa que aufera receita bruta, no ano-calendário anterior, de até o limite máximo previsto na segunda faixa de receitas brutas anuais constantes dos Anexos I a VI, ficando a microempresa sujeita a esses valores durante todo o ano-calendário.

É pelo dever de retenção do ISS e pela possibilidade do ISS fixo, que o § 4º-A do art. 18 da LC determina que o contribuinte deverá segregar, também, as receitas de prestações de serviços sobre as quais houve retenção de ISS, bem como sobre as quais o ISS seja devido a Município diverso do estabelecimento prestador, quando será recolhido no Simples Nacional ou sujeitas à tributação em valor fixo ou que tenham sido objeto de isenção ou redução de ISS na forma prevista na Lei Complementar 123/2003.

Cumpra mencionar que a sistemática de cálculo do Simples Nacional é por demais complexa. O nosso intuito neste trabalho foi apenas o de fornecer as premissas gerais do regime, mas é preciso conhecer as suas particularidades, como, só para citar alguns exemplos, toda a complexidade dos submilites, as situações de excesso de receita, os casos de empresas em início de atividade, a questão da omissão de receita, as obrigações acessórias, etc.

Por fim, é prudente avisar que a opção pelo Simples Nacional requer criteriosa análise sobre as vantagens e desvantagens que o sistema aponta. É preciso responder a algumas perguntas básicas: A empresa pode ser enquadrada como ME ou EPP? Com que efeitos? Somente os efeitos gerais, ou com efeitos tributários também? qual o alcance dos efeitos tributários. Como determinar o valor devido? Como optar pelo regime? quais as hipóteses de exclusão do sistema? Existe outro regime tributário mais favorável ao contribuinte?

Sobre os Organizadores

SAULO MEDEIROS DA COSTA SILVA, Mestre pela UEPB; Presidente do Instituto Paraibano de Estudos Tributários – IPBET; Membro da Comissão de Estudos Tributários da OAB/PB; Professor de Direito Tributário da FRR/CESREI, da Pós-graduação em Direito Tributário da Escola Superior da Advocacia – ESA/PB, da Escola Superior da Magistratura – ESMA/CG e dos Cursos Jurídicos Misael Montenegro – PE; Sócio e Diretor Jurídico do Escritório Advocacia David Diniz – ADD.

ARTHUR CESAR DE MOURA PEREIRA, Procurador da Fazenda Nacional, com exercício na Coordenação de Representação Judicial - CRJ em Brasília e perante o STJ; Graduado em Direito pela UFPB e pela University of Leeds – UK (Programa Piani); Especialista em Direito Tributário pela UNISUL; Pós-graduação em Gestão Tributária pela ESAF; Professor de Direito Tributário e de Direito Financeiro, com passagens pela UNESC, FESMIP, ESMA, e IESP, na graduação e na especialização; Professor de curso preparatório para carreiras jurídicas da AGU, com passagens pelo LEXUS, pela EBEJI e com atuação com coaching desde 2012; Autor do livro LEI DE EXECUÇÃO FISCAL COMENTADA E ANOTADA pela Editora JUSPODVM.

Sobre os Autores

ARTHUR CESAR DE MOURA PEREIRA, Graduado em Direito pela UFPB e pela University of Leeds – UK (Programa Piani). Especialista em Direito Tributário pela UNISUL. Pós-graduação em Gestão Tributária pela ESAF. Aprovado nos concursos para Técnico da Justiça Federal (1998), Analista do IBGE (1999), Agente do Banco do Brasil (2000), Agente da Caixa Econômica Federal, (2000), Procurador da Fazenda Nacional (2002) e Analista Previdenciário do INSS (2003). Procurador da Fazenda Nacional desde dezembro de 2003, com exercício na PSFN de Passo Fundo (RS), na Coordenação de Representação Judicial -CRJ em Brasília, perante o STJ, e na PSFN Campina Grande (PB), com ampla atuação nas áreas de execução fiscal, cautelar fiscal, grandes devedores, e defesa da União. Professor de Direito Tributário e de Direito Financeiro, com passagens pela UNESC, FESMIP, ESMA, e IESP, na graduação e na especialização. Professor de curso preparatório para carreiras jurídicas da AGU, com passagens pelo LEXUS, pela EBEJI e com atuação com coaching desde 2012.

FRANCISCO LEITE DUARTE, Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil. Mestre e Doutorando em Direito. Professor de Teoria Geral do Estado, Direito Administrativo e Direito Tributário da Universidade Estadual da Paraíba (UEPB), do Centro Universitário de João Pessoa e da Escola Superior da Magistratura (ESMA - PB). Palestrante em temas de Direito e legislação tributária. É autor de Direito Tributário: Teoria e prática, Revista dos Tribunais, 864, 2015.

GEÓRGIA KARÊNIA MARTINS DE MELO, Advogada, consultora jurídica e professora da Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas. Mestre e doutoranda em Recursos Naturais pela Universidade Federal de Campina Grande.

ITALO DOMINIQUE DA ROCHA JUVINO, Graduado em Direito pela Universidade Estadual da Paraíba – UEPB; Pós-graduando em Direito Tributário pela Escola Paulista de Direito; Membro do Instituto Paraibano de Estudos Tributários – IPBET; Autor de artigos jurídicos e Advogado.

JOHN TENÓRIO GOMES, Advogado; Graduado em Direito pela Faculdade Reinaldo Ramos - FARR/CESREI. Pós-graduando em Direito Constitucional pela Universidade Estadual da Paraíba - UEPB e em Direito Imobiliário pela Escola Paulista de Direito - EPD. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Constitucional, Direito Processual Civil e Direito Imobiliário.

JOSÉ EGBERTO ALVES DE SOUSA, Pós-graduado em Direito Previdenciário pela Escola Superior da Advocacia – ESA/PB e Faculdade Maurício de Nassau e pós-graduando em Gestão Pública pela Universidade Estadual da Paraíba. Possui graduação em Direito e Geografia pela Universidade Estadual da Paraíba (2012). Tem experiência na área de Direito e Geografia, atuando principalmente nos seguintes temas: princípios e direitos fundamentais-constitucionais, organização sócio-espacial, democracia participativa e desenvolvimento regional e social. É assessor especial de gabinete da Prefeitura Municipal de Caraúbas/PB e advogado inscrito na Ordem dos Advogados do Brasil / Seccional da Paraíba.

JÚLIA DE ARRUDA RODRIGUES, Mestranda em Serviço Social pela Universidade Estadual da Paraíba (UEPB), com pesquisa na linha de Gênero, Diversidade Sexual e Relações de Poder. Bacharela em Direito pela UEPB; Advogada.

LEONARDO CORDEIRO

LUCIARA LIMA SIMEÃO MOURA, Promotora de Justiça, graduada pela UFPB e Université de Poitiers, Especialista em Ciências Penais e em Criminologia Segurança Pública.

MASSILLANIA GOMES MEDEIROS, Mestre pela UFCG, graduada em Letras pela UFCG e Direito pela UEPB; Especialista em Direito Público; Membro do Instituto Paraibano de Direito Tributário; Professora da UNESC Faculdades e Advogada.

MORGANA ROSA GURJÃO, Advogada Tributarista, Especialista em Direito Processual Civil pela Faculdade De Direito Damásio de Jesus (FDDJ). Cursos de Extensão em: Planejamento Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBET). Bacharela em Direito pela Universidade Estadual da Paraíba (UEPB).

PAULO ANTÔNIO CALIENDO VELLOSO DA SILVEIRA, Graduado em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (1992), mestrado em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (1996) e doutorado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2002), Doutorado Sandwich na Ludwig-Maximilians Universität em Munique (Alemanha) (2001). Participou do

Program of Instruction for Lawyers da Harward Law School (2001). Árbitro da Lista brasileira do Sistema de Controvérsias do Mercosul. Atualmente, é professor permanente da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Autor da obra finalista do Prêmio Jabuti Direito Tributário e Análise Econômica do Direito; e da obra Direito Tributário: três modos de pensar a tributação.

SAULO MEDEIROS DA COSTA SILVA, Mestre pela UEPB; Presidente do Instituto Paraibano de Estudos Tributários – IPBET; Membro da Comissão de Estudos Tributários da OAB/PB; Professor de Direito Tributário da FRR/CESREI, da Pós-graduação em Direito Tributário da Escola Superior da Advocacia – ESA/PB, da Escola Superior da Magistratura – ESMA/CG e dos Cursos Jurídicos Misael Montenegro – PE; Sócio e Diretor Jurídico do Escritório Advocacia David Diniz – ADD.

TALDEN QUEIROZ FARIAS, Advogado, consultor jurídico e professor universitário. Graduou-se em Direito pela Universidade Estadual da Paraíba (2000) e fez especialização em Direito Processual Civil pela Universidade Federal de Pernambuco (2002) e em Gestão e Controle Ambiental pela Universidade Estadual de Pernambuco (2003). cursou mestrado em Direito pela Universidade Federal da Paraíba (2006) e doutorado em Recursos Naturais pela Universidade Federal de Campina Grande (2011), com estágio de pesquisa realizado junto à Universidade de Salamanca/Espanha. Atualmente é doutorando em Direito da Cidade pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro. É professor da Universidade Federal de Campina Grande, tendo sido anteriormente professor adjunto IV da Universidade Estadual da Paraíba. É autor dos livros - Introdução ao direito ambiental (Del Rey, 2009), Licenciamento ambiental: aspectos teóricos e práticos (3. ed. Fórum, 2011) e Direito ambiental: tópicos especiais

(UFPB, 2007). Ex-Chefe da Assessoria Jurídica da Secretaria do Meio Ambiente da Prefeitura de João Pessoa e Coordenador do Meio Ambiente da Prefeitura de Campina Grande. É membro da Câmara Técnica de Assuntos Jurídicos do Conselho Nacional do Meio Ambiente e ex-membro do Conselho de Proteção Ambiental do Estado da Paraíba.

