

COMPETÊNCIA PRÓPRIA DE ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS

Cristiano José Martins de Oliveira¹

RESUMO

O presente artigo objetiva ponderar sobre a situação do Município perante o Pacto Federativo brasileiro, no que concerne à sua posição e sua competência própria para arrecadação tributária. Assim, aborda-se sobre a sua situação como ente federativo, analisando-se sua autonomia perante suas receitas tributárias e financeiras.

PALAVRAS-CHAVE: Competência tributária. Arrecadação. Municípios.

ABSTRACT

This article aims to consider the situation of the Municipality before the Brazilian Federative Pact, with regard to its position and its own competence for tax collection. Thus, it addresses its situation as a federative entity, analyzing its autonomy in relation to its tax and financial revenues.

KEYWORDS: Tax jurisdiction. Collection. Counties.

INTRODUÇÃO

A busca do bem da coletividade é a finalidade do Estado que, para isso, deve assegurar a efetivação dos direitos e garantias fundamentais. Assim, de acordo com o art. 3º da CRFB/1988, o Estado deve garantir a construção e desenvolvimento de uma sociedade livre, justa e solidária, sem pobreza e marginalização, com reduzidos índices de desigualdade social e regional, amparando-se em mecanismos de concretização de tal fim. Para tanto, precisa de recursos financeiros para alcançar e promover esses objetivos.

Para que o Estado obtenha recursos financeiros, é previsto legalmente que tenha poderes específicos e a CRFB/1988 garantiu aos entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) atributos para obtenção destes recursos, justamente para proporcionar os serviços

¹ Mestre em Direito pela Unisantos, Pós-graduado lato sensu em Direito Penal e Criminologia pela UFPR, Pós-graduado lato sensu em Sociologia Política pela UFPR, Pós-graduado lato sensu em Gestão Pública Municipal pela UTFPR, licenciado em Sociologia pela Unopar, Bacharelado em Administração pela Univr, Professor de Direito da Univr, Advogado.

públicos à coletividade, como saúde, educação, segurança etc. Em regra, estes recursos são obtidos do patrimônio dos próprios contribuintes, ou seja, da população, que, através de Lei, realizam a transferência de parte de seus patrimônios para que o Estado busque a satisfação dos interesses coletivos.

Obviamente, a CRFB/1988 delimitou estes poderes de instituir, cobrar e fiscalizar fiscalmente o cidadão, atribuindo competência tributária aos entes.

No entanto, a Constituição Federal não prevê a criação de tributo algum, mas apenas faz a outorga de competência para que os entes políticos o façam, sempre através de lei. Desta forma, é possível afirmar que, a competência tributária é o poder ou aptidão, concedido constitucionalmente à União, Estados-membros, Municípios e Distrito Federal, para que criem leis que instituem tributos. Assim, a competência tributária tem estrutura normativa prevista na Constituição Federal, para que o legislador infraconstitucional a institua, sempre obedecendo o delineado na Carga Magna.

Sabbag (2009, p. 339) prevê neste sentido, ditando que “a competência tributária é a habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na lei, proceda à instituição da exação tributária”.

Também se encontra a balizada opinião de Luciano Amaro (2006, p. 93), que ensina:

“(...) 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. Temos assim a competência tributária — ou seja, a aptidão para criar tributos — da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir o seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição. A competência engloba, portanto, um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos.”

A CRFB/1988, em seus artigos 154 a 156, atribui competência tributária aos entes políticos e federados, outorgando a cada um o poder de criar e cobrar tributos, sempre respeitando os limites constitucionais.

Obviamente, a competência tributária é distinta da competência legislativa. O art. 6º do Código Tributário Nacional (CTN)², traz o conceito de competência tributária concorrente, atribuindo aos entes políticos e federados a competência para legislar sobre Direito Tributário, delimitando o previsto no art. 24 da Constituição Federal³.

Também de bom tom realçar que, a competência tributária se distingue da capacidade tributária ativa, pois aquela é a possibilidade de instituição de tributos, enquanto esta surge daquela e se refere às funções de arrecadação e fiscalização de tributos, assim como, tudo aquilo que tiver relação de execução das leis, serviço ou atos administrativos correlacionados com a disciplina tributária.

Conforme já supramencionado, o exercício da competência tributária deve sempre se pautar pela CRFB/1988, considerando a finalidade da administração pública e os objetivos da República, conforme a lição do proeminente Roque Antônio Carrazza (2012, p 76):

“A conclusão a tirar, portanto, é que a República reconhece a todas as pessoas o direito de só serem tributadas em função do superior interesse do Estado. Os tributos só podem ser criados e exigidos por razões públicas. Em consequência, o dinheiro obtido com a tributação deve ter destinação pública, isto é, deve ser preordenado à manutenção da res pública.”

Assim, claro está a competência tributária, bem como os objetivos de tal competência, que, outorgada pela Constituição, está indissociável da vontade da coletividade, pois qualquer forma de poder ou competência emana do povo, para que o Estado atenda às necessidades coletivas, visando sempre o bem comum.

Destarte, resta, enfim, a análise das características da competência tributária.

A facultatividade se apresenta como primeira característica. Conforme já mencionado, o poder de instituir tributo é uma faculdade do ente federado e não uma imposição constitucional, ou seja, fica a critério do ente decidir quanto ao exercício de sua competência tributária, de acordo com seu juízo de conveniência política e econômica. Como exemplo, cita-se o Imposto Sobre Grandes Fortunas, que, apesar de previsto constitucionalmente⁴ no art. 153, nunca foi instituído.

² 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.

³ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
I - direito tributário (...)

⁴ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...)

Apesar da disposição prevista no art. 11 da Lei n.º 101, de 04 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)⁵, que estatui que o ente político e federado, em seu plano de gestão fiscal, tem a obrigação de instituir todos os tributos que estão em sua competência, sob pena de sanção (previsão no § único do mesmo artigo⁶), tal previsão legal deve ser interpretada cautelosamente, pois o ente deve fazer um juízo de viabilidade da instituição do tributo, desde que seja economicamente viável, pois segundo Ricardo Alexandre (2012. p. 182) “contraria o espírito da Lei de Responsabilidade Fiscal obrigar à criação de um tributo cuja arrecadação seria menor que o custo decorrente da instituição e administração”.

Assim, a competência tributária é facultativa, mesmo com a suposta obrigatoriedade do dispositivo da Lei de Responsabilidade Fiscal (SABBAG, 2009, p. 341).

Previsto nos arts. 7º e 8º do Código Tributário Nacional⁷, a indelegabilidade é a segunda característica, tendo em vista que não é permitido ao ente federado outorgar a outro ente a competência que lhe foi outorgada constitucionalmente, para que este outro institua tributos.

No entanto, tal característica é estritamente quanto à indelegabilidade da capacidade tributária ativa, e não da delegação e transferência da competência tributária, conforme consubstanciado no § 3º do art. 7º do CTN.⁸ Esta transferência é permitida legalmente, onde podemos encontrar como exemplo a que se realiza para exigir determinado tributo nas contribuições profissionais ou corporativas, transferência realizada pela União à algumas autarquias como o Conselho Regional de Medicina (CRM), Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura (CREA) e demais entidades corporativas, para que estas cobrem o referido tributo daqueles profissionais que estão vinculados à estas.

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

⁵ Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

⁶ Art. 11. (...)

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

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.

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.

⁸ Art. 7º. (...)

§ 3º. Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos

Como terceira característica, encontra-se a irrenunciabilidade, tendo em vista que o ente político e federado não pode renunciar a competência que a Constituição lhe outorgou, seja totalmente ou parcialmente. Os entes não podem abrir mão das competências que lhes foram outorgadas, pois é primordial para a sua subsistência. Desta forma estatui Roque Antônio Carrazza (2012, p. 757), que em sua obra prevê:

“As normas constitucionais que arquitetam e partilham as competências tributárias são inalteráveis por normas infraconstitucionais, como já tratamos de demonstrar. Em resumo, o modelo tributário brasileiro não pode mudar a grado seja do Legislador ordinário de cada pessoa política, seja (o que é muito mais grave) do Fisco, ao qual só é permitido cumprir a lei que lhe diz respeito.”

Derradeira característica, percebe-se a incaducabilidade da competência tributária, que se relaciona ao processo de criação da lei, que não fica submetido a lapso temporal, já que não há prazo para o seu exercício. Assim, o não exercício da competência não transformam o direito de exercê-la preclusivo, podendo ser feito pelo ente político tempestivamente a qualquer hora (CARRAZZA, 2012, p. 753).

Os ensinamentos do professor Roque Antônio Carrazza corroboram o esposado (2012, p. 753):

“Assim é por duas razões que supomos inafastáveis. A primeira: a Constituição, ao conferir ao Poder Legislativo a competência para legislar, não fez qualquer menção no sentido de que esta faculdade deveria ser utilizada até um dado marco temporal, sob pena de caducidade. A Segunda: o ato de legislar envolve, sempre e necessariamente, uma alteração da ordem jurídica em vigor, ou seja, uma inovação normativa. É próprio da lei prever ou disciplinar situações que ainda não foram alvo de leis anteriores. Afinal, a lei sempre inova inauguralmente a ordem jurídica, construindo o direito positivo. O Poder Legislativo, enquanto expede leis, exercita uma competência que a Constituição lhe outorgou, e que, até aquele momento, não havia exercitado.”

Destarte, o exercício da competência tributária, que é atribuído constitucionalmente a todos os entes políticos e federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para amealhar recursos financeiros indispensáveis para a busca do bem da coletividade, é uma faculdade, porém indelegável, irrenunciável e intransferível.

1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PRÓPRIA DOS MUNICÍPIOS

O Município como ente federado e político, para conseguir recursos financeiros para efetivar os serviços e políticas públicas de sua competência, institui tributos próprios como forma de receita orçamentária indispensável. Assim, se verificará a conceituação de tributo e quais são aqueles de competência do Município.

Encontra-se a conceituação de tributo no Código Tributário Nacional, onde, em seu art. 3º, estipula que 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.”

Conforme o estatuído no art. 5º do CTN e também o art. 145 da CRFB/1988, a divisão dos tributos se dá em: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Para que se possa diferenciar seus conceitos, é necessário o entendimento da natureza do tributo, que sempre terá embasamento no fato gerador, assim preconizando o art. 4º do CTN:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

A Escola de Administração Fazendária - ESAF (2009), em seu conceito de fato gerador, preleciona que “é uma situação prevista em lei que, se acontecer, provoca o nascimento da obrigação tributária.”

Já Abrantes e Ferreira (2010, p. 43) conceituam que o fato gerador “pode ser entendido como a situação que caracteriza o tributo, ou seja, fato que, se ocorrer, incidirá o tributo. A lei dispõe a situação abstrata, a hipótese que gerará o tributo”.

O art. 16 do CTN traz a conceituação de imposto, que “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” Como exemplo, cita-se o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU), o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) etc.

Abrantes e Ferreira (2010, p. 57) conceituam as taxas como “tributos vinculados a uma atuação específica do Poder Público. São valores cobrados a partir de uma prestação de serviços, por exemplo, a taxa sobre a limpeza pública.”

O artigo 77 do Código Tributário Nacional complementa:

“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 Escola de Administração Fazendária - ESAF (2009), preleciona que existem duas modalidades distintas de taxas: as de fiscalização e as de serviços:

“Taxas de fiscalização: decorrem do exercício do poder de polícia pelo ente estatal. Exemplo: taxas de publicidade, de localização de estabelecimento comercial e taxa de licença para construção de imóveis, cobradas pelo Município. Taxas de serviços: são aquelas que têm como fato gerador a utilização de determinados serviços públicos. Exemplos: taxa de emissão de passaporte, taxa de coleta de lixo, taxa para emissão de certidão de bons antecedentes.”

Já a contribuição de melhoria se apresenta como o valor cobrado em decorrência da atuação do Poder Público, assim como a taxa, no entanto, tal atuação agregará valor à propriedade do contribuinte, como, por exemplo, no asfaltamento de ruas, na construção de calçadas etc, de acordo com o artigo 145, inciso III, da Constituição Federal de 1988. A Escola de Administração Fazendária - ESAF (2009) explica que sua sustentação jurídica está no princípio da vedação ao enriquecimento sem causa, tendo em vista que não é tarefa do Estado patrocinar a valorização de imóveis particulares e, conseqüentemente, o enriquecimento econômico de determinada pessoa, em detrimento dos outros.

Conforme visto, as taxas municipais e as contribuições de melhoria são cobradas sobre os serviços públicos prestados pelo Poder Municipal, ou seja, se foi o Município que realizou a obra ou prestou o serviço, tem o poder de cobrar do munícipe o tributo devido.

Os entes políticos e federados possuem competências distintas para legislar e instituir tributos. Assim sendo, os municípios podem instituir os seguintes impostos:

- a) sobre a propriedade predial e territorial urbana;
- b) sobre a transmissão, por ato oneroso, de bens imóveis entre vivos;
- c) sobre serviços de qualquer natureza, exceto os compreendidos no artigo 155, inciso II do CTN.

2. OS TRIBUTOS MUNICIPAIS

2.1 Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU

O Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, o notório IPTU, está previsto no art. 32 do CTN:

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

O principal objetivo do IPTU é a obtenção de recursos financeiros próprios para os Municípios. A Constituição Federal em seu art. 182, §4º, II, autoriza a progressividade deste imposto como instrumento de política urbana e função social da propriedade, desta forma, a alíquota do IPTU poderá crescer de acordo com o descumprimento ao plano de urbanização municipal.

Ainda se deve levar em consideração a Emenda Constitucional n.º 29/2000, que, sem prejuízo da progressividade acima relatada, disciplina que o IPTU poderá ser progressivo em razão do imóvel e ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

A hipótese de incidência do IPTU é que o imóvel esteja localizado em zona considerada urbana, assim entendida aquela circunscrição territorial que cumpre os requisitos do art. 32, § 1º do Código Tributário Nacional⁹, ou seja, que o imóvel possua no mínimo dois dos seguintes requisitos:

- a) meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;
- b) abastecimento de água;
- c) sistema de esgotos sanitários;
- d) rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;
- e) escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

⁹ Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

Desta forma, o imóvel de ser configurado como urbano ou rural, conforme esteja situado na zona urbana ou fora dela. Como exceção, há a possibilidade de classificação de um imóvel que esteja na zona urbana como imóvel rural para fins tributários, desde que se verifique sua destinação, conforme determina o art. 15 do Decreto-lei 57, de 18 de novembro de 1966. (MACHADO, 2011, p. 211)

Quem for o titular do domínio útil ou possuidor a qualquer título do imóvel urbano, é que será considerado o contribuinte, sendo seu ônus e não de um eventual comprador ou cessionário decorrente da concessão de uso, conforme a Súmula 74 do Supremo Tribunal Federal – STF.

O lançamento do IPTU é realizado de ofício.

O Poder Executivo é quem detém a competência de apurar o preço médio dos terrenos e edificações urbanas, fixando em tabelas ou pauta de valores, devendo sempre se realizar por lei. No entanto, tais valores podem ser atualizados pautados nos índices de correção monetária, apenas sendo proibido ao Poder Executivo a majoração em termos reais dos valores estipulados aos imóveis nos exercícios anteriores.

2.2 Imposto Transmissão de Bens Imóveis – ITBI

O Imposto sobre a transmissão “*inter vivos*” de bens imóveis a qualquer título, por ato oneroso, o popular ITBI, de competência do Município, deve incidir sobre as transações de compra e venda de imóveis entre pessoas vivas.

A CRFB/1988 atribui aos Estados e Distrito Federal a competência para instituir o imposto de transmissão *causa mortis*, e aos municípios a competência para o estabelecimento do imposto de transmissão de bens imóveis *inter vivos*. O fato gerador deste imposto está no artigo 35 do Código Tributário Nacional. Deste modo, considera-se como fato gerador desse imposto a transmissão *inter vivos* a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou a cessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como a cessão de direitos sobre a sua aquisição. Para o ITBI, a cessão de direitos imobiliários é equiparada à transmissão de propriedade, pois atualmente as cessões de direito configuram instrumentos de transmissão econômica de bens imóveis. (ABRANTES; FERREIRA, 2010, p. 60)

O ITBI tem sua função meramente fiscal, objetivando a obtenção de recursos financeiros para a Fazenda Pública Municipal. Sua alíquota deve ser fixada por lei

ordinária e sua base de cálculo é feita pelo valor venal dos bens ou direitos transmitidos, de acordo com o art. 38 do CTN.

Será considerado contribuinte qualquer das partes que figurem na operação tributária, excetuando-se a transmissão de direitos reais de garantia sobre imóveis (como a hipoteca e a anticrese), que não será tributada pelos Municípios, conforme determinado por lei.

O lançamento do ITBI se dá por declaração.

2.3 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, conhecido como ISSQN ou somente como ISS, possui amparo na CRFB/1988 no art. 156, inciso III, e detalhado na Lei Complementar n.º 116/2003, segundo o qual:

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

O ISS tem função predominantemente fiscal. Possui como fato gerador a realização de serviços não compreendidos na competência do Estado-membro, onde não se incluem as transmissões em virtude de doações ou heranças, que sofrem a incidência de imposto estadual, definidos na Lei Complementar n.º 116/2003 da União. O ISSQN também não incide na locação de bens móveis.

As alíquotas do ISSQN são fixadas pelo Município, porém, a União pode fixar por meio de lei complementar as alíquotas mínimas e máximas. Como se trata de um imposto fixo, não se pode discutir suas alíquotas e base de cálculo.

A Lei Complementar n.º 116/2003, manteve a regra de competência do art. 12 do Decreto-lei 406/1968, embora tenha ampliado as exceções a essa regra, ou seja, conforme estabeleceu o art. 3º, o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador, entendido como o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços ou, ainda, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas em seus incisos, que indicam o local em que será devido o imposto, fixando a alíquota máxima em 5%, sendo a alíquota mínima 2%, aos moldes do art. 88 da ADCT, redação dada pela Emenda Constitucional n.º 03/2002. (MACHADO, 2011, p. 409)

Seu lançamento é realizado por homologação.

2.4 Contribuição de Melhoria

Conforme a CRFB/1988, é de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios instituir contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. Assim sendo, cada ente tem competência para criar e exigir contribuição de melhoria em relação às suas obras realizadas.

Tal cobrança, leva em conta a obra pública que, uma vez finalizada, ocasione na valorização dos imóveis que forem beneficiados com ela. Portanto, a contribuição de melhoria está diretamente vinculada à valorização mobiliária, ou seja, não é toda obra pública que resultará em tais benefícios aos imóveis, pois pode ocorrer exatamente o oposto, a depreciação dos imóveis, não se constatando o fato gerador do tributo, eis que não se verifica a valorização mobiliária. (NOGUEIRA, 1990, p. 70)

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

- a) abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;
- b) construção e ampliação de parques, campos de desporto, pontes, túneis e viadutos;
- c) construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido, inclusive todas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;
- d) serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;
- e) proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos de água e irrigação;
- f) construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;
- g) construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos; e
- h) aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.

Deste modo, o fato gerador da contribuição de melhoria é definido por dois subsídios: a matéria tributável (a valorização) e o caráter de contraprestação (a necessidade de execução de obra pública). Combinando-se esses dois elementos, encontra-se a hipótese de incidência e o critério de definição de quais imóveis deverão ser objeto de lançamento do tributo. (BIAVA, 1986, p. 88)

Segundo o artigo 8º, do Decreto-lei n.º 195, de 1967, responde pelo pagamento da Contribuição de Melhoria, o proprietário de imóvel de domínio privado, localizado nas áreas direta ou indiretamente favorecidas pela obra, sendo que a obrigação se transmite aos adquirentes e sucessores, a qualquer título.

Logo, quando do lançamento da Contribuição de Melhoria, cada obra deverá ser estudada, para identificar os seus benefícios e para se determinar o conjunto de imóveis que foram valorizados em consequência da realização da obra, em uma operação para determinação da zona de influência da obra. As dificuldades encontradas nessa operação se prendem aos aspectos subjetivos da verificação da valorização dos imóveis. A determinação da valorização dos imóveis é apontada como o principal fator restritivo à aplicação prática da Contribuição de Melhoria. (BIAVA, 1986, p. 88)

Os elementos quantitativos da Contribuição de Melhoria, a base de cálculo e a alíquota, regulam-se por dois limites:

- a) O benefício resultante da valorização do imóvel decorrente da obra executada pelo poder público: aqui consideram-se a situação do imóvel na zona de influência, sua testada, área, finalidade de exploração econômica e outros elementos, que poderão ser levados em conta isolada ou conjuntamente;
- b) O custo da obra: como denota o Decreto-lei n.º 195, de 1967, poderão ser computados na apuração do custo da obra as despesas de estudos, projetos, fiscalização, desapropriações, administração, execução e financiamento; prêmios de reembolso e outros de praxe em financiamento ou empréstimos; expressão monetária atualizada na época do lançamento mediante aplicação de coeficientes de correção monetária; e todos os investimentos necessários para que os benefícios delas decorrentes sejam integralmente alcançados pelos imóveis beneficiados.

Resumindo-se, o valor da Contribuição de Melhoria se determina considerando o custo da realização da obra pública. Deste montante, haverá a divisão proporcional entre os imóveis beneficiados, limitando-se à efetiva valorização constatada para cada imóvel. Com estes critérios e identificando-se o valor do tributo devido, a Contribuição de Melhoria será exigida de cada contribuinte, respeitando-se a parcela anual não excedente a 3% do maior valor fiscal do seu imóvel, de livros ou de mercado, atualizado à época da cobrança.

No entanto, a administração pública encontra dificuldades para sua cobrança, quase que inviabilizando a utilização deste tributo. Na prática, este tributo só é cobrado em contrapartida às obras de pavimentação de vias públicas realizadas pelas Prefeituras, culminando que a Contribuição de Melhoria seja o tributo de competência do Município que tem a menor expressão na formação das receitas da Fazenda Pública Municipal, representando apenas 1% de toda a receita tributária municipal. O que torna complexa a cobrança da Contribuição de Melhoria é que os seus critérios são subjetivos para a estipulação do quanto os imóveis se valorizaram pela obra pública. (KHAIR, 2000, p. 140)

2.5 Taxas

Conforme estipulado no Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 77, a taxa é um tributo a ser arrecadado para custear o gasto com o exercício do poder de polícia ou com serviços públicos de respectiva atribuição, específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição, com a ressalva feita pela CRFB/1988, no art. 145, § 2º, de que a sua cobrança não poderá tomar como base de cálculo a mesma que tenha servido para a incidência de impostos.

As taxas são tributos vinculados, pois sua hipótese de incidência consiste numa atividade estatal determinada. Tributos vinculados, como as taxas, somente podem ser cobrados em contrapartida a uma prestação do Estado, mesmo que esta prestação não traga vantagem ou utilidade direta ao obrigado, como acontece com o exercício do poder de polícia. (ATALIBA, 1998, p. 36)

Diversamente dos impostos, a competência para instituir as taxas é comum e cada pessoa jurídica de direito público poderá cobrá-las em razão do exercício regular do poder de polícia que lhe tenha sido conferido pela CRFB/1988 e pelos serviços prestados ou postos à disposição do contribuinte, mas apenas aqueles que Constituição atribua ao governo tributante.

Destarte, também em relação à taxa existe uma certa repartição de competência, em que se define não diretamente pela fixação do fato gerador de cada uma, mas em virtude das atribuições dos governos. Assim, evitam-se as invasões de competência e os conflitos decorrentes da criação indiscriminada de taxas que, muitas vezes, se constituíam em verdadeiros impostos. (ATALIBA, 1998, p. 38)

Como se constata, a legislação apresenta dois fatos geradores para a cobrança das taxas:

- a) Pelo poder de polícia e;
- b) Pela utilização de serviços públicos específicos e divisíveis.

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

Nos regimes constitucionais, o Estado aparece como ente autônomo dos seus cidadãos, centralizando e possuindo o monopólio do uso da força, com o objetivo de manter a ordem e a justiça social. Deste modo, define-se o poder de polícia como:

"(...) a faculdade de que dispõe a Administração Pública para condicionar e restringir o uso e gozo de bens, atividades e direitos individuais, em benefício da coletividade ou do próprio Estado. Em linguagem menos técnica podemos dizer que o poder de polícia é o mecanismo de frenagem de que dispõe a Administração Pública para conter os abusos do direito individual. Por esse mecanismo, que faz parte de toda a administração, o Estado detém a atividade dos particulares, que se revelar contrária, nociva ou inconveniente ao bem-estar social, ao desenvolvimento e à segurança nacional". (MEIRELLES, 1998, p. 351.)

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

"Os serviços públicos (...) consideram-se utilizados pelo contribuinte: a) efetivamente, quando por ele usufruído, a qualquer título; b) potencialmente,

quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento" (BRASIL, 1966)

Logo, diversamente do que ocorre no caso das taxas cobradas pelo poder de polícia, quando se refere aos serviços públicos, as taxas podem ser cobradas ainda que não haja a efetiva utilização pelo cidadão, bastando que o serviço esteja à sua disposição. Outra condição para a cobrança desse tributo é que os serviços sejam específicos e divisíveis, conforme estatuído pelo art. 79, II, do CTN:

"Os serviços públicos [...] consideram-se: I – específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilização ou de necessidade públicas; II – divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários". (BRASIL, 1966)

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

Assim, a atuação deve se dimensionar por unidade de atuação (por exemplo, R\$ 50,00 [cinquenta reais]), sobre a qual se aplicará a alíquota genericamente referida em lei (metro quadrado, testada, alqueire, exemplificativamente).

Em relação ao quantitativo do fato gerador da taxa, cabe observar as restrições do art. 77, parágrafo único, do CTN: "A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a impostos, nem ser calculada em função do capital das empresas". (BRASIL, 1966)

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

Geralmente, as cobranças de taxas nos municípios são em grande número. Isso ocorre porque alguns serviços prestados pela Municipalidade são cobrados como Taxa, enquanto que o correto deveria ser a cobrança como preços públicos. Como exemplo, cita-se a cobrança de taxas para a retirada de cópias de documentos, a expedição de

alvarás e laudos técnicos, que de forma geral, são cobrados com Taxas de Expediente. A solução seria cobrar um preço pela prestação desses serviços. (KHAIR; VIGNOLI, 2000, p. 120)

As taxas representam no Brasil cerca de 20% da receita tributária municipal e apenas 6,7% dos municípios não as cobram. No que se refere à arrecadação por taxas, somente seis delas – limpeza, conservação de vias, combate a incêndios, iluminação pública, anúncio e licenças e funcionamento – respondem por cerca de 95% do montante arrecadado. Para que haja um crescimento das taxas nos municípios, a sugestão é que elas sejam cobradas pelo custo real dos serviços a que se destinam. (KHAIR; VIGNOLI, 2000, p. 13)

2.6 Cosip – Contribuição Para o Custeio de Serviço de Iluminação Pública

Mesmo ainda residindo muitas polêmicas sobre este tema, a contribuição sobre a iluminação pública foi declarada constitucional, após grande mobilização do Conselho Nacional de Municípios perante o Congresso Nacional.

Muitos Municípios, ao invés de instituir a contribuição, instituíam taxas de iluminação pública, sendo que o Supremo Tribunal Federal – STF, declarou inconstitucional a cobrança do custeio da iluminação pública através de taxas.

Desta forma, a CRFB/1988, fez a previsão, em seu art. 149-A, por meio da emenda Constitucional n.º 39 de 2002, a possibilidade de instituição de Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, e que a competência para a cobrança era do Município, ou seja, o Município deve instituir este tributo por meio de Lei, definindo suas alíquotas, quem será o contribuinte e qual será sua forma de arrecadação. A destinação deve ser específica, com os valores arrecadados pela Contribuição sendo obrigatoriamente aplicados na manutenção, melhoria e expansão desses serviços das redes de distribuição e fornecimento, não podendo a arrecadação ser destinada para outras atividades ou qualquer outro tipo de custeio da administração. (CNM, 2012)

A Cosip deve respeitar o princípio da legalidade e pode ser cobrada na fatura de energia elétrica. O Município deve estar atento a qualquer movimento que tente inviabilizar a cobrança da Cosip, pois é dela que sai o custeio da iluminação pública, que é de altíssimo custo. Sem esse tributo, o Município dificilmente terá possibilidades de custear os serviços de iluminação, que é uma forma de trazer segurança aos cidadãos

que moram no Município, pois a iluminação noturna, por exemplo, é uma forma de segurança pública. (CNM, 2012)

Alguns municípios recorreram ao judiciário e, com decisões liminares, conseguiram, por algum tempo, não se responsabilizar pela manutenção da iluminação pública, ficando a encargo da empresa concessionária do serviço público, a exemplo do Município de Registro-SP, a qual a Elektro ficou um bom tempo como a responsável pela iluminação pública. No entanto, no ano de 2018, a ação judicial transitou em julgado, com decisão final para que o município de Registro-SP ficasse responsável, por fim, por tal serviço público.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Município, ao criar tributos vinculados (taxas, contribuição de melhoria e contribuição de iluminação pública) e não vinculados (impostos) busca assegurar uma relativa equivalência econômico-financeira entre ele e os demais entes federados, aspecto fundamental para o equilíbrio federativo e para a realização destes serviços destinados à população local, decorrentes do interesse local.

Estes interesses estão relacionados ao cotidiano da vida municipal, que dizem respeito diretamente aos problemas da coletividade da cidade e das necessidades históricas existentes, sendo predominante a competência do Município sobre tais matérias, diante da mutação que passam certas atividades e serviços no dia-a-dia. Assim, estes serviços deverão ser destinados a toda coletividade.

Assim, o grande desafio do Federalismo Fiscal para o Município é possuir compatibilidade entre os encargos traçados pela estrutura normativa e os instrumentos fiscais capazes de custear sua execução, bem como a titularidade de tal receita, e, enfim, buscar mecanismos que permitam maior eficiência na arrecadação de tributos, maiores benefícios na partilha e no próprio gasto, tudo sob um critério que garanta uma redistribuição justa e equitativa das receitas em todo o território.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRANTES, Luiz A.; FERREIRA, Marco A. M. Gestão Tributária. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2010.

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquemático. 6ª ed. São Paulo: Método, 2012.

AMARO, Luciano. Direito Tributário. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ATALIBA, Geraldo. Hipóteses de Incidência Tributária. 5ª. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

BARRETO, Aires F. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 1998.

BIAVA, Adriano H. R. Contribuição de Melhoria: necessidade de inovação fiscal. São Paulo: IPE/USP, 1986.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 20 nov. 2021.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 20 nov. 2021.

BRASIL. Lei Complementar nº 101 – Dispõe sobre a responsabilidade na gestão fiscal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 20 nov. 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 28.ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CNM. Confederação Nacional de Municípios. Finanças: procedimentos para otimizar a arrecadação municipal. 2012. Disponível em: <https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca_antiga/03.%20Finan%C3%A7as%20-%20Procedimentos%20para%20otimizar%20a%20arrecada%C3%A7%C3%A3o%20municipal.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2021.

ESAF - B. Escola de Administração Fazendária. Caderno Fiscal n.º 1: Equalização Fiscal. 2009. Disponível em: <<http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/pesquisas-epremios/pesquisas/pesquisas-antiores/forum-fiscal/publicacoes/cadernos-2004-a2009/caderno-forum-fiscal-nb01-equalizacao-fiscal/view>>. Acesso em: 20 nov. 2021.

ESAF. Escola de Administração Fazendária. Legislação Tributária: função social dos tributos. 2009. Disponível em: <<http://www.ebah.com.br/content/ABAAAgHy4AL/legislacaotributaria-funcao-social-dos-tributos-esaf?part=4>>. Acesso em: 20 nov. 2021.

KHAIR, Amir Antônio; VIGNOLI, Francisco Humberto. Manual de Orientação para Crescimento da Receita Própria Municipal. São Paulo: EAESP, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito de. Curso de Direito Tributário. 32ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Municipal Brasileiro. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.