

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM
REDE NACIONAL**

**EFICIÊNCIA DA LEGISLAÇÃO DO ISSQN: ANÁLISE DO
MUNICÍPIO DE ITAQUIRAÍ-MS**

JÚLIO MARQUES DA SILVA

**DOURADOS / MS
2016**

JÚLIO MARQUES DA SILVA

**EFICIÊNCIA DA LEGISLAÇÃO DO ISSQN: ANÁLISE DO
MUNICÍPIO DE ITAQUIRAÍ-MS**

Trabalho de Conclusão Final apresentado ao Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional da Universidade Federal da Grande Dourados (Profiap/UFGD), como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

ORIENTADOR: Prof. Dr. Caio Luis Chiariello

**DOURADOS / MS
2016**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP).

S586e	Silva, Júlio Marques da Eficiência da legislação do ISSQN: análise do município de Itaquiraí-MS / Júlio Marques da Silva -- Dourados: UFGD, 2016. 102f. Orientador: Prof. Dr. Caio Luis Chiariello. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) PROFIAP, Mestrado Profissional em Administração Pública em rede Nacional – Universidade Federal da Grande Dourados. 1. Eficiência. 2. Recursos Públicos. 3. Legislação Tributária. 4. ISSQN Itaquiraí. I. Título. CDD – 346.81043
-------	---

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Central – UFGD.

©Direitos reservados. Permitido a reprodução parcial desde que citada a fonte

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM
REDE NACIONAL**

JÚLIO MARQUES DA SILVA

**EFICIÊNCIA DA LEGISLAÇÃO DO ISSQN: ANÁLISE DO
MUNICÍPIO DE ITAQUIRAÍ-MS**

BANCA EXAMINADORA

ORIENTADOR: Prof. Dr. Caio Luis Chiariello

Prof. Dr. Alfa Oumar Diallo

Prof. Dr. Antonio Carlos Vaz Lopes

Marcio Henrique Liberali

**DOURADOS / MS
2016**

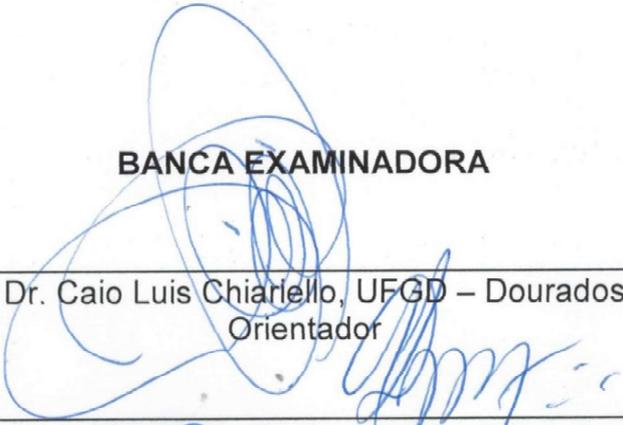
JÚLIO MARQUES DA SILVA

EFICIÊNCIA DA LEGISLAÇÃO DO ISSQN: ANÁLISE DO MUNICÍPIO DE ITAQUIRAÍ - MS

Trabalho de Conclusão Final apresentado como exigência para a obtenção do título de Mestre em Administração Pública, à banca examinadora, no Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional – PROFIAP – Universidade Federal da Grande Dourados, sendo considerado aprovado.

Dourados (MS), 23 de agosto de 2016.

BANCA EXAMINADORA



Prof. Dr. Caio Luis Chiariello, UFGD – Dourados/MS
Orientador

Profa. Dr. Alfa Oumar Diallo, UFGD – Dourados/MS
Examinador Interno

Profa. Dr. Antonio Carlos Vaz Lopes, UFGD – Dourados/MS
Examinador Externo



Marcio Henrique Liberali – Prefeitura de Itaquiraí/MS
Membro Técnico

AGRADECIMENTOS

A Deus, que nos dá vida e saúde, pois, sem Ele, nada podemos realizar.

Aos meus queridos pais, Juares e Deusira, a quem muito amo e de quem me orgulho de ser filho, por todo amor, carinho, dedicação e pelos ensinamentos que me deram.

À minha esposa Fabrícia, pelo apoio e por compreender a minha ausência.

Ao meu filho Bernardo, pelo sorriso motivador que muitas vezes me serviu de força nos momentos difíceis ao longo desse caminho.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Caio Luis Chiariello, pela orientação, pelo apoio e por ouvir e respeitar as minhas sugestões.

Aos professores do programa Profiap/UFGD que sempre estiveram à disposição dos alunos, compartilhando o conhecimento e fornecendo um ambiente de discussão saudável.

À Prefeitura Municipal de Itaquiraí-MS por permitir que eu pudesse concluir os créditos do mestrado enquanto servidor da instituição, bem como por fornecer as informações necessárias para a realização da pesquisa.

Aos meus colegas de estudo que estiveram compartilhando suas experiências comigo nesta jornada que foi extremamente produtiva para o meu desenvolvimento acadêmico, pessoal e profissional.

E aos demais amigos e parentes pela amizade e apoio em todos os momentos desta trajetória e que compreenderam que era necessário abdicar de alguns bons momentos em troca de um sonho.

“Que os vossos esforços desafiem as impossibilidades; lembrai-vos de que as grandes coisas do homem foram conquistadas do que parecia impossível”.

Charles Chaplin

RESUMO

A administração pública deve estar voltada para o enfoque gerencial, em que o Estado precisa administrar os recursos públicos de maneira racional, eficiente e efetiva. A adequada obtenção desses recursos passa por um processo de gestão que envolve, dentre outros elementos, uma legislação tributária eficiente. O presente trabalho, procurou-se estudar a legislação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) do Município de Itaquiraí, Estado de Mato Grosso do Sul. O mesmo teve como objetivo analisar os dispositivos legais dessa legislação, além de apontar as situações em que as normas jurídicas apresentam-se ineficientes, além de sugerir alternativas que possam contribuir para melhorar a arrecadação do imposto no município. Os problemas levantados foram observados pelo pesquisador que, ocupando o cargo de fiscal de tributos do referido município durante 4 anos, vivenciou no exercício das suas funções as situações apontadas. As constatações mostraram que na legislação do ISSQN existem dispositivos que estão em contradição com o poder judiciário, que implicam em fiscalizações irrelevantes, e que não estão devidamente regulamentados. A ineficiência dos enunciados legais demonstrados no trabalho não está relacionada à complexidade do conteúdo destes, mas a equívocos das normas gerais do imposto dispostas em Lei Complementar Federal, fielmente seguidas pela legislação municipal, além do custo político de se aumentar a incidência do imposto em municípios com inexpressiva participação da arrecadação própria na composição das receitas municipais.

Palavras-chave: Eficiência; Recursos Públicos; Legislação Tributária; ISSQN; Itaquiraí.

ABSTRACT

The public administration must be focused on the management approach, in which the State needs to manage public resources rationally, efficiently and effectively. The proper obtainment of these resources goes through a management process that involves, among other aspects, an efficient tax legislation. This work focused the study of the law related to Tax of Any Kind of Services (ISSQN) of the municipality of Itaquiraí, State of Mato Grosso do Sul. The aim was to analyze the legal devices of that law, while pointing out the situations in which the legal rules have been inefficient; we also suggested some alternatives that can help the improvement of the tax collection in the city. The situations herein related were observed by the researcher, who occupied the position of municipal tax supervisor for 4 years and experienced them during the exercise of his functions.. The findings showed that in ISSQN legislation there are devices that are in contradiction with the judicial power, which imply in irrelevant inspections, and are not properly regulated. The inefficiency of the legal statements demonstrated in this work is not related to the complexity of the content itself, but to the misconceptions of the general taxes' rules disposed in the Federal Supplementary Law, faithfully followed by municipal legislation, beyond the political cost of tax increasings in municipalities with low participation of their own taxes revenues as part of municipal revenues.

Keywords: Efficiency; Public Resources; Tax Legislation; ISSQN; Itaquiraí.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1. Marco Teórico	17
Quadro 2. Principais Tributos por Esfera do Governo	23
Quadro 3. Demonstrativo dos Problemas Encontrados e das Alternativas Sugeridas	80

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Receitas Municipais Consolidadas – 2005 a 2014	41
Tabela 2. Receita Tributária dos Municípios (Recursos Próprios) – 2005 a 2014	51
Tabela 3. Receitas do Município de Itaquiraí – 2006 a 2015	62
Tabela 4. Estimativa de Prejuízos Provenientes da Base de Cálculo do ISSQN de Construção Civil	68
Tabela 5. Estimativa de Evasão de ISSQN de Edificações de Pessoa Física – 2010 a 2015...	70
Tabela 6. Estimativa de Evasão de ISSQN de Profissional Autônomo – 2010 a 2015	72

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1. Receitas Municipais: ≤ 10.000 Habitantes	42
Figura 2. Receitas Municipais: $> 10.000 \leq 20.000$ Habitantes	43
Figura 3. Receitas Municipais: $> 20.000 \leq 50.000$ Habitantes	43
Figura 4. Receitas Municipais: $> 50.000 \leq 100.000$ Habitantes	43
Figura 5. Receitas Municipais: $> 100.000 \leq 500.000$ Habitantes	44
Figura 6. Receitas Municipais: > 500.000 Habitantes	44
Figura 7. Municípios Brasileiros por Faixa Populacional	45
Figura 8. Mapa de Localização do Município de Itaquiraí-MS	58
Figura 9. Organograma Administrativo de Itaquiraí-MS	60
Figura 10. Organograma da Administração Tributária de Itaquiraí-MS	61

LISTA DE ABREVIACÕES E SIGLAS

ABNT: Associação Brasileira de Normas Técnicas

ART.: Artigo

BTN: Bônus do Tesouro Nacional

CF: Constituição Federal

CIDE: Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico

CNM: Confederação Nacional dos Municípios

COFINS: Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social

CIP ou COSIP: Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública

CSLL: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN: Código Tributário Nacional

CUB: Custo Unitário Básico

DF: Distrito Federal

FPM: Fundo de Participação dos Municípios

FUNDEB: Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação

HAB.: Habitantes

IBGE: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS: Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IE: Imposto sobre Exportação

IGP-M: Índice Geral de Preços do Mercado

II: Imposto sobre Importação

IOF: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativo a Títulos Mobiliários

IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU: Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor

IR: Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

IRP: Imposto sobre a Renda e o Patrimônio

ISS ou ISSQN: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITBI: Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a Eles Relativos

ITCD: Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação

ITR: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

KM: Quilômetros

KM²: Quilômetros Quadrados

LCM: Lei Complementar Municipal

M²: Metros Quadrados

MS: Mato Grosso do Sul

NBR: Norma Brasileira

Nº: Número

OTN: Obrigações do Tesouro Nacional

OTRN: Obrigações Reajustáveis do tesouro Nacional

PIS: Programa de Integração Social

PR: Paraná

RE: Recurso Extraordinário

RFB: Receita Federal do Brasil

SIAFI: Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

STF: Supremo Tribunal Federal

STJ: Supremo Tribunal de Justiça

STN: Secretaria do Tesouro Nacional

TPP: Taxa de Poder de Polícia

TRU: Taxa Rodoviária Única

TSU: Taxa de Serviços Urbanos

UFI: Unidade Fiscal de Itaquiraí

UFIR: Unidade Fiscal de Referência

UFN: Unidade Fiscal de Naviraí

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	14
2. ABORDAGENS TEÓRICO-CIENTÍFICAS	18
2.1. ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO E RECUSOS PÚBLICOS	18
2.1.1. Eficiência, Eficácia e Economicidade com Recursos Públicos	19
2.2. EFICIÊNCIA NA GESTÃO TRIBUTÁRIA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	21
2.2.1. Aspectos da Administração Tributária	24
2.2.2. Legislação Tributária	27
2.2.2.1. Complexidade da Legislação Tributária	28
2.2.2.2. A Dicotomia entre os Princípios da Eficiência e da Legalidade na Legislação Tributária	30
2.3. COMPOSIÇÃO DAS RECEITAS MUNICIPAIS	34
2.3.1. Recursos Próprios	35
2.3.2. Transferências Intergovernamentais	37
2.3.2.1. Participação dos Municípios nos Recursos Federais	37
2.3.2.2. Participação dos Municípios nos Recursos Estaduais	39
2.3.3. Recursos Próprios x Transferências Intergovernamentais	40
2.4. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)	47
2.4.1. Aspectos Relevantes do ISSQN	49
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	53
4. CONTEXTUALIZAÇÃO DA REALIDADE INVESTIGADA E DESCRIÇÃO DA SITUAÇÃO PROBLEMA	57
4.1. MUNICÍPIO DE ITAQUIRAÍ – MS	57
4.1.1. Estrutura Administrativa e Tributária do Município	59
4.1.2. Composição das Receitas Municipais	61
4.2. DESCRIÇÃO DA SITUAÇÃO PROBLEMA	63
4.2.1. Base de Cálculo do ISSQN da Construção Civil Controversa	64
4.2.2. Base de Cálculo do ISSQN de Edificação de Pessoa Física não Regulamentada ..	68
4.2.3. ISSQN dos Profissionais Autônomos Prejudicado	70
4.2.4. Responsabilidade por Substituição Tributária Limitada	72
5. APRESENTAÇÃO DAS ALTERNATIVAS INDICADAS	74
5.1. BASE DE CÁLCULO DO ISSQN DA CONSTRUÇÃO CIVIL	74
5.2. BASE DE CÁLCULO DO ISSQN DE EDIFICAÇÃO DE PESSOA FÍSICA	76
5.3. ISSQN DOS PROFISSIONAIS AUTÔNOMOS	77
5.4. RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	79
5.5. CONTRIBUIÇÃO PARA A ORGANIZAÇÃO	79
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS	81
REFERÊNCIAS	85
ANEXO: LISTA DE SERVIÇOS TRIBUTADOS PELO ISSQN	94

1. INTRODUÇÃO

É impressionante como o destino às vezes nos prega algumas peças, colocando-nos em situações relativamente opostas em diferentes épocas da vida. Em determinado período, um estudante de graduação em ciências contábeis, colaborador do setor privado, que, ao elaborar o seu trabalho de conclusão de curso, voltou-se a buscar brechas na complexa legislação tributária brasileira e a demonstrar meios legais para reduzir o ônus tributário das empresas. Em outro momento, agora como aluno do Mestrado Profissional em Administração Pública e servidor público ocupante do cargo de Fiscal de Tributos Municipal, ao desenvolver o trabalho de conclusão final, busca-se pelo oposto, o de minimizar as brechas deixadas pela legislação, visando potencializar a arrecadação tributária.

A ideia de realizar este estudo partiu da inquietação do servidor público que, deparando-se com dificuldades no exercício de suas funções, sendo tais circunstâncias decorrentes de uma legislação tributária omissa ou controversa que ocasionava - e ainda ocasiona - prejuízos ao erário público de um município, somou-se à curiosidade do aluno/pesquisador de mestrado, culminando na análise desta legislação e na proposta de alternativas que facilitem o desempenho da administração tributária e, conseqüentemente, incrementem a arrecadação própria deste ente federativo, contribuindo para uma gestão pública mais eficiente.

Hodiernamente, a Administração Pública está voltada para o enfoque gerencial. A preocupação constante na gestão dos recursos públicos é o interesse público, direcionada, especialmente, à qualidade e à eficiência dos serviços ofertados pelo Estado. Isso exige dos gestores públicos e da classe política a implantação de mecanismos de controle e o uso efetivo dos instrumentos de fiscalização pública como medidas para garantir a proteção dos recursos e evitar ou atenuar possíveis prejuízos à Administração Pública diante dos desafios de fazer chegarem os recursos a cada ponto do enorme território brasileiro (SANTANA, 2015).

Dessa forma, a utilização dos recursos públicos necessita ocorrer da forma menos onerosa imaginável, de modo a satisfazer as necessidades da população, extraindo-se a maior qualidade possível na prestação do serviço. Esse processo se dá com recursos escassos, inicialmente com a obtenção de recursos financeiros para posterior aquisição dos demais recursos. A aquisição desses recursos na administração pública faz-se, principalmente, através da arrecadação de tributos.

Nesse sentido, tributo “é a prestação em dinheiro que o Estado, no exercício do seu

poder de império, exige dos cidadãos com o objetivo de obter recursos para o cumprimento de seus fins” (DIALLO, 2001, p. 17), sendo a gestão tributária o setor da administração pública responsável pela obtenção desses recursos.

A gestão tributária tem como finalidade a obtenção junto à sociedade dos recursos necessários à manutenção do Estado, com um custo mínimo de arrecadação. A base de um sistema tributário efetivo é uma máquina de administração tributária eficiente, cujos objetivos voltados à política tributária só serão atingidos se as leis tributárias forem utilizadas corretamente e os custos administrativos se mantiverem mínimos (TRISTÃO, 2003).

Entretanto, as leis tributárias geralmente são complexas gerando, segundo Ribeiro (2013, p.147), uma “legislação caótica”. Determinar exatamente o que é tributável gera muitas das complicações da legislação tributária. Inúmeras regras que concedem diversas reduções, imunidades, isenções e outros benefícios fiscais geram mais complicações ainda. Assim, a administração tributária tem a difícil tarefa de interpretar e executar a legislação tributária, necessitando compreender o ambiente e a base legal e administrativa em que está envolvida (GUSMÃO, 2014).

Para que a execução da legislação tributária aconteça de forma satisfatória, é de suma importância que exista no conteúdo dessa legislação a interação entre os princípios da legalidade e da eficiência. A Administração Pública e o Poder Legislativo precisam ater-se em facilitar o desempenho das atividades do contribuinte, tanto no exercício de seus direitos quanto no cumprimento de seus deveres por meio de uma legislação clara e objetiva e de menor carga burocrática no desempenho de suas obrigações tributárias e fiscais (PASCHOL, 2012).

Diante do exposto, o presente trabalho justifica-se pela necessidade de se pesquisar instrumentos que aprimorem a eficiência da legislação tributária, que é o mecanismo de ação do Estado na aquisição de recursos públicos indispensáveis ao atendimento das demandas da população. Logo, um estudo sobre a eficiência da legislação tributária municipal referente ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), que segundo dados da Receita Federal do Brasil é o tributo de competência dos municípios com maior arrecadação, é relevante.

Assim, este estudo propõe-se a responder o seguinte questionamento: os dispositivos legais do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza de um determinado município são eficientes o bastante de modo a possibilitar à administração tributária desempenhar suas atribuições de maneira satisfatória?

Para tanto, buscou-se abordar na revisão teórico-científica deste trabalho o

funcionamento da atividade financeira estatal responsável pela obtenção, gestão e aplicação dos recursos públicos, além de expor os aspectos que tornam eficiente a área responsável pela obtenção desses recursos, a gestão tributária, explanando como funciona uma administração tributária e contrapondo os princípios da eficiência e da legalidade para demonstrar a necessidade de haver uma interação entre ambos os princípios na elaboração das legislações tributárias.

Também abordou-se a composição das receitas municipais, formada pelos tributos de competência própria dos Municípios e pelas transferências constitucionais repassadas pela União e pelos Estados, e o imposto objeto deste estudo, o ISSQN, bem como seus elementos jurídicos (sujeito passivo, fato gerador, base de cálculo e alíquota) e aspectos relevantes.

Por fim, examinou-se a legislação tributária do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) do Município de Itaquiraí-MS, no que concerne à eficiência dos seus dispositivos legais, identificando os pontos críticos que impactam com maior relevância na arrecadação municipal. Com a identificação desses pontos, apontou-se alternativas que podem facilitar, tanto para o contribuinte, quanto para a administração tributária, o cumprimento das obrigações tributárias e, conseqüentemente, alavancar a arrecadação desse imposto.

Situado no sul da região Centro-Oeste do Brasil, no Sudoeste do Estado de Mato Grosso do Sul e próximo à fronteira com o Paraguai, esse município foi escolhido para ser o objeto de estudo deste trabalho pelo fato de o pesquisador ter sido, durante 4 anos, servidor público da carreira fiscal deste ente federativo, tendo vivenciado as mais variadas situações no desempenho de suas funções.

Sendo assim, este estudo tem como objetivo geral analisar a legislação tributária do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) do Município de Itaquiraí-MS, especialmente no que tange à eficiência dos seus dispositivos legais.

Especificadamente o trabalho pretende:

- Analisar a composição das receitas municipais;
- Revisar o conteúdo da legislação tributária do ISSQN;
- Identificar dispositivos legais tributários ineficientes; e
- Propor alternativas para a melhorar a eficiência da legislação tributária.

As constatações desta pesquisa poderão servir de base para melhorias em outras legislações tributárias municipais que estejam buscando ampliar a eficiência dos seus dispositivos legais, através da redução da morosidade e da complexidade dos mesmos, e que almejam transformar-se em entes públicos onde exista espaço para a criatividade e a inovação na gestão dos recursos públicos.

Segue abaixo, para fins de ilustração, o marco teórico sobre o tema deste estudo.

Quadro 1. Marco Teórico

Autor	Tema	Síntese
Ferreira (2007).	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza	Compete aos Municípios e ao Distrito Federal a instituição do ISSQN, cujo fato gerador é a prestação de serviços mesmo se esta não configurar como atividade preponderante do contribuinte.
Harada (2002).	Atividade Financeira do Estado e Recursos Públicos	Atuação estatal que está voltada para obter, gerir e aplicar os recursos financeiros necessários à consecução das finalidades do Estado que, em última análise, se resumem na realização do bem comum.
Meneguim e Santos (2003).	Princípios da Eficiência e da Legalidade na Legislação Tributária	Em um panorama ideal, os princípios da legalidade e da eficiência devem interagir entre si, onde, seja no momento de criação da lei, seja no momento de aplicação da norma, as escolhas devem recair sobre a opção mais eficiente.
Oliveira et al. (2007)	Tributos	A obrigação de pagar um tributo só existe quando esta é estabelecida em lei, devendo o pagamento ser em unidades de moeda corrente nacional, independente da vontade do contribuinte.
Santos e Santos (2014)	Composição das Receitas Municipais	Apesar do rol de tributos de competência municipal, grande parte dos municípios depende das transferências constitucionais de recursos federais e estaduais para manter a sua estrutura de gestão e o fornecimento de uma infraestrutura pública ao município e à sua população.
Tristão (2003).	Eficiência na Gestão Tributária da Administração Pública	Tem como finalidade a obtenção junto à sociedade dos recursos necessários à manutenção do Estado, com um custo mínimo de arrecadação através de uma administração e leis tributárias eficientes.

Fonte: Elaborado pelo autor.

2. ABORDAGENS TEÓRICO-CIENTÍFICAS

2.1. ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO E RECUSOS PÚBLICOS

Atualmente, a Administração Pública está voltada para o enfoque gerencial. A preocupação constante na gestão dos recursos públicos é o interesse público, direcionada, especialmente, à qualidade e eficiência dos serviços ofertados pelo Estado. Isso exige dos gestores públicos e da classe política a implantação de mecanismos de controle e o uso efetivo dos instrumentos de fiscalização pública como medidas para garantir a proteção dos recursos e evitar ou atenuar possíveis prejuízos à Administração Pública diante dos desafios de fazer chegarem os recursos a cada ponto do enorme território brasileiro (SANTANA, 2015).

Para isso, o Estado lança mão de sua atividade financeira que é representada pelas ações desempenhadas com o objetivo de alcançar os recursos necessários ao seu sustento e a respectiva realização de gastos voltados à execução das necessidades públicas (GALVÃO, 2015). Nessa, a atuação estatal está voltada para obter, gerir e aplicar os recursos financeiros necessários à consecução das finalidades do Estado que, em última análise, se resumem na realização do bem comum (HARADA, 2002).

Baleeiro (2002), corroborando com o afirmado acima, explica que a atividade financeira consiste em obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu à outras pessoas de direito público.

Segundo Ramos Filho e Menezes (2001, p. 19), a atividade financeira do Estado se assenta e se desenvolve, basicamente, em três campos: “Receita - obtenção dos meios patrimoniais necessários à realização dos fins visados pelo Estado; Gestão - administração e conservação do patrimônio público; e Despesa - utilização, pelo Estado, dos recursos patrimoniais disponíveis”.

As receitas compreendem o ingresso de recursos financeiros ao erário público que são geridos pela Administração Pública para a realização das finalidades do Estado. Martins (2002), ao detalhar a composição dos recursos públicos em termos de sistema com insumos, produtos e realizações ou impactos e especificá-los por categorias de insumos, afirma que os recursos financeiros são “dotações orçamentárias e recursos financeiros efetivamente repassados para aquisição de outros recursos”. Como outros recursos, têm-se:

Pessoas: servidores, ocupantes de funções comissionadas (autoridades e dirigentes que não pertencem aos quadros estatais), colaboradores eventuais (consultores,

especialistas etc.), empregados temporários (contratados por tempo determinado), empregados terceirizados etc.

Patrimônio físico: instalações, equipamentos, recursos materiais, logística etc. Serviços: prestação de serviços de apoio para manutenção dos recursos ou terceirização de atividades (auxiliares ou finalísticas).

Recursos informacionais: informações e tecnologia informacional ou recursos informáticos (para coleta, tratamento e disseminação da informação).

Recursos institucionais: regras (inclusive de funcionamento), organizações, alçadas, competências etc.

Recursos simbólicos: imagem, marcas, símbolos etc.

Recursos tecnológicos: tecnologias, conhecimento tácito e explícito, patentes etc (MARTINS, 2005).

Desta forma, os recursos públicos são insumos (*inputs*) postos para geração dos produtos (*outputs*) da ação governamental que, por sua vez, gerarão impactos (*outcomes*) numa dada situação, ou seja, promover bem estar, dentre outros impactos desejáveis, e não apenas ser ingrediente necessário à operação da máquina governamental. (SANTANA, 2011). Entretanto, a obtenção e uso desses recursos devem estar alinhados ao menor ônus possível, dentro dos requisitos e da quantidade exigida pelos insumos (*inputs*), gerindo adequadamente os recursos financeiros e físicos (PALVARINI, 2014), ou seja, devem ser adquiridos e aplicados com eficiência, eficácia e economicidade.

2.1.1. Eficiência, Eficácia e Economicidade com Recursos Públicos

Conforme artigo 37 da Constituição Federal de 1988, “a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e **eficiência** [...] (grifo nosso)”.

O conceito de eficiência, segundo Martins (2005), é a relação entre insumos e produtos na medida em que se consideram os recursos escassos e as demandas crescentes (ou, no limite, infinitas), visando gerar mais produtos com menos insumos e, conseqüentemente, maximizando seu aproveitamento. É a relação entre os produtos/serviços gerados (*outputs*) com os insumos (*Inputs*) empregados, usualmente sob a forma de custos ou produtividade (PALVARINI, 2014).

No âmbito da administração pública, a eficiência é um conceito econômico que introduz parâmetros relativos de aproveitamento ótimo de recursos escassos disponíveis para a realização máxima de resultados desejados. Não se cuida apenas de exigir do Estado que alcance resultados com os meios que lhe são colocados à disposição pela sociedade (eficácia),

mas, também, de que os efetue da melhor forma possível (eficiência), tendo, assim, uma dimensão qualitativa. Portanto, a eficiência diz respeito ao cumprimento das finalidades do serviço público, de modo a satisfazer as necessidades dos usuários, da maneira menos onerosa possível, extraíndo-se dos recursos empregados a maior qualidade na sua prestação (GROTTI, 2003).

Por sua vez, a eficácia significa fazer o que é preciso para alcançar determinado objetivo. Não se confunde com a eficiência, uma vez que se refere especificamente ao resultado do trabalho realizado, ou seja, se este é adequado a um fim proposto. Pode, todavia, ocorrer que o produto em si seja considerado adequado, no entanto, o seu processo se dê sem eficiência, levando a um resultado final não apropriado. Assim, no âmbito estatal, pode-se afirmar que a eficácia diz respeito ao alcance da meta desejada, sendo que este termo expressa o grau com que um programa governamental, por exemplo, é capaz de produzir os resultados previamente definidos, através de seus objetivos de performance, dentro dos prazos estabelecidos (BUGARIN, 2001).

Em comparação com a eficiência, a eficácia é a concreção dos objetivos desejados por determinada ação do Estado, não sendo levados em consideração os meios e os mecanismos utilizados para tanto. Assim, o Estado pode ser eficaz em resolver o problema do analfabetismo no Brasil, mas pode estar fazendo isso com mais recursos do que necessitaria. Na eficiência, por sua vez, há clara preocupação com os mecanismos que foram usados para a obtenção do êxito na atividade do Estado. Buscam-se os meios mais econômicos e viáveis, para maximizar os resultados e minimizar os custos. Em síntese, é atingir o objetivo com o menor custo e os melhores resultados possíveis (GASPARINI, 2006).

No que tange à economicidade, Bento José Bugarin (1995, p. 17) entende que o conceito de eficiência “se faz equivalente ao de economicidade na medida em que expressa a racionalidade com que é feita a seleção e alocação dos recursos econômicos aos processos produtivos”.

No entanto, para Paulo Soares Bugarin (2001), é importante destacar que a Constituição Federal de 1988 já previa expressamente a eficiência, ao lado da eficácia, como um dos vetores referenciais fundamentais para a atuação do sistema de controle interno de cada um dos três Poderes do Estado, no exercício permanente e essencial de avaliação qualitativa ou material da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

Deste modo, na administração pública o gestor deve, por meio de um comportamento

ativo, criativo e desburocratizante, tornar possível, de um lado, a eficiência por parte do servidor, e a economicidade como resultado das atividades, impondo-se o exame das relações custo/benefício nos processos administrativos que levam a decisões, especialmente as de maior amplitude, a fim de se aperfeiçoar a economicidade da escolha entre os diversos caminhos propostos para a solução do problema, para a implementação da decisão (REIS, 2000 *apud* BARRETO FILHO, 2013).

Em suma, a utilização dos recursos públicos necessita ocorrer da forma menos onerosa possível, de modo a satisfazer as necessidades da população, extraindo-se a maior qualidade possível na prestação do serviço. Como mencionado anteriormente, esse processo se dá com meios escassos, inicialmente com a obtenção de recursos financeiros para posterior aquisição dos demais recursos. Dito isto, a obtenção destes recursos deve acontecer da maneira mais satisfatória possível, sendo que na administração pública isso se faz, principalmente, através da arrecadação de tributos, o que torna de suma importância que a gestão tributária na esfera pública seja desempenhada de forma eficiente.

2.2. EFICIÊNCIA NA GESTÃO TRIBUTÁRIA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Conforme o artigo 3º do Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966), “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”.

Oliveira et al. (2007, p. 23 e 24) detalham a definição do CTN explicando que:

Prestação pecuniária: significa que o tributo deve ser pago em unidades de moeda corrente, inexistindo o pagamento *in natura* ou *in labore*, ou seja, o que é pago em bens ou em trabalho ou prestação de serviço;

Compulsória: obrigação independente da vontade do contribuinte;

Em moeda ou cujo valor se possa exprimir: os tributos são expressos em moeda corrente nacional (reais) ou por meio de indexadores (OTRN, OTN, BTN, UFIR);

Que não constitua sanção de ato ilícito: as penalidades pecuniárias ou multas não se incluem no conceito de tributo; assim, o pagamento de tributo não decorre de infração de determinada norma ou descumprimento de lei;

Instituída em lei: só existe a obrigação de pagar o tributo se uma norma jurídica com força de lei estabelecer essa obrigação;

Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: a autoridade não possui liberdade para escolher a melhor oportunidade de cobrar o tributo; a lei já estabelece todos os passos a serem seguidos.

O Brasil possui em sua estrutura normativa cinco espécies de tributos distintas:

impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais.

O Imposto, definido no art. 16 do CTN, é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade específica relativa ao contribuinte. Para Fabretti (2009, p. 105), o “imposto é aquele que, uma vez instituído em lei, é devido, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte. Portanto, não está vinculado à nenhuma prestação específica do Estado ao sujeito passivo”.

As Taxas, segundo o Art. 77 do CTN, “[...] têm como fato gerado o exercício do poder de polícia ou a utilização efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte, ou posto à sua disposição. Poder de polícia, na concepção de Fabretti (2009, p. 106):

[...] é a atividade da administração pública que limita e disciplina direito, interesse ou liberdade em razão do interesse público, concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção, do mercado, à tranquilidade pública ou a respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

O artigo 81 do CTN dispõe que a contribuição de melhoria é aquela cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, 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.

Sobre os Empréstimos Compulsórios, o artigo 148 da CF 88 assevera que a União somente poderá instituí-los mediante lei complementar, 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.

Quanto às Contribuições Sociais, Oliveira et al. (2007, p. 24) esclarecem que:

Com a edição da Constituição Federal de 1988, surgiram para financiamento das atividades sociais as contribuições sociais que, embora tenham sido tratadas no capítulo dos tributos, assumem características destes para fazer face ao investimento do governo no setor. As contribuições sociais instituídas têm como base os lucros das sociedades, a folha de pagamento dos empregados e o faturamento das empresas.

No Quadro 2 são demonstrados os principais tributos de cada esfera do governo.

Quadro 2. Principais Tributos por Esfera do Governo

Competência	Tributos
União	<ul style="list-style-type: none"> - CIDE: Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico; - COFINS: Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social; - CSLL: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; - IE: Imposto sobre Exportação; - II: Imposto sobre Importação; - ITR: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural; - IOF: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativo a Títulos Mobiliários; - IR: Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza; - IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados; - Contribuição Previdenciária das empresas e segurados; - PIS: Programa de Integração Social; - Taxas e Contribuição de Melhoria.
Estados e Distrito Federal	<ul style="list-style-type: none"> - ICMS: Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação; - ITCD: Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação; - IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor; - Taxas e Contribuição de Melhoria.
Municípios e Distrito Federal	<ul style="list-style-type: none"> - IPTU: Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana; - ISSQN ou ISS: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza; - ITBI: Imposto sobre a transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos; - COSIP: Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública; - Taxas e Contribuição de Melhoria.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Em síntese, como bem define Diallo (2001, p. 17), “tributo é a prestação em dinheiro que o Estado, no exercício do seu poder de império, exige dos cidadãos, com o objetivo de obter recursos para o cumprimento de seus fins.” O setor da administração pública responsável pela obtenção desses recursos é a gestão tributária.

A palavra gestão remete-se àquela efetuada de modo competente, eficiente e com bons resultados. Caso contrário, esta não existe. Em se tratando de gestão tributária, ocorrente no campo da iniciativa pública, é preciso ter presente o princípio de que ela só pode atuar nos caminhos, às vezes estreitos, traçados pela lei. Todo ato administrativo tem por fundamento próximo a lei, e toda atuação da administração pública há de estar prevista em lei ou de

acordo com uma lei determinada (DURIGUETO; KURTZ, 2006).

Esse setor público tem como finalidade a obtenção junto à sociedade dos recursos necessários à manutenção do Estado, com um custo mínimo de arrecadação. A base de um sistema tributário efetivo é uma máquina de administração tributária eficiente, cujos objetivos de política tributária só serão atingidos se a leis tributárias forem utilizadas corretamente e os custos administrativos se mantiverem em um mínimo (TRISTÃO, 2003).

Para Yoingco e Yen (1992 *apud* TRISTÃO, 2003) algumas medidas devem ser tomadas para a gestão tributária se desenvolver de forma eficiente: simplificação da legislação tributária; utilização do sistema de retenção na fonte; informatização da administração; combate à evasão fiscal, com agravamento das penalidades aplicadas aos sonegadores; e utilização de instrumentos, tais como premiação, para estimular os contribuintes a cooperarem com o fisco.

Destaca-se que ao analisar a gestão tributária, é possível identificar que esta se desdobra em três elementos fundamentais: a administração tributária, a arrecadação e a legislação tributária (DURIGUETO; KURTZ, 2006).

Como será tratada aqui a gestão tributária no âmbito municipal do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) no que tange à eficiência da legislação tributária deste imposto, será dada maior ênfase a este elemento da gestão tributária. No entanto, faz-se necessário abordar também, mesmo que de forma sucinta, outro elemento fundamental da gestão tributária, a administração tributária.

2.2.1. Aspectos da Administração Tributária

Para financiar as suas atividades, a administração pública lança mão do seu poder de tributar com a administração tributária que “é a função de Estado que tem por missão otimizar as receitas, a fim de viabilizar a satisfação das necessidades coletivas públicas” (GUADAGNIN, 2002, p.3).

A Administração Tributária no Brasil está inserida no rol de suas funções – meio, exercido pelo Estado, através das pessoas jurídicas de direito público interno da Administração direta, neste caso, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, cada um com sua competência delimitada pela Constituição Federal no seu art. 145 para instituir e cobrar seus próprios tributos (CAVALCANTE, 2013).

É estruturada em conformidade com as atribuições de competências e funções que a

Constituição Federal, as Constituições Estaduais e as Leis Orgânicas Municipais distribuem. Cada jurisdição de governo tem a sua própria organização administrativa e dentro dessa estrutura encontramos, no âmbito federal o Ministério da Fazenda, no estadual as Secretarias da Fazenda e nos municípios, cujo desenvolvimento comporta, a Secretaria de Finanças ou um departamento de tributação (TRISTÃO, 2003).

Em breve definição, pode ser entendida como “a parte da administração pública referente à atividade financeira do Estado que trata da obtenção da receita tributária” (ROSA JR., 2002).

Esse ramo da Administração Pública exerce atividade voltada para a fiscalização e arrecadação tributária, impulsionando procedimento que objetiva verificar o cumprimento das obrigações tributárias, praticando, quando for o caso, os atos tendentes a deflagrar a cobrança coativa e expedir as certidões comprobatórias da situação fiscal do sujeito passivo, tendo como principal função coordenar e aplicar as leis tributárias (HARADA, 2002).

Entretanto, as atividades da administração tributária não estão restritas ao ato direto de fiscalizar o contribuinte, de cobrar tributos ou controlar a arrecadação. Inclui outras ações ou procedimentos, especialmente o tão importante ato de selecionar o contribuinte para o procedimento de fiscalização e a definição da auditoria fiscal que mais se adéqua à situação (OLIVEIRA, 2012).

Sabbag (2013), entende que as atividades da administração tributária são um conjunto de ações do poder público que objetivam garantir o cumprimento pela sociedade da legislação tributária e que se concretizam na atuação fiscal, tanto sob o aspecto da orientação ao contribuinte das normas vinculadas ao cumprimento das obrigações tributárias, quanto na ação fiscal direta da arrecadação dos tributos.

Bernardo Ribeiro de Moraes (1994) elucida que a administração tributária “é realizada pelos servidores públicos, na busca da aplicação da lei aos fatos nela previstos e no reconhecimento dos direitos emergentes, abrangendo, inclusive, tarefas diferentes da fiscalização tributária, da constituição do crédito tributário ou da arrecadação dos tributos.” Desta forma, compreendem-se, também no conceito de administração tributária, as tarefas de orientação ao contribuinte e de treinamento do próprio pessoal administrativo porque a legislação tributária deve ser observada tanto pelo contribuinte quanto pelo Poder Público (ROSA JR., 2002).

No mesmo sentido, Lima et al. (s. d.) afirma que:

para o cumprimento da missão da administração tributária de garantir a realização da

receita tributária, vários objetivos concorrem, entre eles podemos mencionar: aumento do grau de consciência tributária da sociedade, adequada regulamentação da legislação tributária, manutenção dos serviços integrais direcionados aos contribuintes, identificação do rol de obrigados tributários, conhecimento e quantificação do montante da obrigação tributária, controle da arrecadação, identificação e sanção do descumprimento de obrigações tributárias, execução de ações de cobrança, decisões relativamente ao contencioso, e principalmente que a administração tributária haja com imparcialidade e impessoalidade.

Embora alguns dos atos da administração tributária sejam discricionários, estes não podem ser executados de maneira arbitrária, mas somente vinculados a critérios legais, técnicos e objetivos, tornando-os, portanto, imparciais e impessoais (OLIVEIRA, 2012). A cobrança de tributos, por exemplo, tem dependência direta com a atuação da administração tributária, considerando que certos créditos tributários só se tornam exigíveis através do ato de lançamento por uma autoridade administrativa competente (AMARO, 2011).

É através do lançamento do crédito tributário - ato jurídico que formaliza a obrigação tributária - que a autoridade fiscal determina: o objeto da prestação; o valor da base de cálculo e a respectiva alíquota, e o sujeito passivo (contribuinte) que, em determinado espaço de tempo, tem a obrigação de pagar o valor definido ao sujeito ativo credor (estado) da obrigação tributária (CARVALHO, 2011).

Desta forma, a administração tributária deve realizar o lançamento do crédito tributário, seja de ofício, ou por homologação, com a notificação de cobrança e proceder a inscrição na dívida ativa do crédito tributário, quando esgotados os prazos para pagamento espontâneo pelo coletado. Perfaz-se com os procedimentos de fiscalização que se iniciam de ofício ou por provação no escopo de aferir o cumprimento da legislação fiscal (CAVALCANTE, 2013).

Sendo o lançamento um ato jurídico, a administração tributária está condicionada ao princípio da legalidade, impedindo as autoridades fiscais de inovar, infra legalmente, suas ações, mesmo com claras evidências de vantagens arrecadatórias ou contra a sonegação fiscal (SIQUEIRA, 2009).

Portanto, a finalidade de prevenir e combater a evasão fiscal da administração tributária não pode ultrapassar os critérios legais, devendo exercer seu poder fiscalizatório através da atuação permanente e eficiente utilizando eficazes técnicas de auditorias fiscais (GUSMÃO, 2014).

Pode-se entender, então, que a administração tributária é o seguimento da administração pública responsável pela arrecadação de receitas tributárias junto à sociedade, através, não somente da fiscalização do cumprimento da legislação tributária e da cobrança

dos créditos tributários, como também, de medidas de prevenção, conscientização e incentivo, visando o cumprimento destas obrigações tributárias pelos contribuintes. A atuação satisfatória desse seguimento da administração pública dependerá, em grande parte, de outro elemento fundamental da gestão tributária: a legislação tributária, disposta de forma clara, precisa e eficiente.

2.2.2. Legislação Tributária

É possível obter uma compreensão sobre o termo legislação tributária fazendo-se uma leitura da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, ou, simplesmente, do Código Tributário Nacional (CTN).

A expressão “legislação tributária”, segundo o artigo 96 do CTN, “compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

No que se refere às leis, o artigo 97 estabelece que somente a lei pode instituir, majorar, reduzir ou extinguir tributos, bem como definir o fato gerador da obrigação tributária principal e o seu sujeito passivo, fixar alíquota e base de cálculo dos tributos, disciplinar penalidades para infrações, criar as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

O artigo 98 do CTN dispõe que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pelas leis que forem editadas posteriormente. No entanto, os Tratados e as Convenções Internacionais não fazem parte da Legislação Tributária e nem do Sistema Jurídico Pátrio, sendo que só serão incorporados ao nosso Sistema após a ratificação pelo Congresso Nacional, por meio de instrumento introdutor de norma, chamado Decreto Legislativo (PEIXOTO, 2007).

Caso haja conflito entre a lei interna e o tratado, ele resolve-se a favor da norma especial (do tratado) que excepciona a norma geral (da lei interna), tornando-se indiferente que a norma interna seja anterior ou posterior ao tratado. Este prepondera em ambos os casos (abstraída a discussão sobre se ele é ou não superior à lei interna) porque traduz preceito especial, harmonizável com a norma geral (DIALLO, 2001, p. 101).

Com relação aos decretos, o artigo 99 define que o conteúdo e o alcance destes restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, devendo sempre observar as

regras de interpretação estabelecidas nesta lei.

No artigo 100 do CTN, compreende-se como normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, as que a lei atribua eficácia normativa, as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Logo, pode-se entender o termo *legislação*, no Direito Tributário, como uma *compilação de leis*, em sentido formal e material, visto que este se encontra limitado ao primado da legalidade estrita. A lei no sentido material consiste em todo ato normativo impessoal, genérico e abstrato, ao passo que, no sentido material e formal, consiste em todo ato normativo que, além dos atributos da impessoalidade, generalidade e abstração, foram validamente editados com a rigorosa observância do processo legislativo disposto na Constituição (SILVA, 2006).

Assim, a legislação tributária é o conjunto abrangente de todos os atos normativos, validamente editados, que disciplinem, ao menos em parte, o tributo e as relações a eles pertinentes, entre as quais destacam-se as obrigações tributárias principal e acessória (SILVA, 2006). Esse conglomerado de normas conta com extensos diplomas legais que estão em constante mutação, o que acaba tornando complexo o cumprimento integral das obrigações tributárias.

2.2.2.1. Complexidade da Legislação Tributária

Como já exposto, os tributos são instituídos por lei e não pela Constituição, pois não é papel desta descer a tais especificidades. À constituição cabem as competências tributárias, ou seja, é nela que encontramos autorização para que os entes públicos (União, Estados, DF e Município) instituíam tributos e as condições para isso, inclusive, os princípios constitucionais tributários, os quais, tais como as regras, merecem igual respeito pelo legislador infraconstitucional (REIS JR., 2010).

Com relação aos impostos, Shulze (2011) esclarece que:

Só da União são sete, incluindo o imposto sobre grandes fortunas, ainda não criado (os outros impostos são: importação de produtos estrangeiros; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; renda e proventos de qualquer

natureza; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários e propriedade territorial rural). Aos Estados e ao Distrito Federal cabem três impostos: transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; propriedade de veículos automotores. Já os Municípios podem instituir os impostos sobre: propriedade predial e territorial urbana; 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; serviços de qualquer natureza.

Além dos impostos, ainda há as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e, por fim, as contribuições especiais, que englobam as sociais ou da Seguridade Social, de intervenção econômica, das categorias profissionais, as previdenciárias dos estados e municípios, de iluminação pública e as sociais gerais (SHULZE, 2011).

Devido a essa grande quantidade de tributos, torna-se a legislação existente confusa, complexa, mal elaborada, que gera as mais variadas interpretações, levando especialistas e contribuintes ao desnorтеio. Mesmo quando pensam estar cumprindo rigorosamente a lei, são surpreendidos por exegeses "convenientes e coniventes", cujo objetivo único é aumentar a arrecadação tributária por meio de restrições de direitos (MARTINS, 2008).

De acordo com Castro (2011), a complexidade excessiva decorre dos seguintes fatores principais: quantidade de diplomas jurídico-tributários em vigor (alguns milhões); frequentes mudanças nessa extensa legislação, notadamente com uma perversa alternância de critérios adotados; instituição irracional de obrigações acessórias; proliferação de exigências tributárias com regramentos diferenciados; e opções normativas que brigam com a realidade social e com a capacidade da administração tributária de lidar razoavelmente com tais definições.

Silva (2013) cita uma pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário em que foi enumerada a complexidade das normas tributária, onde, segundo tal estudo:

[...]desde o início da vigência da atual Constituição Federal (05/10/1988) foram editadas 4.615.306 (Quatro milhões seiscientos e quinze mil trezentos e seis) normas gerais que regem a vida dos cidadãos brasileiros.

Para que se tenha uma ideia, são editadas 46 normas tributárias por dia útil, ou 5,8 normas por hora/útil. Neste cenário, praticamente todos os tributos foram majorados. Ainda segundo tal estudo, se levarmos em consideração que nem todas as empresas em funcionamento no país realizam negócios em todos os estados, estima-se que cada uma deve seguir em média 3.507 normas, compostas por 39.384 artigos, 91.764 parágrafos, 293.408 incisos e 38.596 alíneas (SILVA, 2013).

Entretanto, é importante destacar que a crítica dos autores à legislação tributária é

referente à sua complexidade excessiva. Afinal, numa sociedade complexa, onde a atividade econômica experimenta as mais variadas formas de manifestação em acelerada mutação, não é viável um sistema tributário simples. Esse, a rigor, no contexto apontado, seria simplista ou simplório (a corrupção ou deturpação da simplicidade). Ademais, a simplificação exagerada, além do ponto ou limite adequado, descamba para a injustiça do sistema que não consegue flagrar as manifestações de riquezas a serem adequadamente tributadas (CASTRO, 2011).

Assim, considerando que a legislação tributária é excessivamente complexa por, principalmente, estar subordinada ao primado da legalidade estrita, como bem afirma Silva (2006), fica uma pergunta para ser respondida a seguir: será possível tornar os dispositivos legais mais claros e objetivos, visando facilitar o entendimento e o cumprimento das obrigações tributárias?

2.2.2.2. A Dicotomia entre os Princípios da Eficiência e da Legalidade na Legislação Tributária

Espera-se que o Estado aja diligentemente no atendimento das demandas coletivas essenciais, utilizando racionalmente os recursos dos contribuintes na prestação de serviços governamentais com qualidade. Essa exigência posta pelos cidadãos passa, inexoravelmente, pelo aprimoramento do Estado de forma a torná-lo mais eficiente. No entanto, no meio político, é comum ouvirem-se discursos argumentando a dificuldade de se conseguir eficiência dado o ordenamento jurídico vigente. Fala-se que as leis engessam sobremaneira o administrador público (MENEQUIN; SANTOS, 2013).

O argumento apresentado procura-se fundamentar no princípio da legalidade, sendo este, no Estado de Direito, um princípio basilar norteador das relações estabelecidas pelas pessoas naturais e jurídicas. No âmbito da administração pública, a legalidade implica a submissão do Estado à lei, sujeitando os agentes públicos a um encadeamento normativo que embargue desvios de finalidades, favoritismos, improbidades, abusos de poder ou desmandos (MENEQUIN; SANTOS, 2013).

A legalidade é considerada o mais importante princípio da Administração Pública, do qual decorrem os demais. Caracteriza-se como diretriz e limitador da atuação do gestor público, ao qual só é permitido fazer o que a lei expressamente autoriza. Neste prisma, a atuação do agente público e da Administração dar-se-á exclusivamente se houver alguma previsão legal para tanto e todos os atos administrativos efetivados além do permissivo

positivado, caso não sejam discricionários, serão considerados ilegais (REK, 2014).

Este princípio é indispensável para o alcance de um parâmetro objetivo e abstrato de atuação dos administradores e dos administrados, orientando-os previamente acerca das condutas admitidas ou vedadas, dos ritos procedimentais a serem observados e das consequências aplicáveis em face de cada modalidade do agir administrativo (MENEGUIN; SANTOS, 2013).

Assim, o princípio da legalidade impõe à administração pública a necessidade de autorização legal justificante tanto das ações quanto das omissões dos agentes estatais. Trata-se este princípio de uma decorrência do estabelecimento do Estado nacional como um Estado Democrático de Direito, isto porque os atos da administração pública servem única e exclusivamente para realizarem diretamente e espelharem indiretamente a vontade de um povo, refletida a partir do que está democraticamente normatizado (NOGUEIRA, 2010).

No entanto, a eficiência também é um princípio constitucional inserido com a emenda constitucional nº 19/1998, no caput do artigo 37 da Carta Magna (CUNHA; RUIZ, 2008).

“Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]”

A inclusão desse princípio permitiu exigir, não apenas no plano teórico-normativo, uma nova fase na administração pública, de conscientização dos servidores públicos em geral de que a prestação de atividades estatais deve-se dar de forma célere e com qualidade. Este é o propósito do princípio da eficiência, ou seja, que o Estado alcance o seu fim com presteza, perfeição, imparcialidade, neutralidade, transparência, participação e aproximação dos serviços públicos da população com eficácia e de forma desburocratizada (MORAES, 2003).

Passou-se a exigir que a atividade administrativa seja desempenhada com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros (MEIRELLES, 1999).

Cabe ressaltar que a admissão explícita deste princípio no rol do art. 37 vem no sentido de reforçar e consagrar as discussões que já eram feitas anteriormente, antes mesmo da Emenda Constitucional nº 19, pela doutrina e jurisprudência, reconhecendo a existência e a necessidade do respeito da eficiência quando atos praticados pelo ou em nome do Poder Público, entendendo-o como um implícito mandamental constitucional (NOGUEIRA, 2010).

Para Di Pietro (2005, p. 84):

O princípio da eficiência apresenta, na realidade, dois aspectos: pode ser considerado em relação ao modo de atuação do agente público, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições, para lograr os melhores resultados; e em relação ao modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública, também com o mesmo objetivo de alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público.

Em síntese, o princípio da eficiência materializa uma faceta do princípio da “boa administração” (MELLO, 2006).

Entretanto, é importante enfatizar que não se pode tudo em busca da eficiência, pois é inaceitável que, embasado na busca pela eficiência na Administração Pública, fira-se a legalidade. Deve-se atuar com eficiência, mas sempre dentro da legalidade (NOGUEIRA, 2010).

Di Pietro (2005) analisa o relacionamento entre os princípios da legalidade e da eficiência; a autora ressalta a necessidade da preponderância, da prevalência do primeiro sobre o segundo. Desta forma, se o ato administrativo praticado pelo gestor público primar pela eficiência, mas não obedecer à legalidade, ele não poderá subsistir no ordenamento jurídico. O referido ato terá que ser invalidado, anulado pela própria Administração Pública no exercício da autotutela ou pelo Poder Judiciário, em caso de este último ser provocado para tal.

Via de regra, o argumento de uma maior eficiência não deve servir de justificativa para adoção de uma conduta que não se coadune com os parâmetros legais. A legalidade goza de um bônus na argumentação, devendo prevalecer sempre que houver dúvida na atividade de ponderação (SANTOS, 2012).

Mas sendo um dos pilares constitucionais do direito administrativo, o princípio da eficiência deve ser percebido como componente da própria legalidade, como uma exigência inerente a toda atividade pública. Se entendermos a atividade de gestão pública como atividade necessariamente racional e instrumental, voltada a servir ao público, na justa proporção das necessidades coletivas, temos de admitir como inadmissível juridicamente o comportamento administrativo negligente, contraprodutivo e ineficiente (MODESTO, 2007).

O que se observa é que a relação entre legalidade e eficiência nem sempre se mostra despida de conflitos. Corriqueiramente, acontecem situações em que o gestor público, ao perseguir o cumprimento estrito de todas as regras legais, imputa ao Estado uma ineficiência no aproveitamento dos recursos e na prestação dos serviços públicos. Nesse ponto,

evidenciam-se hipóteses em que a escolha legislativa, sob a ótica do caso concreto, não apresenta a eficiência necessária para o êxito da atuação administrativa (MENEGUIN; SANTOS, 2013).

Dito isto, em um panorama ideal, a legalidade e a eficiência devem interagir entre si. Assim, seja no momento de criação da lei, seja no momento de aplicação da norma, as escolhas devem recair sobre a opção mais eficiente, tanto num viés objetivo (análise do conteúdo dos benefícios e dos custos, aprioristicamente – quais são os benefícios e os custos?), como num viés subjetivo (análise dos sujeitos sobre os quais recaem os custos e os benefícios, de modo que afetem ou aliviem, equitativamente, tanto os administradores como os administrados – quem suporta os custos e quem se favorece com os benefícios?) (MENEGUIN; SANTOS, 2013).

No que tange à administração tributária, a Lei de Responsabilidade Fiscal impôs não somente à União e aos Estados, mas também aos Municípios e ao Distrito Federal, instituir e efetivamente arrecadar os tributos de sua competência. E a pena pelo não cumprimento dessa obrigação é a vedação ao recebimento de transferências voluntárias. Tal determinação tem a finalidade de angariar os recursos necessários para prestar os serviços públicos com qualidade à sociedade. Em outros termos, quanto maior a arrecadação, maiores serão os valores gastos, por exemplo, em saúde e educação. Aqui, cumprir a lei é ser eficiente (CARAVACA, 2014).

No entanto, as leis tributárias geralmente são complexas e extremamente cheias de termos técnicos, gerando segundo Ribeiro (2013, p.147) uma “legislação caótica”. Determinar exatamente o que é tributável gera muitas das complicações da legislação tributária. Inúmeras regras que concedem diversas reduções, imunidades, isenções e outros benefícios fiscais geram mais complicações ainda. A administração tributária tem a difícil tarefa de interpretar e executar a legislação tributária e, para isso, precisa compreender o ambiente e base legal e administrativa em que está envolvida (GUSMÃO, 2014).

Assim, a interação entre a legalidade e a eficiência, deve ser aplicada, também, no âmbito da legislação tributária. Pautando o exercício de sua atividade na eficiência, a Administração Pública e também o Poder Legislativo precisam ater-se em facilitar o desempenho das atividades do contribuinte, tanto no exercício de seus direitos quanto no cumprimento de seus deveres por meio de uma legislação clara e objetiva e de menor carga burocrática no desempenho de suas obrigações tributárias e fiscais (PASCHOL, 2012).

Seria benéfico se o ordenamento jurídico fosse produzido e constantemente revisado já incorporando análises de eficiência, de forma que o gestor público não precisasse enfrentar essa aparente dicotomia entre ser eficiente ou cumprir a lei. Torna-se fundamental, na fase de

discussão das proposições legislativas, a confecção de uma avaliação cuidadosa, empreendida para analisar, previamente, eventuais impactos decorrentes da aplicação de uma nova lei (MENEGUIN; SANTOS, 2013).

Resumidamente, a eficiência e a legalidade encontram-se quando as legislações referentes a tributos forem mais claras e acessíveis ao contribuinte, permitindo-lhe plena compreensão de seus direitos e deveres (SCHULZE, 2011).

Em resposta à pergunta realizada no subcapítulo anterior, fica evidente que a aplicação do princípio da eficiência às normas da legislação tributária é o caminho para tornar esta mais compreensível, não só para os contribuintes, mas também para a administração tributária, de modo a promover mais efetivamente o cumprimento das obrigações tributárias.

O amadurecimento da sociedade democrática torna o Estado cada vez mais questionado acerca do desempenho e da efetividade de suas ações. Nesse ponto, a eficiência será certamente um dos grandes desafios – teóricos e pragmáticos – com que os três Poderes da República se depararão, no mister de criação, de concretização e de controle das políticas de aprimoramento da realidade socioeconômica do país (MENEGUIN; SANTOS, 2013).

Desta forma, o Estado vai assumindo um papel de maior responsabilidade perante os seus administrados, onde a eficiência deverá estar presente em todos os níveis governamentais, do federal ao municipal, desde a obtenção até a aplicação dos recursos públicos.

E é na esfera municipal, sobretudo nos pequenos municípios, que a eficiência está progressivamente tornando-se imprescindível, especialmente, quanto à arrecadação dos tributos, pois, como demonstrado a seguir, a dependência financeira que esses municípios têm dos repasses realizados pelas esferas superiores é extremamente preocupante e desafiadora.

2.3. COMPOSIÇÃO DAS RECEITAS MUNICIPAIS

Os municípios são os responsáveis por disponibilizar a maioria dos serviços públicos à sua população. Para custear essas ações, os municípios dependem de recursos – as receitas municipais – que compõem as finanças públicas municipais (SANTOS; SANTOS, 2014).

A Constituição Federal, promulgada em 1988, provocou significativas transformações nas finanças públicas, promovendo a descentralização dos recursos anteriormente apropriados pela União, proporcionando a Estados e Municípios a absorção de um volume maior de recursos (SERRA, 1994). Com isso, parte das receitas das finanças

públicas municipais é originada de Transferências Federais e Estaduais e, outra parte, de suas receitas próprias.

2.3.1. Recursos Próprios

Os recursos próprios são aqueles que o município arrecada diretamente através de seus impostos, taxas, contribuições de melhoria e outras fontes. Como o que se busca aqui neste capítulo não é uma compreensão profunda sobre todos os aspectos dos tributos de competência municipal, mas apenas um conhecimento conceitual das fontes de arrecadação municipal, far-se-á apenas uma abordagem sintetizada de cada um.

Os impostos municipais se dividem em imposto predial e territorial urbano (IPTU), imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) e imposto sobre a transmissão de bens *inter vivos* (ITBI). As taxas municipais dividem-se em taxas de serviços urbanos (TSU) e taxas de poder de polícia (TPP). Já as contribuições, em contribuição de melhoria e contribuição para iluminação pública (CIP) (ANSELMO, 2013).

O IPTU está inserido como imposto de competência do Município no art. 156, inc. I, da Constituição Federal. Trata-se de um tributo de lançamento “*ex officio*”, ou seja, é a autoridade fiscal que, baseada em prévia apuração do valor venal da propriedade, calcula o tributo e emite a notificação ou o “carnê” para pagamento. Recebido o lançamento ou “carnê”, o contribuinte pode impugná-lo, seja administrativa ou judicialmente (CNM, 2012).

O ISSQN é tratado no art. 156, III, da Constituição Federal. Os municípios e o Distrito Federal podem impor o recolhimento de ISS sobre a lista de serviços descritas na Lei Complementar Federal nº 116/2003, sendo a base de cálculo o preço do serviço e o imposto a ser recolhido, o valor encontrado da aplicação da alíquota estipulado por estes sobre a base de cálculo (FERREIRA, 2007).

De acordo com o artigo 156 da CF/1988, o ITBI tem como fato gerador a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza (terreno) ou acessão física (casa, apartamento) de direito reais sobre imóveis; exceto os de garantia (hipoteca), bem como cessão de direitos a sua aquisição. Pode-se dizer que a transmissão *inter vivos* é aquela decorrente de acordo entre duas partes (WILLENBRING, 2012).

As taxas, por sua vez, correspondem à prestação de serviços para os proprietários dos imóveis. No caso das TSUs, o fato gerador é a prestação de serviços da prefeitura ao

contribuinte. São cobradas por serviços já prestados e têm como preceito a divisibilidade de custos. Os gastos da municipalidade devem ser ressarcidos pelos favorecidos, proporcionalmente. Já as TPPs referem-se à ação fiscalizadora exercida pelo Poder Público, ou seja, os prestadores de serviços e comércio, de forma geral, devem pagar para ser fiscalizados. Portanto, essa taxa está relacionada com o gasto da Administração municipal em cumprir a legislação, tendo em vista garantir a segurança e o bem-estar da população (ANSELMO, 2013).

O artigo 81, do Código Tributário Nacional define que a contribuição de melhoria é cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, 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. “É a recuperação do enriquecimento ganho por um proprietário em virtude de obra pública concreta no local da situação do prédio” (BALEIRO, 2001, p. 570).

Por fim, a contribuição de iluminação pública, que, após algumas polêmicas sobre o tema, foi declarada constitucional. A constitucionalidade se deu por grande mobilização da Confederação Nacional dos Municípios perante o Congresso Nacional. Muitos Municípios instituíam taxas de iluminação pública, e o STF declarou inconstitucional a cobrança do custeio de iluminação por meio de taxas, diferente do que ocorre atualmente: a exigência do tributo por meio de contribuição. Com isso, a Constituição Federal, em seu artigo 149-A, por meio da emenda Constitucional no 39 de 2002, determinou possível instituir a Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, e que a competência para a cobrança era do Município (CNM, 2012).

Apesar desse rol de tributos, grande parte dos municípios depende das transferências constitucionais de recursos federais e estaduais para manter a sua estrutura de gestão e o fornecimento de uma infraestrutura pública ao município e à sua população (SANTOS; SANTOS, 2014). Desta forma, “a descentralização dos recursos tributários, consolidada pela Constituição de 1988, foi acima de tudo um movimento de *municipalização* da receita” (AFONSO et al., 2007), cabendo aos municípios uma parcela da arrecadação de alguns impostos federais e estaduais.

2.3.2. Transferências Intergovernamentais

Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional (2012), as transferências federais foram instituídas como forma de reduzir as disparidades econômicas entre os estados e, principalmente, entre os municípios brasileiros. Originou-se na Constituição de 1946 e foi regulamentada a partir da Constituição de 1988, que estabeleceu os critérios de partilha para promover, de fato, o federalismo fiscal implantado em 1889 (com a Proclamação da República ‘Federativa’ do Brasil), e que tinha por objetivo estabelecer uma ordem federativa e de divisão de poderes e competências. “Embora isso só viesse a ocorrer, de fato, cem anos depois com a Constituição Federal de 1988” (SANTOS; SANTOS, 2014).

Essa descentralização fez uma distinção entre repartição de impostos e transferências. No primeiro caso, os impostos são divididos entre dois níveis de governos, embora a competência para a imposição tributária pertença a apenas um deles. Com relação às transferências, parte das receitas provenientes de determinados impostos são repartidas, segundo fórmulas pré-estabelecidas que operam com objetivos distributivos e compensatórios, atenuando desigualdades regionais (VILLELA, 1993).

Para José Américo Martelli Tristão (2003):

As transferências podem ser regulares ou não. O funcionamento das regulares – ou constitucionais – está definido pela Constituição e pela legislação complementar, que determinam as regras de distribuição e repasse. A distribuição das transferências não regulares – ou negociadas – se faz por meio de convênios e de acordo com o programa da agência administradora. A principal característica das transferências negociadas é o condicionamento da utilização dos recursos.

Assim, na visão de Fonseca (2003), com a descentralização dos recursos houve um fortalecimento financeiro dos municípios justamente pelo aumento da participação nas transferências, e não pelo aumento da capacidade própria em tributar, demonstrando que a Constituição pouco modificou a competência tributária dos municípios. A seguir, são apresentadas as transferências redistributivas pagas pela União e Estados aos municípios, de uso incondicional, obrigatória e sem contrapartida.

2.3.2.1. Participação dos Municípios nos Recursos Federais

Se na arrecadação tributária própria quase não houve mudança, o ganho veio com as

transferências. O Fundo de Participação dos Municípios (FPM) foi criado pelo artigo 20 da Emenda Constitucional nº 18 de 1965 (que alterou a Constituição de 1946), estabeleceu que seriam compostos, respectivamente, de repasse pela União de 10% do arrecadado com o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e com o Imposto sobre a Renda e o Patrimônio (IRP). Estes valores foram mantidos na Constituição de 1967. Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o FPM passou a ser composto por 22,5% provenientes da arrecadação do IR e 22,5% provenientes da arrecadação do IPI (TRISTÃO, 2003).

Atualmente, a cada dez dias, a Secretaria do Tesouro Nacional realiza consulta no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) das informações do decêndio anterior e transfere ao Banco do Brasil o valor global a ser repassado naquele período, o que, no caso do FPM, corresponde a 22,5% da arrecadação líquida do IR e do IPI (STN, 2012).

Segundo a STN (2012), credita-se numa conta específica do SIAFI mais 1% da mesma arrecadação líquida do IR e do IPI do decêndio anterior, quantias estas que vão sendo acumuladas desde o 1º decêndio de dezembro do ano anterior até o 3º decêndio de novembro do ano em curso; este total é então integralmente distribuído aos Municípios no 1º decêndio de dezembro do ano em curso, segundo os percentuais individuais de participação vigentes, e sem a dedução do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB. Ainda, credita-se mais 1%, sendo este entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano.

Além do FPM, cabe aos municípios 70% do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) do ouro e 50% da arrecadação do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). Esse primeiro é muito pouco e não chega a representar uma fonte de receita relevante sequer para os municípios onde existem jazidas do minério (TRISTÃO, 2003). Já o segundo, existe a possibilidade, por meio de convênio firmado com a Receita Federal do Brasil (RFB), dos municípios receberem 100% do produto da arrecadação após as mudanças inseridas pela Emenda Constitucional nº 42 de 2003, que permitiu a fiscalização e cobrança por parte dos Municípios do ITR (CMN, 2012).

Também tem-se um fundo de participação instituído no artigo 159, inciso II, da Constituição Federal que prevê o ressarcimento aos Estados e Municípios pela desoneração das exportações de produtos industrializados do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (TRISTÃO, 2013). Verifica-se pela sistemática de sua arrecadação que ele cria uma espécie de fundo de ressarcimento aos Estados exportadores de 10% do IPI. Com isso, os Municípios que se localizam em Estados exportadores recebem 25% dos valores destinados a

estes, nos mesmos critérios de distribuição do ICMS (CMN, 2012).

Ainda, cabe aos municípios uma compensação financeira pela perda de receitas decorrentes da desoneração das exportações, devido à isenção do pagamento de ICMS sobre as exportações de produtos, nos termos da Lei Complementar Federal 87/96 - Lei Kandir.

Em síntese, as transferências federais aos municípios podem ser assim classificadas:

- a) 24,5% do IR e do IPI (FPM);
- b) 70% da arrecadação do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) do ouro;
- c) 50% da arrecadação do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), ou 100%, se firmado convênio com a RFB;
- d) 25% do Fundo de Exportação de Produtos Industrializados ou 2,5% do IPI de Exportação; e
- e) Compensação Financeira – Lei Kandir.

2.3.2.2. Participação dos Municípios nos Recursos Estaduais

As Transferências Estaduais, na composição das receitas municipais, estão fundamentadas na arrecadação dos impostos estaduais (IPVA e ICMS) que são efetuadas nos municípios (SANTOS; SANTOS, 2014).

Ao contrário do que se possa imaginar, o FPM, apesar da sua relevância para os municípios, não é a principal categoria de transferências, perdendo este posto para o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, que é um imposto do tipo Valor Adicionado, cobrado parcialmente na origem (local onde o bem ou serviço foi produzido) e parcialmente no destino (onde o bem ou serviço foi consumido), e de competência estadual, sendo a previsão legal estabelecida na Constituição Federal. (MENDES et al., 2008).

O ICMS é o imposto que gera o maior volume de receitas no país. Ele já existia no ordenamento constitucional anterior à Constituição de 1988, sob a denominação de ICM, não incidindo sobre serviços. A nova Constituição ampliou a base de incidência, que passou a incorporar serviços públicos como telefonia e energia elétrica (hoje as maiores fontes de receita do ICMS), e conferiu maior autonomia aos estados para definir a legislação do tributo (MENDES et al., 2008). Do produto da arrecadação do Estado com o ICMS, o artigo 158 da Constituição Federal, em seu inciso IV, determina que 25% pertencem aos municípios.

Outra fonte de transferência de recursos estaduais para os municípios é a parcela oriunda do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores que foi criado pela Emenda

Constitucional 27, de 1985, em substituição à antiga Taxa Rodoviária Única – TRU, de competência federal. O IPVA é um imposto de competência estadual e tem como fato gerador a propriedade de veículos automotores registrados ou licenciados no respectivo estado (TRISTÃO, 2003). Da arrecadação com o IPVA, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 158, inciso III, determina que 50% da receita auferida pelo Estado sejam repassadas aos respectivos Municípios onde se encontram licenciados os veículos. Os repasses referentes ao IPVA devem ser efetivados diariamente pela Secretaria de Estado da Fazenda (CMN, 2012).

De forma simplificada, das arrecadações com ICMS e IPVA, 25% da primeira e 50% da segunda, são destinadas aos municípios do respectivo estado e são responsáveis, principalmente o ICMS, por grande parcela das receitas municipais, como demonstrado adiante.

2.3.3. Recursos Próprios x Transferências Intergovernamentais

Como já citado, as receitas municipais são compostas de recursos vindos da arrecadação própria com tributos e das transferências realizadas pelos governos federal e estaduais. Dentre essas transferências, buscou-se demonstrar na tabela 1 apenas as de caráter redistributivo, pagas pela União e Estados aos municípios, de uso incondicional, obrigatória e sem contrapartida, não incluindo nestas as transferências oriundas de convênios etc. Seguem dados do período de 2005 a 2014 obtidos junto à Receita Federal do Brasil e à Secretaria do Tesouro Nacional.

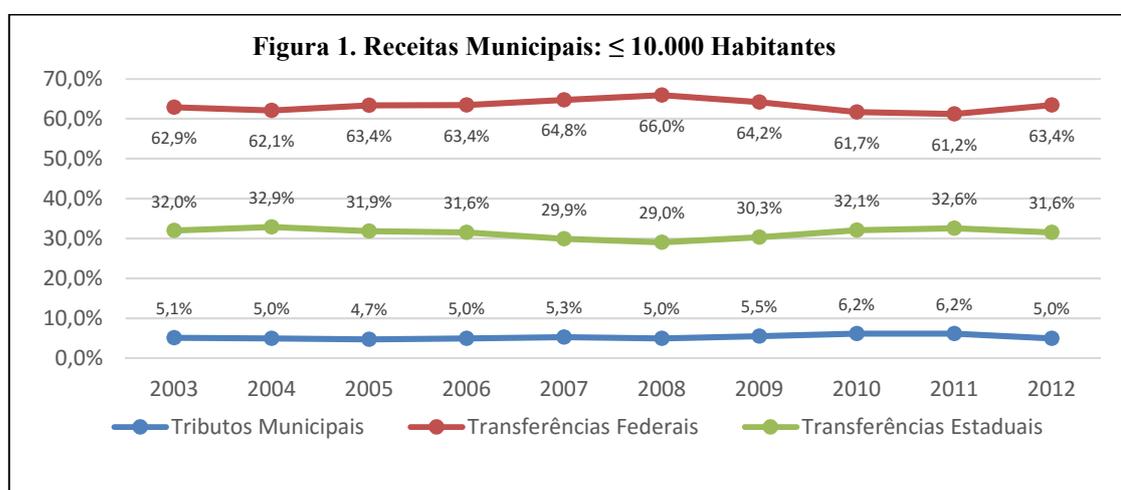
Tabela 1. Receitas Municipais Consolidadas – 2005 a 2014

TRIBUTIVO/ COMPETÊNCIA	2005		2006		2007		2008		2009		2010		2011		2012		2013		2014	
	R\$ Milhões	%																		
Total das Receitas	112.607,18	100,0%	126.081,77	100,0%	143.262,19	100,0%	172.322,02	100,0%	177.774,56	100,0%	202.965,73	100,0%	235.870,47	100,0%	256.379,79	100,0%	281.078,64	100,0%	308.612,97	100,0%
Tributos Municipais	33.020,85	29,3%	38.006,88	30,1%	43.326,50	30,2%	49.815,77	28,9%	54.498,09	30,7%	64.606,26	31,8%	74.978,81	31,8%	84.503,72	33,0%	93.550,53	33,3%	106.260,20	34,4%
ISSQN	14.763,72	13,1%	17.794,85	14,1%	20.784,04	14,5%	25.001,82	14,5%	27.344,01	15,4%	32.750,16	16,1%	38.339,65	16,3%	44.262,69	17,3%	48.300,53	17,2%	55.390,16	17,9%
IPTU	10.545,26	9,4%	11.597,11	9,2%	12.628,33	8,8%	13.809,57	8,0%	15.188,48	8,5%	17.445,16	8,6%	19.698,37	8,4%	21.538,44	8,4%	24.389,17	8,7%	27.975,93	9,1%
ITBI	2.279,13	2,0%	2.715,60	2,2%	3.467,04	2,4%	4.384,12	2,5%	4.609,20	2,6%	6.005,15	3,0%	7.467,45	3,2%	8.490,23	3,3%	9.982,66	3,6%	11.050,25	3,6%
Outros Tributos	5.432,74	4,8%	5.899,32	4,7%	6.447,09	4,5%	6.620,26	3,8%	7.356,40	4,1%	8.405,79	4,1%	9.473,34	4,0%	10.212,36	4,0%	10.878,17	3,9%	11.843,86	3,8%
Transferências Federais	35.859,24	31,8%	39.413,69	31,3%	45.952,35	32,1%	58.479,26	33,9%	56.264,98	31,6%	60.646,98	29,9%	74.480,87	31,6%	76.802,31	30,0%	82.114,59	29,2%	90.054,57	29,2%
FPM	34.539,80	30,7%	38.178,75	30,3%	44.790,46	31,3%	56.975,40	33,1%	55.001,42	30,9%	59.219,79	29,2%	73.008,87	31,0%	75.276,91	29,4%	80.957,30	28,8%	88.217,49	28,6%
IOF-Ouro	2,12	0,0%	2,44	0,0%	2,77	0,0%	3,10	0,0%	3,58	0,0%	2,98	0,0%	4,85	0,0%	7,56	0,0%	8,02	0,0%	6,85	0,0%
ITR	134,23	0,1%	152,24	0,1%	192,55	0,1%	206,27	0,1%	288,93	0,2%	453,16	0,2%	496,09	0,2%	546,78	0,2%	665,72	0,2%	859,17	0,3%
Fundo Exponação	338,63	0,3%	596,28	0,5%	483,02	0,3%	810,93	0,5%	487,50	0,3%	487,50	0,2%	487,50	0,2%	487,50	0,2%	0,00	0,0%	487,50	0,2%
Lei Kandir	844,47	0,7%	483,98	0,4%	483,55	0,3%	483,55	0,3%	483,55	0,3%	483,55	0,2%	483,55	0,2%	483,55	0,2%	483,55	0,2%	483,55	0,2%
Transferências Estaduais	43.727,09	38,8%	48.661,21	38,6%	53.983,35	37,7%	64.027,00	37,2%	67.011,49	37,7%	77.712,49	38,3%	86.410,79	36,6%	95.073,76	37,1%	105.413,52	37,5%	112.298,21	36,4%
ICMS	38.523,91	34,2%	42.508,22	33,7%	46.670,29	32,6%	55.509,31	32,2%	56.957,62	32,0%	67.029,21	33,0%	74.354,77	31,5%	81.558,93	31,8%	90.797,48	32,3%	96.071,73	31,1%
IPVA	5.203,18	4,6%	6.152,99	4,9%	7.313,06	5,1%	8.517,69	4,9%	10.053,87	5,7%	10.683,28	5,3%	12.056,02	5,1%	13.514,83	5,3%	14.616,04	5,2%	16.226,48	5,3%

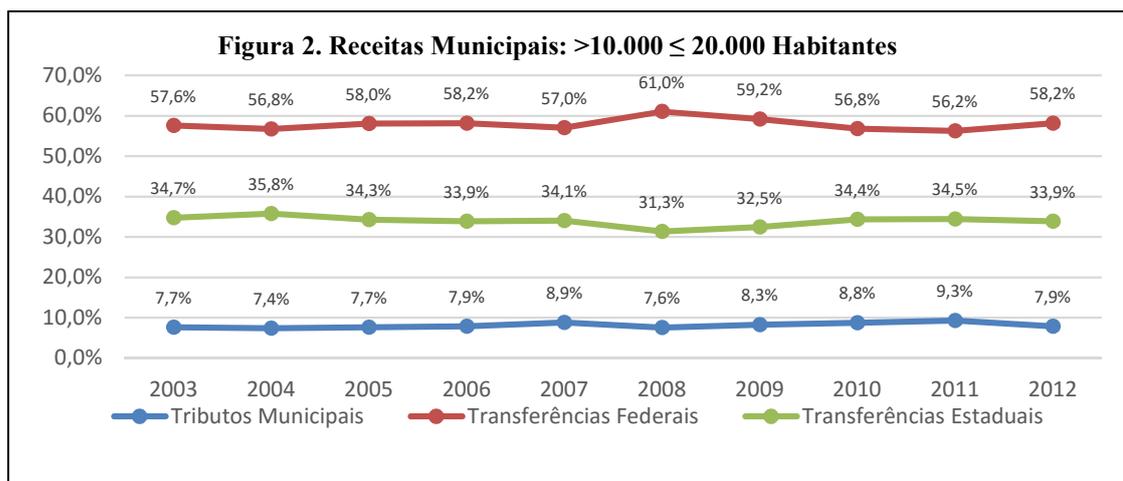
Fonte: RFB, 2015; STN, 2016. Adaptada.

Na tabela 1 percebe-se a dependência que os municípios têm dos repasses feitos pelos governos federal e estaduais, chegando estes a compor em torno de 2/3 (dois terços) do total das receitas municipais. Apesar da evolução da participação da arrecadação própria no total das receitas municipais, ainda é insuficiente para garantir uma tranquilidade financeira aos municípios em relação aos fatos ocorridos no ambiente externo destes, passando de 29,3% em 2005, para 34,4% em 2014, ou seja, um aumento de 5,1%. Destaca-se que essa evolução nas receitas próprias se deu principalmente por causa do ISSQN que, além de ser o tributo com maior volume de arrecadação, é também o que mais evoluiu dentre os de competência municipal, aumentando sua participação na composição das receitas municipais em 4,8% de 2005 a 2014.

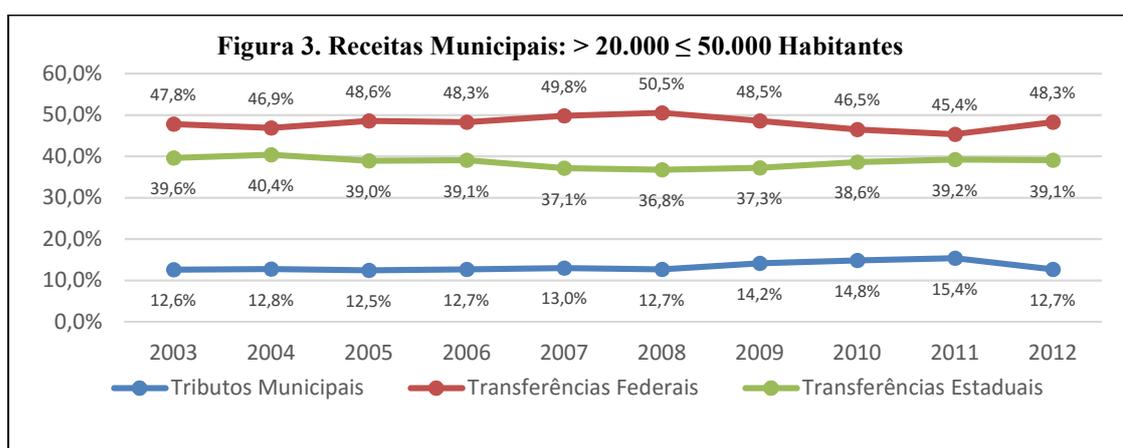
A seguir, com dados selecionados de acordo com a faixa populacional, nas figuras 1, 2, 3, 4, 5 e 6, observa-se que o nível de dependência financeira vai diminuindo inversamente ao tamanho do município, ou seja, quanto maior o número de habitantes do município menor a sua insuficiência de arrecadação própria e dependência de transferências das esferas estaduais e federais.



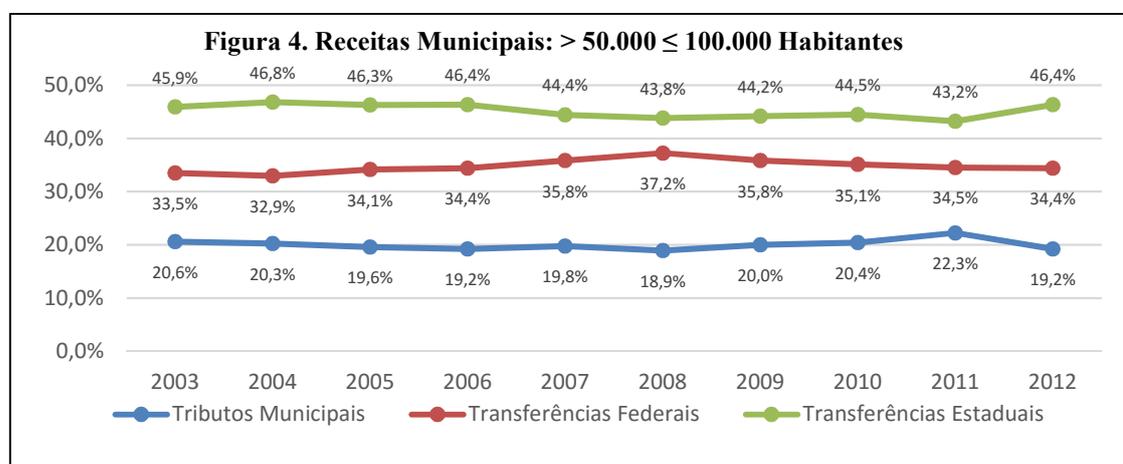
Fonte: STN - Dados Contábeis Consolidados, 2003-2012 (Adaptado).
Elaborado pelo Autor



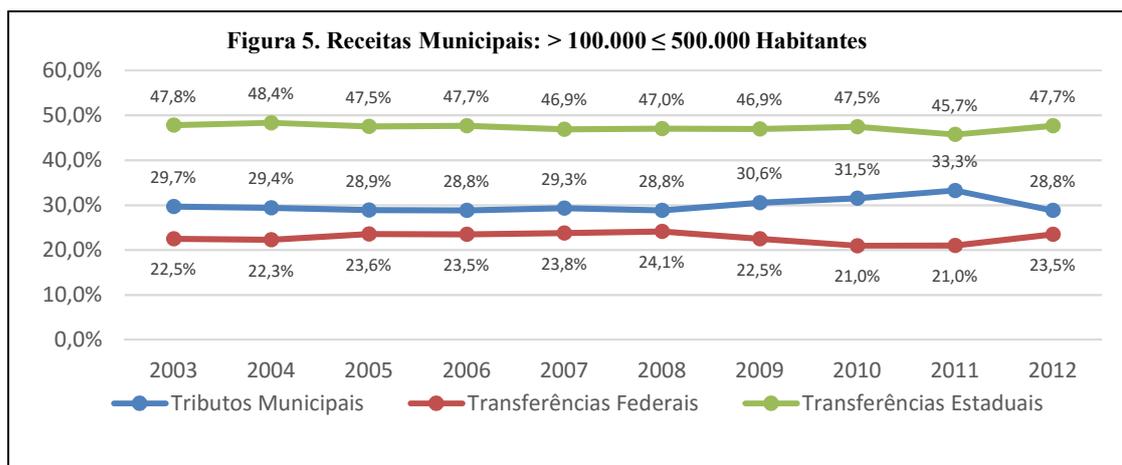
Fonte: STN - Dados Contábeis Consolidados, 2003-2012 (Adaptado).
Elaborado pelo Autor



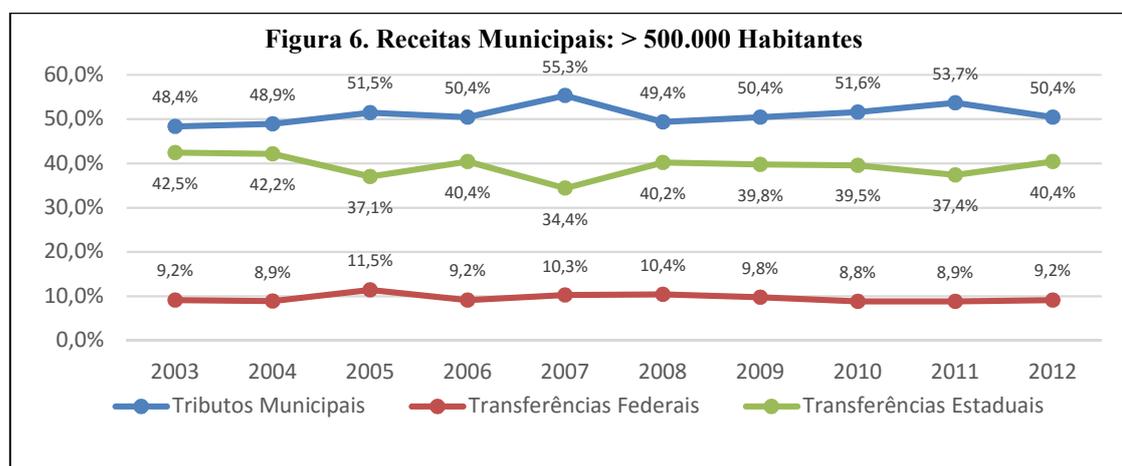
Fonte: STN - Dados Contábeis Consolidados, 2003-2012 (Adaptado).
Elaborado pelo Autor



Fonte: STN - Dados Contábeis Consolidados, 2003-2012 (Adaptado).
Elaborado pelo Autor



Fonte: STN - Dados Contábeis Consolidados, 2003-2012 (Adaptado).
Elaborado pelo Autor



Fonte: STN - Dados Contábeis Consolidados, 2003-2012 (Adaptado).
Elaborado pelo Autor

Nota-se que em municípios com população menor ou igual a 50 mil habitantes o percentual das transferências intergovernamentais na composição das receitas chega a ser de 95%, ou seja, apenas 5% do total das suas receitas é de arrecadação própria, sendo as transferências federais a principal fonte de recursos desses municípios, seguidas das transferências estaduais.

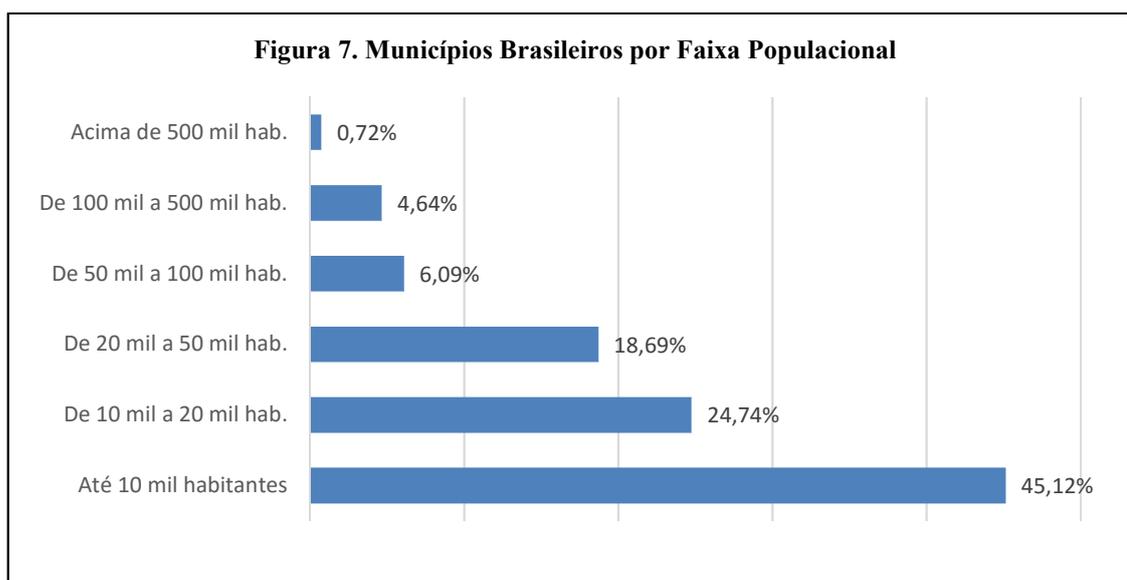
Nos municípios com população entre 50 e 100 mil habitantes a dependência financeira ainda é alta, girando em torno de 80% das suas receitas. Entretanto, diferentemente dos municípios anteriores, as transferências estaduais são as responsáveis pela maior parcela dos recursos, sendo as transferências federais a sua segunda maior fonte de receita.

Já nos municípios com população entre 100 e 500 mil habitantes, apesar da

dependência dos repasses das esferas estaduais e federal continuar com níveis elevados, algo em torno de 70%, e de as transferências estaduais continuarem sendo a principal fonte de recursos, os tributos municipais já ocupam lugar de relevância dentro da composição das receitas desses municípios, estando em segundo lugar, à frente das transferências federais.

Com relação aos maiores municípios brasileiros com população superior a 500 mil habitantes, estes são os únicos em que os tributos próprios são a principal fonte de recursos, compondo cerca de 50% das receitas municipais, seguidos pelas transferências estaduais e federais, respectivamente.

Segundo informações extraídas dos Dados Contábeis Consolidados dos Municípios, publicados pela STN (2012), os municípios que mais dependem das transferências intergovernamentais, aqueles com faixa populacional igual ou inferior a 50 mil habitantes, representam mais de 88% dos municípios brasileiros, conforme demonstrado na Figura 7.



Fonte: STN - Dados Contábeis Consolidados, 2012 (Adaptado).
Elaborado pelo autor

Nesse panorama, em que a grande maioria dos municípios brasileiros são reféns das transferências governamentais, principalmente daquelas de origem federal, que, conforme demonstrado na tabela 1, tem o FPM como principal repasse, há grande apreensão.

Em um cenário bem recente, com as desonerações tributárias, principalmente do IPI, os municípios foram afetados indiretamente, pois os valores repassados pela União ao Fundo de Participação Municipal (FPM) sofreu redução considerável. Para se ter uma ideia, segundo dados da Confederação Nacional de Municípios (CNM), só com as desonerações do IPI para automóveis até 31 de dezembro de 2013, o FPM foi reduzido em R\$ 1 bilhão (R\$ 2 bilhões

em desonerações de IPI com impacto de R\$ 485 milhões no FPM, somam-se, com a prorrogação, outros R\$ 2,2 bilhões em renúncia de IPI: menos R\$ 517 milhões para os municípios).

Ainda, em meio a uma conjuntura de recessão econômica, a arrecadação federal está em declínio, apesar do aumento de vários tributos autorizados desde o início de 2015 (MARTELLO, 2015). Segundo o chefe do Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal, Claudemir Malaquias, em entrevista concedida ao portal G1 em outubro de 2015: "a arrecadação está sofrendo forte impacto da desaceleração da atividade econômica, que não está nos níveis esperados. Você tem um potencial para desenvolver uma certa atividade e diversas incertezas estão contribuindo para um cenário de redução da atividade. E tem a questão das desonerações que foram concedidas e que não foram revertidas até o momento *[sic]*".

Conforme Martello (2015), no acumulado dos nove primeiros meses de 2015, a arrecadação somou R\$ 901,05 bilhões – com queda real de 3,72% frente ao mesmo período do ano passado. Este foi o pior resultado para este período desde 2010, informou a Receita Federal. Assim, o momento atual de recessão econômica e de queda da arrecadação federal afeta os repasses da União aos municípios, causando-lhes grandes prejuízos, como a diminuição de suas receitas.

Já em meio à crise mundial que se iniciou em 2008 com o estouro da bolha imobiliária norte americana, Luiz Cláudio Guimarães Souza (2009), ao abordar a importância das receitas municipais, alertava para a vulnerabilidade dos municípios em decorrência de sua dependência financeira.

As finanças municipais apresentam uma composição de receitas basicamente estruturadas em receitas próprias e transferências da união e estados, sendo que os municípios em sua grande maioria são dependentes dos repasses constitucionais realizados, inibindo investimentos das gestões municipais em suas próprias estruturas de arrecadação e aumentando a vulnerabilidade dos municípios, principalmente, no atual cenário de crise financeira mundial.

Desta forma, diante das dificuldades financeiras que estão ou que podem ser expostas, por crise ou por política econômica, fica claro que os municípios cada vez mais devem buscar meios de alavancar a sua arrecadação própria, visando diminuir a sua dependência das transferências intergovernamentais. Um desses meios passa pela análise de um dos elementos fundamentais da gestão tributária municipal, a legislação tributária, principalmente no que se refere à eficiência dos seus dispositivos legais. Sendo o ISSQN o carro-chefe das receitas próprias dos municípios, a análise deste tributo torna-se de grande relevância.

2.4. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 156, inciso III, reservou aos municípios a permissão para instituir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:

[...]

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

Por força do enunciado do artigo 147 da CF 88, que prevê caber ao Distrito Federal os impostos municipais, também foi reservada a esse ente político a permissão para instituir o ISSQN (FERREIRA, 2007).

A Lei Complementar Federal nº 116/2003, em seu artigo 1º, determina que o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da sua lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. É importante destacar que não é qualquer serviço que dá causa à obrigação tributária do ISS, mas, tão somente, aqueles constantes da Lista de Serviços (FERNANDES, 2002).

Ressalta-se que a expressão “atividade preponderante” mencionada no enunciado complementar foi empregada para deixar bem claro que o ISSQN incide mesmo se certa prestação de serviço não configurar atividade preponderante do contribuinte. De fato, uma pessoa física ou jurídica, pode, além de praticar operação de circulação de mercadorias, dedicar-se à prestação de serviços. Assim sendo, o art. 1º em questão preceitua ser irrelevante a circunstância de a prestação de serviço corresponder a 1%, 2%, 3%, 4% etc; o incidirá ISSQN do mesmo modo, pouco importando a intensidade do percentual da prestação de serviço em relação às demais atividades a que se dedica o contribuinte (FERREIRA, 2007).

Quanto ao fato gerador, os seus aspectos subjetivos referem-se aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária. O sujeito ativo do ISS é o Município ou Distrito Federal, nível governamental ao qual a Constituição atribui competência para sua instituição (TRISTÃO, 2003). Já o sujeito passivo, conforme artigo 121 do Código Tributário Nacional, é a pessoa obrigada a realizar o pagamento do ISSQN ou penalidade pecuniária, sendo esta pessoa classificada em contribuinte ou responsável.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O Decreto-lei nº 406/68, determina que o contribuinte é o prestador do serviço, quer seja ele empresa ou profissional autônomo, não sendo considerados como tal aqueles que prestam serviços em relação de emprego, os trabalhadores avulsos, os diretores e membros de conselho consultivo ou fiscal da sociedade (TRISTÃO, 2003).

No que se refere ao responsável, a sua “responsabilidade tributária pode se dar por substituição ou responsabilidade *strictu sensu*” (FORTES, 2009). Por meio dessa relação jurídica, o substituto é obrigado a reter e repassar ao Estado determinada quantia pertencente ao substituído (contribuinte). A Lei Complementar Federal 116/2003, nos termos do artigo 146, III, da Constituição Federal, prevê em seu artigo 6º, a possibilidade de os Municípios e o Distrito Federal instituírem a substituição tributária na modalidade de retenção na fonte do ISSQN (FERREIRA, 2007).

Com relação ao aspecto quantitativo do fato gerador do ISSQN, este é expresso pela base de cálculo e pela alíquota (TRISTÃO, 2003). Os municípios e o Distrito Federal podem impor o recolhimento de ISSQN sobre a lista de serviços descritas na Lei Complementar Federal nº 116/2003, sendo a base de cálculo o preço do serviço e o imposto a ser recolhido, o valor encontrado da aplicação da alíquota estipulado por estes sobre a base de cálculo (HENRIQUE, 2011).

Para Moraes (1984, p. 519):

[...] o legislador utiliza a expressão preço do serviço sem qualquer outro adjetivo e silenciando quanto a deduções permitidas. Evidentemente o legislador está dispondo sobre o preço bruto (sem dedução de qualquer parcela, mesmo a título de frete ou imposto), e não o líquido. O preço do serviço vem a ser, desta forma, a receita bruta que lhe corresponda, auferida pelo prestador do bem imaterial.

Portanto, não é permitida nenhuma dedução do valor da base de cálculo do imposto, exceto nos casos dos serviços relacionados com a construção civil em que a legislação permite que se deduza o valor dos materiais fornecidos pelo prestador e das prestações realizadas em regime de subcontratação (FERREIRA, 2007).

Com relação à alíquota, fundamentada nos enunciados consubstanciados no art. 156, § 3º, I, da Constituição Federal, no art. 88 do Ato das Disposições Constitucionais

Transitórias, no art. 8º da Lei Complementar Federal nº 116/2003, bem como nos princípios da vedação de exigência tributária com efeito de confisco e da igualdade tributária, a alíquota do ISSQN é qualquer percentual situado em 2% e 5%. Os Municípios e o Distrito Federal devem inexorável obediência ao conteúdo desse critério normativo, somente podendo erigir como alíquotas do ISSQN percentuais situados entre 2% e 5% (FERREIRA, 2007).

Ainda, é imprescindível destacar que, segundo o artigo 3º da Lei Complementar Federal nº 116/2003, 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, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local onde o serviço é prestado.

De acordo com Toffanello (2008), em alguns casos a incidência do fato gerador ocorre onde o serviço é prestado. Neste caso, ainda que uma empresa esteja localizada em um determinado município e preste serviço em outro, a obrigatoriedade de recolher o ISSQN será devido no município em que esteja localizada a empresa que contratou o serviço. Entretanto, isso deve ser observado caso a caso, observando-se as hipóteses dos incisos I a XXII, já que, em muitas vezes, ainda que o serviço seja contratado por clientes de outros municípios, este é prestado no estabelecimento da empresa prestadora, sendo neste caso o município da prestadora o responsável por arrecadar o imposto.

2.4.1. Aspectos Relevantes do ISSQN

O ISSQN possui como característica ser um imposto predominantemente fiscal, uma vez que tem como finalidade a arrecadação. É real já que a sua cobrança é realizada por causa do fato gerador. Também, destaca-se que ele é residual, incide quando não tem a incidência de ICMS, IPI e IOF. Outra característica importante é que ele é não vinculado, ou seja, o ente federativo, nesse caso, o Município ou o Distrito Federal não precisa fazer nenhuma atividade ou serviço em troca (SILVA, 2014). Nesse sentido, cabe destacar a classificação do ISSQN realizada por Carneiro (2012), sendo este um imposto de caráter:

a) Fiscal: finalidade de arrecadar recursos para os Municípios, sendo que o ente federativo não pode ser coagido à realização de serviços públicos, como contraprestação ao pagamento de impostos;

b) Indireto: pelo fenômeno da repercussão, é possível a transferência do encargo financeiro do tributo para o contribuinte de fato;

c) Real: é instituindo e cobrado em razão do fato gerador objetivamente considerado;

d) Residual: devido ao fato de que não alcançará serviços que gerem outros impostos;

e) Não vinculado: sua obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao obrigado, ou seja, um fato do indivíduo; e

f) Proporcional: as alíquotas do ISSQN, em regra, são fixas e aplicáveis à base de cálculo, que é o valor da prestação de serviço.

Este imposto tem uma grande importância na arrecadação de recursos para manutenção e exercício das atividades dos Municípios. Essa observação evidencia-se ao comparar os valores arrecadados do ISSQN, a nível nacional, com os demais tributos de competência municipal. Os dados foram extraídos da Receita Federal do Brasil.

Tabela 2. Receita Tributária dos Municípios (Recursos Próprios) – 2005 a 2014

TRIBUTOS MUNICIPAIS	2005		2006		2007		2008		2009		2010		2011		2012		2013		2014	
	R\$ Milhões	%	R\$ Milhões	%																
ISSQN	14.763,72	44,7%	17.794,85	46,8%	20.784,04	48,0%	25.001,82	50,2%	27.344,01	50,2%	32.750,16	50,7%	38.339,65	51,1%	44.262,69	52,4%	48.300,53	51,6%	55.390,16	52,1%
IPTU	10.545,26	31,9%	11.597,11	30,5%	12.628,33	29,1%	13.809,57	27,7%	15.188,48	27,9%	17.445,16	27,0%	19.698,37	26,3%	21.538,44	25,5%	24.389,17	26,1%	27.975,93	26,3%
ITBI	2.279,13	6,9%	2.715,60	7,1%	3.467,04	8,0%	4.384,12	8,8%	4.609,20	8,5%	6.005,15	9,3%	7.467,45	10,0%	8.490,23	10,0%	9.982,66	10,7%	11.050,25	10,4%
Outros Tributos	5.432,74	16,5%	5.899,32	15,5%	6.447,09	14,9%	6.620,26	13,3%	7.356,40	13,5%	8.405,79	13,0%	9.473,34	12,6%	10.212,36	12,1%	10.878,17	11,6%	11.843,86	11,1%
TOTAL	33.020,85	100,0%	38.006,88	100,0%	43.326,50	100,0%	49.815,77	100,0%	54.498,09	100,0%	64.606,26	100,0%	74.978,81	100,0%	84.503,72	100,0%	93.550,53	100,0%	106.260,20	100,0%

Fonte: RFB, 2015. Adaptada.

É possível observar na tabela 2 que a representatividade do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) na composição das receitas próprias dos municípios passou de 44,7% em 2005, para 52,1% em 2014, ou seja, um aumento de 7,4% na sua participação. O IPTU que é a segunda maior fonte de receitas próprias dos municípios arrecadou, no período demonstrado, aproximadamente a metade do ISSQN, além de não ter evoluído a sua participação na composição das receitas arrecadadas no âmbito municipal. Ainda, o ITBI e os demais tributos (taxas e contribuições), individualmente, correspondem a cerca de 1/5 (um quinto) do ISSQN. Isso demonstra, em uma perspectiva com números nacionais, que o ISSQN é atualmente o principal tributo de competência municipal e o que mais vem evoluindo ao longo do período evidenciado (2005 a 2014).

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa é a atividade essencial da Ciência que possibilita uma aproximação e um entendimento da realidade a investigar. É uma arte permanentemente incompleta, que se processa por meio de aproximações sucessivas da realidade, fornecendo-nos subsídios para uma intervenção no real. A pesquisa científica é o resultado de um exame realizado de maneira minuciosa com a finalidade de resolver um problema, recorrendo a procedimentos científicos (GERHARDT; SILVEIRA, 2009).

Barros e Lehfeld (1991) referem-se à pesquisa como sendo a inquisição, o procedimento sistemático e intensivo, que tem por objetivo descobrir e interpretar os fatos que estão inseridos em uma determinada realidade.

Dessa forma, a escolha do método a ser utilizado é extremamente importante para a realização de qualquer pesquisa ou estudo científico. Definir o método de pesquisa significa escolher procedimentos sistemáticos para a descrição e a explicação dos fenômenos a serem estudados (RICHARDSON, 2008).

Neste trabalho, empregou-se a abordagem qualitativa, não se preocupando com a representatividade numérica como na pesquisa quantitativa, mas, sim, com a análise e compreensão da legislação tributária do Município de Itaquiraí-MS, delimitada ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) e a eficiência dos seus dispositivos legais. Buscou-se não analisar índices de arrecadação para se atribuir a este fator a eficiência ou não da legislação citada, mas, sim, a efetividade de seus dispositivos legais quanto à clareza e objetividade para a consecução das obrigações tributárias.

A abordagem adotada justifica-se, pois a pesquisa científica, que era anteriormente dominada pelas questões da mensuração, definições operacionais, variáveis, testes de hipóteses e estatística, alargou-se para contemplar uma metodologia de investigação que enfatiza a descrição, a indução, a teoria fundamentada e o estudo das percepções pessoais. Esta abordagem é conhecida por pesquisa qualitativa (BOGDAN; BIKLEN, 1994)

Para Goldenberg (1997, p. 34):

A pesquisa qualitativa não se preocupa com representatividade numérica, mas, sim, com o aprofundamento da compreensão de um grupo social, de uma organização, etc. Os pesquisadores que adotam a abordagem qualitativa opõem-se ao pressuposto que defende um modelo único de pesquisa para todas as ciências, já que as ciências sociais têm sua especificidade, o que pressupõe uma metodologia própria. Assim, os pesquisadores qualitativos recusam o modelo positivista aplicado ao estudo da vida social, uma vez que o pesquisador não pode fazer julgamentos nem permitir que seus preconceitos e crenças contaminem a pesquisa.

Nas pesquisas de abordagens qualitativas os métodos buscam explicar o porquê das coisas, exprimindo o que convém ser feito, mas não quantificam os valores e as trocas simbólicas nem se submetem à prova de fatos, pois os dados analisados são não-métricos (suscitados e de interação) e se valem de diferentes abordagens (GERHARDT; SILVEIRA, 2009).

No que se refere aos objetivos, este estudo utiliza-se de uma pesquisa exploratória, pois “permite um conhecimento mais completo e mais adequado da realidade, correspondendo a uma visualização da face oculta da realidade” (PIOVESAN; TEMPORINI, 1995, p. 324).

Este tipo de pesquisa tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. A grande maioria das pesquisas exploratórias envolve: (a) levantamento bibliográfico; (b) entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; e (c) análise de exemplos que estimulem a compreensão (GIL, 2007).

Lakatos & Marconi (1991) corroboram afirmando que a pesquisa exploratória envolve levantamento bibliográfico em livros, revistas, jornais e fontes documentais dos indivíduos analisados; entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado e análise de exemplos que estimulem a compreensão do objeto estudado.

Dito isto, no que concerne aos procedimentos de coleta de dados aplicados neste trabalho, a pesquisa classifica-se como: bibliográfica, pois para compor a sua fundamentação teórico-científica utilizou-se de conteúdo extraído de livros, revistas, artigos entre outros; e documental, dado que analisa-se a legislação tributária de um determinado município, além de sopesar outras fontes de direito e de publicações de entidades correlacionadas com o assunto, sendo estas fontes que ainda não foram submetidas a algum tratamento analítico da forma como se pretende neste trabalho.

Para Fonseca (2002, p. 32), a pesquisa bibliográfica:

[...]é feita a partir do levantamento de referências teóricas já analisadas, e publicadas por meios escritos e eletrônicos, como livros, artigos científicos, páginas de web sites. Qualquer trabalho científico inicia-se com uma pesquisa bibliográfica, que permite ao pesquisador conhecer o que já se estudou sobre o assunto. Existem, porém, pesquisas científicas que se baseiam unicamente na pesquisa bibliográfica, procurando referências teóricas publicadas com o objetivo de recolher informações ou conhecimentos prévios sobre o problema a respeito do qual se procura a resposta.

A pesquisa documental trilha os mesmos caminhos da pesquisa bibliográfica, não

sendo fácil por vezes distingui-las. Enquanto a pesquisa bibliográfica utiliza fontes constituídas por material já elaborado, constituído basicamente de livros e artigos científicos localizados em bibliotecas, as chamadas fontes secundárias, a pesquisa documental recorre a fontes mais diversificadas e dispersas, sem tratamento analítico tais como: tabelas estatísticas, jornais, revistas, relatórios, documentos oficiais, cartas, filmes, fotografias, pinturas, tapeçarias, relatórios de empresas, vídeos de programas de televisão etc. - fontes primárias (MATOS; VIEIRA, 2001).

Este trabalho também se classifica como um estudo de caso, pois o estudo focou-se em conhecer com profundidade a legislação tributária de Itaquiraí-MS, no que tange ao ISSQN, objetivando elucidá-la com uma perspectiva pragmática, global e coerente.

Sobre o estudo de caso, Fonseca (2002, p. 33) alude que:

[...]pode ser caracterizado como um estudo de uma entidade bem definida como um programa, uma instituição, um sistema educativo, uma pessoa, ou uma unidade social. Visa conhecer em profundidade o como e o porquê de uma determinada situação que se supõe ser única em muitos aspectos, procurando descobrir o que há nela de mais essencial e característico. O pesquisador não pretende intervir sobre o objeto a ser estudado, mas revelá-lo tal como ele o percebe. [...] pode decorrer de acordo com uma perspectiva interpretativa, que procura compreender como é o mundo do ponto de vista dos participantes, ou uma perspectiva pragmática, que visa simplesmente apresentar uma perspectiva global, tanto quanto possível completa e coerente, do objeto de estudo do ponto de vista do investigador.

Os problemas apontados neste estudo foram observados pelo pesquisador ao longo de 4 (quatro) anos (março/2012 a fevereiro/2016), período este em que ocupou o cargo de Fiscal de Tributos Municipal e deparou-se com as situações reveladas.

Através de dados obtidos junto aos arquivos físicos e eletrônicos do departamento de tributação do município e de informações adquiridas por meio de relatos dos servidores públicos deste setor procurou-se, quando possível e a partir da vigência da atual legislação tributária, mensurar os problemas demonstrados ainda que de forma estimada.

Para cada situação, apresentou-se uma alternativa, buscando trazer como exemplos, quando presentes nas legislações tributárias de outros municípios, dispositivos legais que consubstanciavam as propostas de intervenção.

Por fim, no que se refere aos procedimentos de coleta de dados, é uma pesquisa eletrônica, pois parte das informações foram obtidas através de endereços eletrônicos disponibilizados na rede mundial de computadores (internet). “A pesquisa eletrônica é constituída por informações extraídas de endereços eletrônicos, disponibilizados em home page e site, a partir de livros, folhetos, manuais, guias, artigos de revistas, artigos de jornais

etc.” (GERHARDT; SILVEIRA, 2009).

Buscou-se ter o devido cuidado na filtragem das informações, pois como bem alertado por Gerhardt e Silveira (2009), “apesar de sua importante contribuição para a investigação científica, nem toda informação disponibilizada em meios eletrônicos deve ser considerada como sendo de caráter científico. Há de se observar a procedência do *site* ou da *home page*.”

4. CONTEXTUALIZAÇÃO DA REALIDADE INVESTIGADA E DESCRIÇÃO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA

4.1. MUNICÍPIO DE ITAQUIRAÍ - MS

Segundo informações obtidas junto ao site do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), a ocupação da região onde localiza-se o Município de Itaquirá deu-se originariamente pela penetração de bandeirantes, sertanistas e monçoeiros que buscavam ouro, caçavam índios e se aventuravam na conquista de novas riquezas. Antes, era ocupada pelos Terenas e Kaiowás que habitavam, até o século XVIII, a área do território do atual Mato Grosso do Sul que se estendia desde os campos de Maracaju até a margem direita do Rio Paraná.

Tal como as demais regiões do Estado, a ocupação também pode ser explicada a partir das transformações que ocorreram em seu território. O percurso dos conquistadores em suas arriscadas penetrações, durante o século XVIII, por um lado, passaram a exigir pontos de apoio nas viagens de ida e volta. Estes pontos se tornaram posteriormente locais de fixação do homem na região.

A partir da exploração da erva-mate houve importantes mudanças na fisionomia social e econômica da região, pois, produzida em escala comercial, e destinada à exportação, principalmente para os países da bacia da prata, impulsionou a economia estadual no início do século XX. As plantações da Companhia Mate Laranjeira ocupavam uma vasta extensão territorial que ia desde as margens do rio Brilhante e rio Ivinhema, ao norte; o Paraná, a leste; o Iguatemi, a sul e o rio Dourados e a serra do Amambai, a oeste. Desse modo, parte da Região em estudo integrava a área daquela empresa. A origem da maioria dos municípios que compõem a Região é decorrente dos desmembramentos territoriais ocorridos em Ponta Porã e Amambai.

Em 1955, o capitão João Paulo Cabreira e Geraldo Fernandes Fideles, proprietários de extensas glebas de terras, entendem-se com migrantes oriundos do Paraná e São Paulo e lhes cedem lotes de terra, para estabelecerem-se. Reservaram anteriormente uma área para a instalação de um novo povoado. Floriano Carminatti foi o primeiro morador, e em 1958, rezou-se a primeira missa por um padre da Congregação do Verbo Divino e por volta de 1959, Antonio de Melo Gonçalves instalou a primeira casa comercial.

Por volta de 1960 chegam em Itaquiraí as primeiras famílias, para fazer a abertura de áreas da fazenda de propriedade da Companhia Mate Laranjeira, dando início ao Patrimônio de Itaquiraí, recebendo este nome devido ao grande número de pedras redondas que aqui foram encontradas (Ita = pedra e quiraí = redonda). Itaquiraí foi elevada a Distrito de Ponta Porã pela Lei n. 2.111, de 26 de dezembro de 1963, passando posteriormente a ser Distrito de Amambai e Iguatemi.

Em 12 de maio de 1980 foi desmembrado do Município de Iguatemi pela Lei nº 75 e sua emancipação política-administrativa foi assinada em 13 de maio de 1980 pelo então governador Marcelo Miranda Soares, elevando-se à categoria de município, pela Lei Estadual nº 76, de 13 de maio de 1980.

O Município de Itaquiraí está situado no sul da região Centro-Oeste do Brasil e no Sudoeste de Mato Grosso do Sul (Microrregião de Iguatemi). Localiza-se na latitude de 23°28'26" Sul e longitude de 54°11'06" Oeste, distante 407 km da capital estadual (Campo Grande), 1.342 km da capital federal (Brasília), 69 km da fronteira com o Paraguai (Salto del Guairá) e 78 km da divisa com o estado do Paraná (Guaira). Segue mapa com a localização do município.

Figura 8. Mapa de Localização do Município de Itaquiraí-MS



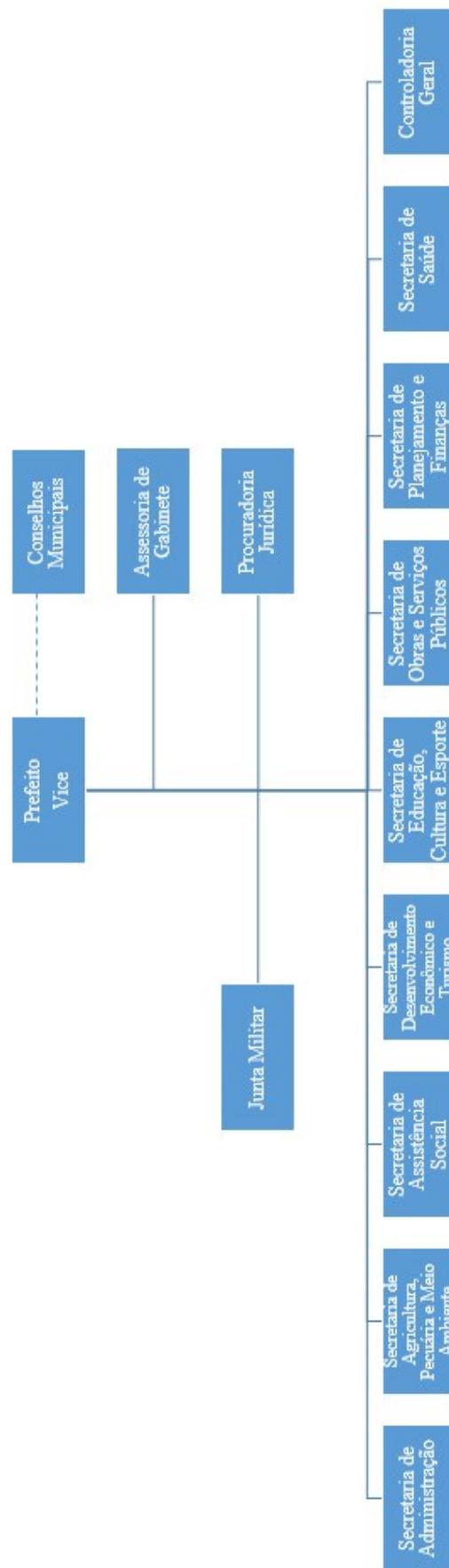
Fonte: www.google.com.br/maps/

Atualmente, o município ocupa uma área territorial de 2.064,042 km² com população estimada em 2015 pelo IBGE de 20.162 habitantes, sendo que, aproximadamente, 60% moram na área rural do município. Essa maioria populacional concentrada na zona rural explica-se pelo processo de Reforma Agrária e pelo assentamento dos trabalhadores rurais sem terra, ocorrido principalmente em 1989, que mudou totalmente o perfil socioeconômico do município.

4.1.1. Estrutura Administrativa e Tributária do Município

No que se refere à estrutura administrativa do município, a subordinação hierárquica pode ser observada na figura 9.

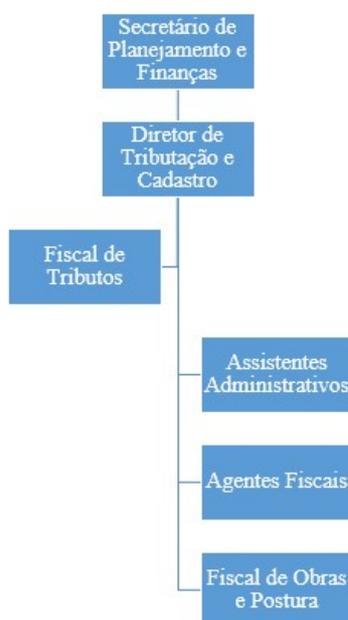
Figura 9. Organograma Administrativo de Itaquiraí-MS



Fonte: Controladoria Geral do Município de Itaquiraí (Adaptada).

Nota-se que a administração tributária, não está constituída em uma secretaria específica. Este setor, encontra-se estruturado em um departamento, vinculado à Secretaria Municipal de Planejamento e Finanças, denominado de Departamento de Tributação e Cadastro. Atualmente, esse departamento possui em seu quadro de servidores, além do seu diretor, um fiscal de tributos, responsável pelo lançamento e auditoria dos tributos, dois agentes fiscais, responsáveis pela fiscalização tributária volante, um fiscal de obras e posturas e três assistentes administrativos, responsáveis pelos serviços de cadastros e emissão de documentos. Segue organograma da administração tributária municipal.

Figura 10. Organograma da Administração Tributária de Itaquiraí-MS



Fonte: Elaborado pelo autor.

4.1.2. Composição das Receitas Municipais

Através dos balanços dos anos de 2006 a 2015, disponibilizados pela Controladoria Geral do Município de Itaquiraí, possibilitou-se a elaboração da tabela 3 para conhecimento da composição das receitas municipais. Destaca-se que as transferências intergovernamentais aqui abordadas são aquelas de caráter redistributivo, não contemplando as transferências de convênios, de emendas parlamentares, entre outras que exigem alguma contrapartida do município.

Tabela 3. Receitas do Município de Itaquiraí – 2006 a 2015

TRIBUTIVO/ COMPETÊNCIA	2006		2007		2008		2009		2010		2011		2012		2013		2014		2015	
	Valor (R\$)	%																		
Total das Receitas	13.372.152,15	100,0%	15.563.685,93	100,0%	15.722.566,11	100,0%	17.266.634,78	100,0%	16.259.673,88	100,0%	19.488.189,06	100,0%	22.637.823,31	100,0%	25.847.006,15	100,0%	24.308.272,92	100,0%	27.165.889,38	100,0%
Tributos Municipais	937.799,02	7,0%	1.508.754,46	9,7%	1.082.667,48	6,9%	1.448.394,03	8,4%	1.062.262,86	6,5%	2.027.569,11	10,4%	2.301.460,92	10,2%	2.636.007,41	10,2%	2.844.117,53	11,7%	4.385.128,37	16,1%
ISSQN	286.806,55	2,1%	311.560,88	2,0%	448.386,10	2,9%	474.813,97	2,7%	615.775,17	3,8%	1.090.918,01	5,6%	1.156.846,23	5,1%	902.852,51	3,5%	1.323.890,73	5,4%	2.714.103,99	10,0%
IPTU	80.482,02	0,6%	88.072,83	0,6%	93.823,87	0,6%	99.970,55	0,6%	110.164,87	0,7%	285.774,39	1,5%	365.341,66	1,6%	562.765,19	2,2%	644.694,84	2,7%	651.794,92	2,4%
ITBI	512.771,98	3,8%	1.044.831,74	6,7%	473.833,26	3,0%	791.109,86	4,6%	254.786,08	1,6%	513.668,58	2,6%	634.400,98	2,8%	980.547,22	3,8%	680.948,99	2,8%	809.134,24	3,0%
Outros Tributos	57.738,47	0,4%	64.289,01	0,4%	66.624,25	0,4%	82.499,65	0,5%	81.536,74	0,5%	137.208,13	0,7%	144.872,05	0,6%	189.842,49	0,7%	194.582,97	0,8%	210.095,22	0,8%
Transferências Federais	6.899.824,38	51,6%	8.136.213,24	52,3%	8.462.063,98	53,8%	9.819.703,80	56,9%	8.845.458,47	54,4%	10.663.920,15	54,7%	12.964.681,94	57,3%	14.212.310,82	55,0%	13.354.385,45	54,9%	13.145.328,12	48,4%
FPM	6.660.079,98	49,8%	7.887.835,02	50,7%	8.111.546,00	51,6%	9.272.501,25	53,7%	8.053.884,32	49,5%	9.604.539,48	49,3%	12.174.439,50	53,8%	13.289.579,31	51,4%	11.633.123,32	47,9%	11.414.538,63	42,0%
ITR	171.710,78	1,3%	178.462,33	1,1%	286.809,78	1,8%	485.317,67	2,8%	719.277,56	4,4%	973.151,34	5,0%	700.151,28	3,1%	801.731,23	3,1%	1.594.181,27	6,6%	1.590.305,68	5,9%
Fundo Exportação	27.056,85	0,2%	29.372,45	0,2%	28.666,04	0,2%	27.322,48	0,2%	38.777,23	0,2%	55.851,81	0,3%	59.456,92	0,3%	88.106,86	0,3%	99.745,34	0,4%	108.925,38	0,4%
Lei kandir	40.976,77	0,3%	40.543,44	0,3%	35.042,16	0,2%	34.562,40	0,2%	33.519,36	0,2%	30.377,52	0,2%	30.634,24	0,1%	32.893,42	0,1%	27.335,52	0,1%	31.558,43	0,1%
Transferências Estaduais	5.534.528,75	41,4%	5.918.718,23	38,0%	6.177.834,65	39,3%	5.998.536,95	34,7%	6.351.952,55	39,1%	6.796.699,80	34,9%	7.371.680,45	32,6%	8.998.687,92	34,8%	8.109.769,94	33,4%	9.635.432,89	35,5%
ICMS	5.435.382,33	40,6%	5.791.553,21	37,2%	6.015.297,30	38,3%	5.699.482,30	33,0%	6.101.821,06	37,5%	6.493.560,96	33,3%	7.024.963,12	31,0%	8.585.450,33	33,2%	7.686.080,73	31,6%	9.150.571,72	33,7%
IPVA	99.146,42	0,7%	127.165,02	0,8%	162.537,35	1,0%	299.054,65	1,7%	250.131,49	1,5%	303.138,84	1,6%	346.717,33	1,5%	413.237,59	1,6%	423.689,21	1,7%	484.861,17	1,8%

Fonte: Controladoria Geral do Município de Itaquiraí (Adaptada).

Deste modo, verifica-se que, a partir de 2010, o ISSQN passou a ser o tributo de maior arrecadação municipal. Mas, assim como nos demais municípios de mesma faixa populacional, Itaquiraí possui uma enorme dependência financeira dos repasses dos governos federal e estaduais. Apesar de haver uma evolução da participação da arrecadação própria na composição das receitas municipais, de 7% em 2006 para 16,1% em 2015, um aumento de 9,1%, esta ainda é muito baixa, ficando o município de Itaquiraí à mercê dos repasses intergovernamentais. Em um cenário de recessão econômica, com queda da arrecadação federal, em que as transferências federais, principalmente as do Fundo de Participação dos Municípios, têm diminuído o valor repassado para o município desde 2014, essa situação torna-se perturbadora.

4.2. DESCRIÇÃO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA

Para Dagnino (2012), são três os tipos de problemas produzidos no jogo social. Adotando como referencial o tempo, o significado e a natureza do seu resultado para um determinado ator, o problema pode ser:

- uma ameaça, isto é, um perigo potencial de perder algo conquistado ou agravar uma situação;
- uma oportunidade, ou seja, a possibilidade de que o jogo social abra e sobre a qual o ator pode agir para aproveitá-la com eficácia ou desperdiçá-la;
- ou um obstáculo, isto é, uma deficiência passível de ser atacada através da adequada observação e qualificação do jogo em curso.

Sendo a proposta deste trabalho a de análise da legislação tributária do Município de Itaquiraí-MS, quanto à eficiência dos dispositivos legais do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), pode-se afirmar que a situação-problema demonstrada a seguir não se classifica como uma ameaça, pois a não verificação e avaliação da legislação supra não acarretaria em perdas, mas apenas em estagnação da condição atual. Talvez, classifique-se como uma oportunidade de melhoria e de modernização das leis, dos decretos e demais atos normativos referentes ao ISSQN. Mas, com certeza, a situação aqui abordada classifica-se como um obstáculo, uma afronta a um dos princípios constitucionais basilares da administração pública, a eficiência.

A legislação própria vigente que rege as relações tributárias do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza no Município de Itaquiraí são:

a) a Lei Complementar Municipal nº 036, de 29 de dezembro de 2009, que institui o Código Tributário de Itaquiraí – MS e dá outras providências;

b) o Decreto nº 2.264, de 10 de abril de 2012, que regulamenta a Lei Complementar nº 036, de 29 de dezembro de 2009, dispondo sobre a Declaração Eletrônica de Serviços, a Declaração Eletrônica do Responsável Tributário, a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica, a Nota Fiscal de Serviços Padronizada, o Recibo Provisório de Serviço, a Declaração Eletrônica de Serviços de Instituições Financeiras, a Autorização para Impressão de Documentos Fiscais e dá outras providências;

c) o Decreto 2.265, que regulamenta o artigo 175 da Lei Complementar Municipal nº 036/2009, que trata da responsabilidade tributária, e dá outras providências; e

d) o Decreto nº 3.008, de 11 de janeiro de 2016, que dispõe sobre os vencimentos do IPTU e atualização da Unidade Fiscal de Itaquiraí (UFI) para fins de cobrança de imposto e taxas para o exercício de 2016 e dá outras providências.

Além da legislação tributária própria, as relações tributárias do ISSQN também são regidas pela Constituição Federal de 1988, pelo Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), pela Lei Complementar Federal nº 123/2006 e alterações, que instituiu o Estatuto Nacional da Micro e Pequena Empresa, pelo Decreto-Lei nº 406/1968, que estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências, e pela Lei Complementar Federal nº 116/2003 que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.

Assim, elencados os instrumentos legais de atuação da administração tributária municipal, passa-se à análise da legislação própria do ISSQN de Itaquiraí. Cabe destacar que serão demonstrados a seguir os principais pontos críticos encontrados na legislação tributária, cujos impactos na arrecadação do município são relevantes.

4.2.1. Base de Cálculo do ISSQN da Construção Civil Controversa

O Código Tributário Municipal de Itaquiraí é formado por 538 artigos e 4 anexos, sendo que a parcela destes que corresponde especificamente ao ISSQN limita-se aos artigos 92 a 249 e aos anexos I (Lista de Serviços) e IV (Alíquotas). Ainda, tem-se os artigos 357 a 538 que tratam das normas gerais para todos os tributos do município.

No que se refere à base de cálculo do ISSQN, esta é o preço contratado para a maior

parte dos serviços tributados pelo imposto. Entretanto, existem alguns tipos de serviços que sofrem dedução de imposto sobre os materiais, sendo que esta é permitida pelas normas gerais.

O Decreto-lei nº 406/1968, norma legal com *status* de Lei Complementar, determina que na prestação de serviços de “execução por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes e respectiva engenharia consultiva, inclusive serviços auxiliares ou complementares”, de “demolição” e de “conservação e reparação de edifícios (inclusive elevadores neles instalados), estradas, pontes e congêneres” o imposto deve ser calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços e ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto. De forma simplificada, esta norma legal autorizava o contribuinte a deduzir o valor dos materiais empregados nas obras de construção, reforma e demolição, além do abatimento dos valores pagos a terceiros já tributados pelo ISSQN.

Entretanto, a Lei Complementar Federal nº 116/2003, em seu artigo 7º, I, sem revogar o Decreto-Lei nº 406/1968, dispôs que não se inclui na base de cálculo do ISSQN o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar:

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos **(exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).**

[...]

7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres **(exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).**

Observa-se que a dedução permitida passou a ser limitada, sendo esta apenas de materiais produzidos pelo prestador dos serviços fora do local da prestação dos serviços. Desta forma, nem todos os materiais empregados nas atividades mencionadas acima poderiam ser deduzidos da base de cálculo do ISSQN, mas somente os produzidos pelo prestador fora do município onde é realizado o serviço.

O Código Tributário Municipal (Lei Complementar Municipal nº 036/2009) trouxe redação sobre o assunto idêntica à da Lei Complementar Federal nº 116/2003, ou seja, autorizando apenas a dedução de matérias que sejam produzidos pelo prestador do serviço fora do município onde o serviço é realizado.

Art. 111 - Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da Lista de Serviços, Anexo I desta Lei, desde que comprovadamente lançado em livro próprio definido em Regulamento.

[...]

7.02 - Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, das obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplenagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação de serviço, que fica sujeito ao ICMS).

[...]

7.05 - Reparação, conservação, e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

Em tese, sendo a dedução autorizada por lei limitada a materiais produzidos pelo prestador fora do local da prestação de serviço, a base de cálculo do ISSQN da construção civil realizada no município de Itaquiraí-MS passou a ser maior, o que levaria a uma evolução na arrecadação com o imposto sobre essa atividade. Mas, na prática, não foi isso que aconteceu.

Segundo estimativa do Departamento de Tributação e Cadastro (não existe um levantamento com informações mais precisas), aproximadamente 80% dos processos que se instauram em instância administrativa são de contribuintes, cuja atividade é a construção civil, que não pagaram o imposto e impugnaram o lançamento realizado de ofício pela autoridade administrativa, por não concordarem com a base de cálculo do ISSQN arbitrada.

O ímpeto dos contribuintes tem se alongado até o judiciário, cujas decisões têm sido contrárias à administração pública. Segundo Chaves (2011), o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu, em recurso com status de repercussão geral (RE 603.497), que é plenamente possível a dedução da base de cálculo do ISS, dos gastos com materiais de construção fornecidos por prestadores de serviços e assim o fez de maneira incisiva no Decreto-Lei 406/68, ao afirmar: "a jurisprudência desta Corte pacificou o entendimento de que a base de cálculo do ISS é o preço total do serviço, de maneira que, na hipótese de construção civil, deve haver a subtração do material empregado para efeito de definição da base de cálculo".

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISSQN.SERVIÇO DE CONCRETAGEM. MATERIAIS. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.POSSIBILIDADE. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 603.497/MG, com repercussão geral, reiterou seu entendimento no sentido de que é possível deduzir da base de cálculo do ISS o valor dos materiais utilizados na prestação de serviço de construção civil. 2. Agravo regimental não provido.

(STJ - AgRg no Ag: 1422997 RJ 2011/0145273-4, Relator: Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, Data de Julgamento: 25/10/2011, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 28/10/2011)

Atualmente estão inscritos em dívida ativa no município, destinados à execução judicial, os valores oriundos de processos administrativos de ISSQN da Construção Civil que totalizam R\$ 461.961,86 (quatrocentos e sessenta e um mil novecentos e sessenta e um reais e oitenta e seis centavos), conforme discriminado abaixo:

- a) Principal (Imposto suplementar apurado): R\$ 181.095,80;
- b) Correção Monetária pelo IGP-M: R\$ 57.485,99;
- c) Juros moratórios e multa de mora: R\$ 132.8332,18; e
- d) Multa de 50% do imposto pela infração tributária: R\$ 90.547,89.

O valor do principal foi calculado pelo fisco municipal aplicando a alíquota de 5% sobre a diferença entre a base de cálculo arbitrada, de 60% do preço do serviço (com dedução de 40% de materiais produzidos pelo prestador fora do município), e a utilizada pelos contribuintes, de aproximadamente 40% do preço do serviço (com dedução de 60% de materiais), ou seja, sobre uma diferença de cerca de 20% do preço do serviço.

Não sendo recebidos os valores acima por via administrativa, o passo seguinte é a execução judicial dessas importâncias. Entretanto, esses valores não serão convertidos em recursos ao município, já que o atual posicionamento do poder judiciário diverge da forma como a legislação municipal determina a apuração da base de cálculo do ISSQN da construção civil. Enquanto que o primeiro entende que todos os materiais utilizados na obra devem ser deduzidos do preço do serviço para se apurar a base de cálculo, a segunda dispõe que somente os materiais produzidos pelo contribuinte fora do município devem ser abatidos.

Assim, ao invés de arrecadar recursos aos cofres do município a legislação, no que tange ao problema apontado neste tópico, gerará, quando executados judicialmente, custos com honorários advocatícios por sucumbência, sendo que esses gastos podem ser estimados em aproximadamente 10% do valor total a ser executado (consoante Lei 13.105/2015 – Novo Código de Processo Civil), ou seja, em torno de 46 mil reais.

Ainda, utilizando-se de publicações do Sindicato Intermunicipal da Indústria da Construção Civil do Estado de Mato Grosso do Sul, onde se consta que o percentual dos materiais empregados na construção é de aproximadamente 50% do valor da obra, exatamente a faixa intermediária de dedução de materiais apontadas pelo fisco municipal e pelo contribuinte, 40% e 60% respectivamente, é perfeitamente admissível afirmar que cerca de metade dos valores cobrados acima seria passível de ser recebida pela fazenda pública se a

legislação tivesse permitido a constituição desses créditos tributários idêntico ao posicionamento do judiciário. Ou seja, dos valores atualmente inscritos em dívida ativa e que provavelmente não serão auferidos pelo Município de Itaquiraí, R\$ 230.980,93 deixaram de incrementar a arrecadação municipal.

Somando esse valor aos dispêndios com honorários advocatícios por sucumbência, os prejuízos impostos aos cofres municipal ultrapassaram os 277 mil reais, conforme demonstrado na tabela 4.

Tabela 4. Estimativa de Prejuízos Provenientes da Base de Cálculo do ISSQN de Construção Civil

Principal	Atualização Monetária	Juros e Mora	Multa Administrativa	Total dos Créditos Tributários	Custas Processuais (honorários)	Total dos Prejuízos
90.547,90	28.743,00	66.416,09	45.273,95	230.980,93	46.196,19	277.177,12

Fonte: Departamento de Tributação e Cadastro de Itaquiraí-MS.
Elaborada pelo autor.

Desta forma, no que se trata do ISSQN da construção civil, a legislação tributária municipal, além de não estabelecer dispositivos que garantam a efetiva arrecadação do imposto, ainda ocasiona despesas à administração pública municipal, por gerar custas judiciais de sucumbência de processos que se alongam até o judiciário, cujo ganho de causa será do contribuinte, consoante posicionamento do Poder Judiciário.

4.2.2. Base de Cálculo do ISSQN de Edificação de Pessoa Física não Regulamentada

O poder regulamentar é a prerrogativa conferida à Administração Pública de editar atos gerais para complementar as leis e possibilitar sua efetiva aplicação. Seu alcance é apenas de norma complementar à lei; não pode, pois, a administração, alterá-la a pretexto de estar regulamentando-a. Se o fizer, cometerá abuso de poder regulamentar, invadindo a competência do Legislativo (MOREIRA, 2011).

Para Di Pietro (2011, p. 91), “o poder regulamentar ou, como prefere parte da doutrina, poder normativo é uma das formas de expressão da função normativa do Poder Executivo, cabendo a este editar normas complementares à lei para a sua fiel execução”.

A formalização do Poder Regulamentar se processa, principalmente, por meio de decretos. Nesse sentido, o art. 84, inciso IV, da Constituição dispõe que ao Presidente da República compete expedir decretos e regulamentos para a fiel execução das leis. Pelo princípio da simetria constitucional, o mesmo poder é conferido a outros chefes do Poder

Executivo para os mesmos objetivos (MOREIRA, 2011).

No Código Tributário Municipal existem algumas situações em que se exige regulamentação do Poder Executivo Municipal para dar aplicabilidade a dispositivos legais. Como mencionado acima, a formalização dessas regulamentações se faz, principalmente, por decretos. Atualmente, estão em vigência somente dois decretos que regulamentam a lei: o Decreto 2.264/2012 que dispõe sobre os documentos fiscais eletrônicos e as declarações eletrônicas de prestação e contratação de serviços; e o Decreto 2.265/2012 que elenca os responsáveis tributários pela retenção e pagamento do imposto.

Entretanto, de grande importância como as regulamentações acima, outra situação prevista na lei não foi redigida pelo Poder Executivo. Não há regulamentação para os artigos 112 e 113 que determinam que na atividade de construção civil de edificação, a ser realizada por pessoa física, o lançamento do ISSQN incidente sobre a operação se dará antecipadamente à conclusão da obra, pela autoridade competente, após aprovação do Projeto de Construção e, anteriormente à liberação do Alvará de Construção, tendo como base de cálculo os valores da mão de obra para construção civil, segundo o tipo e a categoria de edificação, por metro quadrado, de acordo com tabela a ser instituída por decreto do Poder executivo. Ou seja, não existe uma tabela com a base de cálculo do ISSQN de edificação realizada por pessoa física.

De acordo com dados fornecidos pelo Departamento de Tributação e Cadastro (não existe um levantamento com informações mais precisas), em média, são protocolados 120 projetos de construção civil de edificação por ano, sendo que, destes, 90% aproximadamente são de pessoas físicas. Como não existe uma tabela regulamentada para cobrança do ISSQN, a administração tributária não cobra o imposto dessas edificações.

Para dar dimensão numérica ao problema, multiplicando-se o custo com mão de obra, retirado do Custo Unitário Básico da Construção do mês de dezembro dos últimos 10 anos, publicado pelo Sindicato Intermunicipal da Indústria da Construção do Estado de Mato Grosso do Sul, para um Projeto-Padrão Normal de uma residência multifamiliar (R8-N), com 70 m², o município pode ter deixado de arrecadar em torno de R\$ 509.717,14 (quinhentos e nove mil setecentos e dezessete reais e quatorze centavos), conforme demonstrado na tabela 5.

Tabela 5. Estimativa de Evasão de ISSQN de Edificações de Pessoa Física – 2010 a 2015

Ano	Base de Cálculo ISSQN ¹		Valor ISSQN (R\$) ²	Total ISSQN por Ano (R\$) ³
	MO (R\$)	Total (BC)		
2010	286,40	20.048,00	601,44	64.955,52
2011	323,01	22.610,70	678,32	73.258,67
2012	352,81	24.696,70	740,90	80.017,31
2013	395,82	27.707,40	831,22	89.771,98
2014	427,37	29.915,90	897,48	96.927,52
2015	462,02	32.341,40	970,24	104.786,14
TOTAL				509.717,14

Fonte: Elaborada pelo autor.

¹ Construção de 70 metros quadrados; ² Alíquota de 3%; ³ Estimativa de 108 projetos por ano.

Desta forma, a inobservância da legislação tributária - por não constar um decreto que institua uma tabela para o cálculo do ISSQN sobre construção de edificações de pessoas físicas - tem causado grande perda de arrecadação ao município que, além de afrontar o princípio constitucional da eficiência, que dispõe que o administrador deve ser eficiente na execução de suas atribuições, incluindo a administração tributária, também contraria o determinado no artigo 11 da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2.000 (Lei de Responsabilidade Fiscal): “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”.

Outra implicação resultante dessa omissão está relacionada com a liberação da Carta de Habite-se. De acordo com o artigo 115 da LCM nº 036/2009, “a liberação da Carta de Habite-se se dará após a conclusão da obra e desde que o lançamento do ISSQN incidente sobre os serviços prestados pelas pessoas físicas ou jurídicas de que tratam os artigos 113 e 114 tenha sido devidamente homologado pela autoridade fazendária competente.” Ainda, o parágrafo 2º desse artigo dispõe que a “liberação de Carta de Habite-se ocorrerá após a efetiva comprovação do recolhimento do ISSQN ou, havendo parcelamento do imposto após a sua quitação”.

Assim, a referida carta não pode ser liberada sem o devido lançamento e recolhimento do ISSQN. Caso isso aconteça, o ato administrativo pode ser considerado nulo, pois não existindo tabela para o cálculo da base de cálculo, o imposto não poderá ser constituído e, por conseguinte, o Habite-se não poderá ser liberado.

4.2.3. ISSQN dos Profissionais Autônomos Prejudicado

A Lei Complementar Municipal nº 036/2009 (Código Tributário de Itaquiraí), dispõe no *caput* do artigo 124 que nos casos em que o serviço for prestado sob a forma de trabalho

pessoal pelo profissional autônomo, o imposto devido será calculado de acordo com o movimento econômico tributável correspondente ao valor do serviço prestado e aplicada a alíquota correspondente. Assim, a base de cálculo do ISSQN destes profissionais é a receita auferida por eles em decorrência do seu trabalho pessoal.

A redação desse dispositivo legal levanta o seguinte questionamento: como controlar ou até mesmo apurar as receitas do contribuinte pessoa física, sendo que este não está obrigado às escriturações fiscais, contábeis e comerciais da mesma forma que as pessoas jurídicas?

De acordo com levantamento realizado pela administração tributária municipal cerca de 50 profissionais autônomos de nível superior e 70 de nível técnico/médio estão em atividade em Itaquiraí, sem sofrer qualquer tipo de controle ou fiscalização do seu movimento econômico. Em decorrência disso, a grande maioria desses contribuintes não tem sequer recolhido o imposto.

A fiscalização *in loco* - ou de acompanhamento - dos serviços prestados pelo contribuinte é talvez a única possibilidade de averiguar se a base de cálculo utilizada pelo contribuinte para recolher o ISSQN é realmente a auferida por ele. Entretanto, isso demanda um consumo de recursos da administração tributária que poderiam estar sendo direcionados para outras ações que, possivelmente, resultariam em arrecadação maior do que a de um profissional autônomo.

Desse modo, no que se refere ao ISSQN dos profissionais autônomos, os dispositivos legais impõem a administração tributária uma escolha de custo benefício: deixar de fiscalizar os autônomos para fiscalizar outros contribuintes mais promissores em termos arrecadatários. Entretanto, não deixa de haver perdas ao não se fiscalizar um determinado grupo de contribuinte como o de profissionais autônomos.

Para quantificar os valores evadidos de ISSQN desses profissionais no município, utiliza-se aqui, como exemplo, os valores fixos anuais de ISSQN adotado em Maringá-PR a partir de 2010, ano em que a atual legislação tributária de Itaquiraí entrou em vigência. Desta forma, conforme demonstrado na tabela 6, a estimativa de evasão fiscal de ISSQN de profissionais autônomos é superior 304 mil reais no período de 2010 a 2015.

Tabela 6. Estimativa de Evasão de ISSQN de Profissionais Autônomos – 2010 a 2015

Nível Escolar	Qtde	2010		2011		2012		2013		2014		2015		Total da Evasão do ISSQN
		Valor Fixo	Total ISSQN											
Médico/Técnico	70	260,00	18.200,00	271,00	18.970,00	288,00	20.160,00	307,00	21.490,00	325,00	22.750,00	351,00	24.570,00	126.140,00
Superior	50	517,00	25.850,00	539,00	26.950,00	570,00	28.500,00	608,00	30.400,00	643,00	32.150,00	694,00	34.700,00	178.550,00
Total do Período			44.050,00		45.920,00		48.660,00		51.890,00		54.900,00		59.270,00	304.690,00

Fonte: Elaborada pelo autor.

4.2.4. Responsabilidade por Substituição Tributária Limitada

O CTN em seu artigo 128, prevê que por lei pode-se atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa desde que vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação. Assim, a lei pode atribuir a responsabilidade pelo pagamento do ISSQN ao tomador do serviço.

Diante disso, a LCM nº 036/2009, em seu artigo 175, trouxe que são responsáveis tributários pela retenção na fonte, pela declaração e pelo pagamento do ISSQN ao Município, as pessoas jurídicas de direito público e de direito privado, a serem elencadas em regulamento, que contratarem e utilizarem-se de serviços de pessoa física ou jurídica, estabelecidas ou não no Município de Itaquiraí.

Em atendimento à exigência do Código Tributário de Itaquiraí, de se elencar as pessoas jurídicas a quem seriam atribuídas à responsabilidade tributária, o Poder Executivo Municipal editou o Decreto nº 2.265/2012, complementado pelo Decreto nº 2.992/2015, determinando como responsáveis tributários 44 tipos de pessoas jurídicas, públicas e privadas.

Assim, percebe-se que a responsabilização tributária no município de Itaquiraí foi atribuída apenas a pessoas jurídicas. Como disposto no artigo 128 do Código Tributário Nacional, “a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação [...]”. Desta forma, não necessariamente teriam que ser somente pessoas jurídicas, pois o CTN, ao autorizar a responsabilização pela retenção e pagamento do tributo a outra pessoa que não o contribuinte, desde que esta faça parte do fato gerador da obrigação tributária, mencionou apenas “pessoas”, não se limitando às pessoas jurídicas, incluindo-se, também, as pessoas físicas.

Isso não quer dizer que a legislação tributária municipal deveria estabelecer que cada tomador de serviço pessoa física devesse reter o imposto. Se fosse assim, ao solicitar o conserto de um pneu, deveria reter o imposto do borracheiro, declarar ao fisco a operação,

além de preencher e pagar uma guia. Isso se tornaria inviável, tanto para a população quanto para o fisco. O que deveria estar na legislação tributária é a atribuição da responsabilidade tributária a um grupo específico de pessoas físicas, que são tomadores de uma grande quantidade de serviços, mais especificamente no caso de Itaquiraí, aos produtores rurais.

Esses tomadores contratam desde serviços pequenos como os de manutenção até serviços maiores como pulverização, construção, terraplanagem, colheita entre outros, sendo que, em muitos casos, os prestadores destes serviços estão estabelecidos em outros municípios e recolhem, se o imposto não for retido, para o município de sua localização.

Assim sendo, ao considerar como substitutos tributários pela retenção, declaração e recolhimento do ISSQN apenas as pessoas jurídicas, deixando de incluir outros promissores responsáveis tributários, como os produtores rurais pessoas físicas, o município deixar de atingir de forma satisfatória a finalidade da responsabilização tributária, que é de “maior rapidez e eficiência na arrecadação, reduzindo a evasão fiscal” (CRAVO SILVA, 2013).

5. APRESENTAÇÃO DAS ALTERNATIVAS INDICADAS

Como o que se procurou abordar neste trabalho foi uma análise da legislação tributária do município de Itaquiraí, no que concerne à eficiência dos seus dispositivos legais, ressalta-se que as alternativas que aqui são propostas passam por uma revogação e/ou instituição de alguns destes dispositivos. No entanto, não se faz necessária uma revogação de todo o capítulo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, mas, apenas, de alguns pontos críticos, já caracterizados no tópico anterior.

5.1. BASE DE CÁLCULO DO ISSQN DA CONSTRUÇÃO CIVIL

Ao redigir o Código Tributário Municipal consoante a Lei Complementar Federal nº 116/2003, o Município de Itaquiraí passou a considerar apenas a dedução de materiais produzidos pelo prestador fora do local da prestação do serviço. O que, a princípio, seria uma expectativa de aumento da arrecadação, tornou-se processos administrativos e judiciais que, com o posicionamento do STF contrário à lei, vem impondo, além de derrotas nos tribunais, despesas com o pagamento de custas processuais por sucumbência. Tem-se, assim, o consumo desnecessário de recursos públicos, tanto de pessoal com a demanda das discussões administrativas e judiciais, quanto financeiro, com as despesas processuais que são impostas ao município pela sucumbência nos processos, que poderiam estar sendo mais bem empregados em outras ações da administração pública.

Ainda, existe a postergação da arrecadação, pois o contribuinte pode ou optar por realizar depósito do montante do tributo e este não estará disponível para a administração pública até a resolução do imbróglgio, ou por pagá-lo somente depois de esgotadas as suas chances de defesa.

Dito isto, a alternativa que se propõe para a resolução desse problema passa, primeiramente, pela edição de novos dispositivos legais a serem redigidos em consonância com o posicionamento do Poder Judiciário, permitindo a dedução dos materiais utilizados na construção civil, e não mais somente aqueles produzidos pelo prestador fora do local de prestação do serviço. Isso deve amenizar o número de discussões administrativas e/ou judiciais, economizando recursos públicos e disponibilizando a administração pública, em tempo mais curto, a arrecadação do imposto desse serviço.

Concomitantemente, ao invés de se exigir a comprovação dos materiais utilizados

pelo contribuinte, através de notas fiscais, planilhas de custo, escrituração em livros etc., o que acarretaria um grande volume de documentos ao contribuinte e um enorme dispêndio de tempo do agente tributário para analisar essa documentação, sem a garantia de apurar mais imposto do exame, pode-se prefixar na lei a dedução da base de cálculo do ISSQN da construção civil, de modo a simplificar o cumprimento da obrigação tributária.

Existem entidades que publicam mensalmente o custo unitário por metro quadrado da construção, cujos levantamentos são realizados em consonância com a Norma Técnica NBR 12.721:2006 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) que trata da avaliação de custos unitários de construção. Como exemplo, tem-se o Sindicato Intermunicipal da Indústria da Construção Civil, que publica mensalmente o custo unitário básico da construção civil, constando os valores e os percentuais gastos com materiais. Assim, embasados nessas publicações, pode-se definir um percentual de custo médio de materiais, autorizando, através de lei, os contribuintes desse setor a deduzir este percentual do preço do serviço, sem a necessidade de comprovação.

No entanto, como o contribuinte pode discordar do percentual a ser deduzido da base de cálculo pré-estabelecido pela legislação e em respeito ao princípio constitucional da ampla defesa e do contraditório, essa alternativa deve ser facultada ao contribuinte, e não obrigatória. Assim, caso se sinta lesado, o contribuinte pode optar por apresentar documentação que demonstre a utilização de materiais superior à dedução legal permitida, apurando o imposto sobre a base de cálculo que comprovar.

Semelhante a sugestão acima, é a legislação do Município de Maringá-PR. Conforme artigo 69, incisos XI e XII, e artigo 70, § 1º, critérios 3 e 4, da Lei Complementar Municipal nº 677/2007, o ISSQN terá uma base de cálculo arbitrada se o sujeito passivo optar, no momento do pedido de aprovação de projetos de obras de construção civil a executar ou de alvará de demolição, pela não apresentação da escrituração contábil e antecipar o pagamento do imposto.

Art. 69. O valor do imposto será lançado a partir de uma base de cálculo arbitrada, sempre que se verificar qualquer das seguintes hipóteses:

[...]

XI - o sujeito passivo optar, no momento do pedido de aprovação de projetos de obras de construção civil a executar, pela não apresentação da escrituração contábil e antecipar o pagamento do imposto.

XII - o sujeito passivo optar, no momento do pedido de alvará de demolição, pela antecipação do pagamento do imposto;

[...]

Art. 70. [...]

§ 1º Para a hipótese de arbitramento da base de cálculo do imposto, prevista nos incisos IX, XI e XII do artigo anterior, aplicam-se, no que couber, os seguintes

critérios:

[...]

3. a base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza será arbitrada em 40% (quarenta por cento) do custo total da obra, obtido do produto da área global pelo custo unitário básico (CUB), sempre que ocorrer a hipótese do inciso XI do artigo anterior, exceto no caso de reformas a executar cujo arbitramento da base de cálculo será em 25% (vinte e cinco por cento) do custo total da obra, apurado conforme critérios definidos no parágrafo 6º deste artigo.

4. na hipótese do inciso XII do artigo anterior, a base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza será arbitrada em 15% (quinze por cento) do custo total, obtido do produto da área global demolida pelo custo unitário básico (CUB) correspondente ao projeto-padrão baixo (R1-B), divulgado pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil no mês de dezembro de cada exercício.

Como é possível observar, a legislação de Maringá-PR faculta ao contribuinte a apresentação de documentos que comprove a base de cálculo utilizada por ele ou a opção por uma dedução legal, sem a necessidade de comprovação, simplificando tanto para o contribuinte, quanto para o fisco, a saudação da obrigação tributária.

5.2. BASE DE CÁLCULO DO ISSQN DE EDIFICAÇÃO DE PESSOA FÍSICA

A falta de regulamentação da tabela para cálculo do ISSQN sobre a construção civil de edificações, em se tratando de pessoas físicas, vem configurando renúncia de receita e afronta a Lei de Responsabilidade Fiscal, uma vez que o Poder Executivo abre mão de arrecadar tributos de sua competência. Independente dos motivos que levaram à não instituição dessa tabela ou da inobservância dos dispositivos legais, apresenta-se aqui alternativa semelhante à apresentada no tópico anterior.

Como já aludido, existem entidades que publicam mensalmente o custo unitário por metro quadrado da construção, cujos levantamentos são realizados em consonância com a Norma Técnica NBR 12.721:2006 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) que trata da avaliação de custos unitários de construção. Dentre essas, o Sindicato Intermunicipal da Indústria da Construção Civil publica o custo unitário básico da construção civil constando, além dos valores e dos percentuais gastos com materiais, os gastos com mão de obra. Ainda, as edificações são classificadas em residência popular, galpão industrial, residenciais e comerciais, sendo as duas últimas classificadas em padrão baixo, normal e alto.

Desta forma, essa tabela atenderia a exigência da Lei Complementar Municipal nº 036/2006 de regulamentar o ISSQN de construção civil de edificações realizadas por pessoas físicas, sendo a base de cálculo do imposto os custos de mão de obra classificados segundo o tipo e a categoria de edificação, por metro quadrado, bastando apenas ser instituído o seu uso

em decreto.

Entretanto, assim como no tópico anterior, essa alternativa seria facultada ao contribuinte que pode discordar do percentual a ser deduzido da base de cálculo pré-estabelecido pela legislação e optar por apresentar documentação que demonstre a utilização de materiais superior à dedução legal permitida, apurando o imposto sobre a base de cálculo comprovada.

Importante destacar que, apesar desse tópico e do anterior tratarem de alternativas para problemas relacionados à base de cálculo do ISSQN da construção civil, foi necessário abordá-los separadamente, pois, mesmo que sejam referentes à mesma atividade, a composição dos seus custos é diferente. Enquanto que na construção civil realizada por pessoa jurídica, envolve-se mão de obra e encargos, materiais, despesas e margem de lucro, na edificação pelo proprietário pessoa física esses custos, geralmente, se limitam a gastos com mão de obra de profissionais autônomos e a materiais. Por isso que na primeira propôs-se a dedução de um percentual correspondente aos materiais do preço do serviço para chegar à base de cálculo do imposto, enquanto que na segunda é proposto que sua base de cálculo seja o custo da mão de obra expressa na tabela.

5.3. ISSQN DOS PROFISSIONAIS AUTÔNOMOS

Os profissionais autônomos do município têm o seu imposto calculado sobre o movimento econômico tributável. No entanto, a verificação pela administração tributária da veracidade das informações prestadas por estes profissionais quanto à sua base de cálculo demanda grande tempo, uma vez que estes não possuem documentos fiscais, contábeis e comerciais como as pessoas jurídicas que facilitem a apuração do imposto pelo agente fiscal. Também, não é viável uma fiscalização no local onde prestam o serviço, pois deixaria o agente de focar em outras ações que certamente trariam maior retorno em arrecadação. Isso, acaba culminando na não fiscalização desses prestadores de serviços. Assim sendo, uma alternativa para este problema seria a fixação do valor do ISSQN desses profissionais.

O valor deve ser acessível a toda e qualquer categoria de profissionais liberais e ser extensivo à sociedade cujos profissionais sejam habilitados para exercício da mesma atividade e que assumam responsabilidade pessoal na prestação do serviço.

Considerando que a Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso II, veta o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo

qualquer distinção entre contribuinte em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, mas, também, considerando que existem diferenças econômicas entre as diversas categorias de profissionais, o ideal seria nivelar o valor do imposto a ser fixado por baixo. A única diferenciação a ser aplicada seria por nível de escolaridade, pois não seriam mais profissionais em condições igualitárias, uma vez que possuem níveis diferentes de educação.

Assim, a proposta aqui seria de montar uma comissão formada por membros da administração tributária, por vereadores e por profissionais liberais, dos níveis de escolaridade técnico/médio e superior, para estabelecerem um valor fixo para cada nível de escolaridade que possa ser suportado pelas diversas categorias profissionais. Deve ser estabelecido também um índice de correção anual para que o valor do imposto não seja desvalorizado com o decorrer do tempo.

Para exemplificar, cita-se o Município de Naviraí-MS, que faz fronteira com Itaquiraí. A Lei Complementar Municipal nº 045/2003, em seu artigo 22, dispõe que o ISSQN dos serviços prestados por profissional autônomo será tributado com valores fixos, de acordo com a Unidade Fiscal de Naviraí (UFN). Esses valores são anuais, lançados de ofício pela administração tributária.

Art. 22. A alíquota do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

[...]

- a) No caso do Trabalho Pessoal do Próprio Contribuinte:
 - 1 – Profissional Autônomo de Nível Elementar: 100 UFNs;
 - 2 – Profissional Autônomo de Nível Médio: 150 UFNs;
 - 3 – Profissional Autônomo de Nível Superior: 300 UFNs;

A UFN é um valor atualizável anualmente, por decreto, considerando as variações de preço ao consumidor medidas pelo IBGE. Para 2016, o valor da UFN é de R\$ 3,01 (três reais e um centavo), conforme Artigo 1º do Decreto nº 133/2015.

Considerando as variações de preços ao consumidor medidas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, ocorridas no período de janeiro a dezembro de 2015, atingindo 10,71% (dez vírgula setenta e um por cento).[...]

Art. 1º A partir de 1º (primeiro) de janeiro de 2016, o valor da **Unidade Fiscal de Naviraí - UFN**, que servirá de base para o cálculo dos débitos relativos aos impostos, taxas e contribuições, instituídos e arrecadados pelo Município, fica fixada em **R\$ 3,01 (três reais e um centavo)**.

Como Itaquiraí também possui uma unidade fiscal, a UFI, instituída através do artigo nº 533 da LCM nº 036/2009, a alternativa aqui apresentada é perfeitamente aceitável.

5.4. RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

O município, ao legislar sobre a responsabilização por substituição tributária, determinou-a exclusivamente às pessoas jurídicas. Como já evidenciado no CTN, a responsabilidade pelo crédito tributário pode ser atribuída à terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, ou seja, tanto a pessoa jurídica, quanto a física.

Nesses termos, a alternativa proposta aqui é simples, a de se alterar a Lei Complementar Municipal nº 036/2009 de forma que passe a constar, também, as pessoas físicas como responsáveis pela retenção, podendo estas serem elencadas em decreto. Atualmente, os únicos identificados como promissores substitutos tributários pessoa física são os produtores rurais, que em decorrência da sua atividade tomam diversos serviços.

Como exemplo de dispositivo legal de legislação do ISSQN que atribuem a responsabilidade por substituição tributária à pessoa física, tem-se o artigo 7º, § 1º, da Lei Complementar Municipal nº 045/2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza do Município de Naviraí - MS.

§ 1º. Enquadram no regime de responsabilidade tributária por substituição total, previsto no Inciso IV deste Art. 7º, em relação ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, as pessoas físicas tomadoras de serviços descritos nos sub-itens 7.02, 7.04 e 7.05 da lista anexa.

5.5. CONTRIBUIÇÃO PARA A ORGANIZAÇÃO

O primeiro grande benefício que as alternativas indicadas podem trazer para a instituição é o aumento da arrecadação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). A criação de dispositivos legais para os casos antes ignorados e a pacificação de enunciados jurídicos controversos tendem a aumentar a incidência do imposto, além de evitar discussões administrativas e ou judiciárias que postergam o recebimento deste tributo.

Outra contribuição para a Organização é a maximização da eficiência do processo de gestão tributária. Com menor dispêndio de tempo em situações tais como processos administrativos, fiscalizações de contribuintes pouco promissores e verificações de uma gama de documentos sem a certeza de lograr êxito no aumento da incidência do imposto, a administração tributária pode ser direcionada para outras atividades que realmente necessitam da sua atenção.

Por fim, o oferecimento de propostas de ações que contemplem a eficiência na gestão pública será uma importante experiência tanto para as entidades públicas quanto para docentes e alunos. Ao incluir a comunidade acadêmica levando-a a pesquisar e a apresentar alternativas que possam contribuir com a Administração Pública, não apenas aproxima-se a relação entre a mesma e as instituições de ensino e pesquisa, como também é forma de conscientização da importância do papel de cada um no desenvolvimento do bem comum.

Em tempos em que a Administração Pública está focada no aspecto gerencial, os apontamentos deste trabalho poderão direcionar outros municípios que também almejem maximizar a eficiência de sua legislação tributária e que desejem criar e manter espaços para o exercício da criatividade e inovação na sua gestão de tributos, melhorando a sua arrecadação.

No quadro 3 são apresentadas as alternativas que podem tornar a legislação tributária do ISSQN mais eficiente no Município de Itaquiraí.

Quadro 3. Demonstrativo dos Problemas Encontrados e das Alternativas Sugeridas

Situação – Problema	Alternativa Proposta	Envolvidos
Base de Cálculo do ISSQN da Construção Civil Controvertida	- Dispositivos Legais em Consonância com o Poder Judiciário; - Fixar na lei percentual de abatimento de materiais.	Prefeito; Secretário de Finanças; Fiscalização Tributária; Procuradoria Jurídica; Legislativo
Base de Cálculo do ISSQN de Edificação de Pessoa Física não Regulamentada	- Instituir tabela da base de cálculo através de decreto.	Prefeito; Secretário de Finanças; Fiscalização Tributária; Procuradoria Jurídica;
ISSQN dos Profissionais Autônomos Prejudicado	- Montar Comissão para estabelecer valores fixos de ISSQN para profissionais autônomos; - Fixar os valores na lei.	Profissionais Autônomos; Vereadores; Prefeito; Servidores da Administração Tributária; Procuradoria Jurídica;
Responsabilidade por Substituição Tributária Limitada	- Incluir na Lei as pessoas físicas como substitutas tributárias.	Prefeito; Secretário de Finanças; Fiscalização Tributária; Procuradoria Jurídica; Legislativo

Fonte: Elaborado pelo autor.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Constitucional Federal através da Emenda Constitucional nº 19/1998 obrigou a administração pública a atuar com eficiência no cumprimento de suas funções. O Estado passou a ter o dever de administrar os recursos públicos da forma mais racional, econômica e efetiva possível.

A obtenção desses recursos, que se faz principalmente através da arrecadação de tributos, passa por um processo de gestão que envolve, dentre outros elementos, uma legislação tributária capaz de facilitar ao contribuinte o cumprimento do seu dever fiscal e de dar o devido suporte legal à administração tributária. Entretanto, em um país como o Brasil, que possui uma quantidade de tributos expressiva e com atividades econômicas que experimentam as mais variadas formas de manifestação em constante mutação, essa legislação encontra-se dotada de uma complexidade excessiva, sendo, por vezes, ineficiente.

No Município de Itaquiraí - MS, foco deste trabalho, a legislação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) tem causado severas perdas ao erário público. Em estimativas realizadas ao longo deste estudo foi possível levantar que os prejuízos aos cofres municipais em decorrência de evasão fiscal e de gastos com atividades administrativas e fiscais improdutivas excedem a um milhão de reais no período de vigência das normas tributárias locais, que se deu a partir de 2010. Ampliação e reforma de unidades educacionais e de postos de saúde, compra de veículos e máquinas, além de contratação de pessoal, são alguns dos exemplos em que esses recursos públicos poderiam estar sendo empregados.

Assim, para expor o contexto acima e alertar as autoridades responsáveis, este estudo objetivou analisar a legislação tributária do ISSQN desse município, especialmente referente à eficiência dos seus dispositivos legais. A partir desta análise, buscou-se demonstrar melhorias que podem ser realizadas nessa legislação para incrementar as receitas do município.

A arrecadação própria de Itaquiraí, assim como a dos demais municípios de mesma faixa populacional, possui baixa participação na composição de suas receitas. Contudo, o município demonstrou uma excelente evolução em 2015, impulsionada pela arrecadação do ISSQN que aumentou 105% em relação a 2014. Isso talvez seja explicado pela concessão da rodovia federal BR 163 que corta o município e que vem gerando receitas de ISSQN, decorrentes da tributação dos serviços de construção de uma praça de pedágio, de obras de manutenção e duplicação da rodovia e da própria cobrança de pedágio.

No que tange aos problemas apontados, as constatações evidenciaram que a

ineficiência da legislação tributária do ISSQN do Município de Itaquiraí não está relacionada à complexidade dos seus dispositivos legais, uma vez que o imposto tem seus elementos jurídicos (sujeito passivo, fato gerador, base de cálculo e alíquota) e demais aspectos dispostos de forma simples e objetiva, tanto pelas leis municipais, quanto pelas normas gerais do ISSQN.

No entanto, um desses elementos, a base de cálculo, apesar de possuir fácil mensuração na grande maioria dos serviços, que, geralmente, resume-se ao preço contratado, precisa ser readequada ao posicionamento atual do judiciário, no que se refere aos serviços de construção civil, prestados por pessoa jurídica, para garantir a efetividade dos seus dispositivos legais.

Cabe salientar que esse problema não é uma especificidade do Município de Itaquiraí, mas também de outros municípios, visto que ele é resultante da redação da Lei Complementar Federal nº 116/2003, que trata de normas gerais do ISSQN e que foi seguida pelos municípios na época de sua edição. Mesmo assim, é dever dos municípios adequarem-se à realidade atual, como fez o município de Maringá - PR, por exemplo.

Outra situação observada é que desde a vigência da Lei Complementar Municipal nº 036/2009 (Código Tributário de Itaquiraí), que se deu a partir de 2010, os enunciados legais que tratam da base de cálculo de serviços de edificação de pessoas físicas não foram regulamentados. Como a participação dos tributos de competência própria na composição das receitas municipais é, em geral, baixa para os municípios com população inferior a 50 mil habitantes, o custo político de aumentar a incidência de tributos municipais, como o ISSQN, provavelmente seria maior do que a vantagem política de empregar as receitas arrecadadas em investimentos com obras e serviços públicos. Isso acaba por dificultar a regulamentação da base de cálculo desse serviço.

Porém, independente da imagem política, o fato acima configura descumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal por não realizar de forma efetiva arrecadação de tributo de competência do município. Conforme o artigo 319 do Código Penal, o crime de prevaricação consiste no fato de “retardar ou deixar de praticar, indevidamente, ato de ofício, ou praticá-lo contra disposição expressa de lei para satisfazer interesse ou sentimento pessoal”, sendo a pena aplicada, a detenção de três meses a um ano, além de multa. Deste modo, a não regulamentação citada acima pode culminar em sérias consequências ao administrador público, como a acusação de crime de prevaricação por deixar de praticar ato regulamentar obrigatório.

Ainda, com relação ao ISSQN dos profissionais autônomos, observou-se que a

metodologia de apuração adotada atualmente pela legislação, de base de cálculo correspondente ao movimento econômico, requer um esforço fiscal que a atual estrutura administrativa tributária não suporta, pois seria necessário um número de fiscais superior ao que se tem hoje. Somado a isso, existe a incerteza se o retorno em arrecadação seria compensatório com a fiscalização voltada para esses prestadores de serviços. Tirar desses profissionais a “liberdade” de declarar o que eles devem de ISSQN, implantando um valor fixo lançado pela autoridade administrativa não será bem recebido por essa categoria econômica e, também, trará um desgaste político. Porém, essa é a alternativa viável identificada, uma vez que a grande maioria dos profissionais autônomos não está sequer recolhendo o imposto aos cofres públicos, justamente por não haver uma fiscalização efetiva.

Uma última observação refere-se à substituição tributária limitada à pessoa jurídica. Nesse caso, reafirma-se que não há proibição legal com relação a se atribuir tal responsabilidade à pessoa física. No entanto, a legislação de Itaquiraí atribui a responsabilidade tributária de retenção do ISSQN apenas às pessoas jurídicas, esquecendo-se que o caput do artigo 6º afirma que a responsabilidade tributária pode ser atribuída à terceira pessoa vinculada ao fato gerador, incluindo nesta, as pessoas físicas.

Ao fim do estudo, como contribuição para a organização, foram sugeridas alternativas de melhorias na legislação tributária do município que podem servir para outros que estejam buscando ampliar a eficiência dos seus dispositivos legais.

Uma recomendação que não está relacionada à ineficiência dos dispositivos legais, mas que certamente pode potencializar as receitas do município e que não está regulamentada na legislação tributária de Itaquiraí, é a de se realizar a instituição do adicional de produtividade para os servidores públicos da carreira fiscal.

Existe a determinação constitucional contida no § 7º do art. 39 da CF/88 de que lei da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios disciplinará a aplicação de recursos orçamentários no desenvolvimento de programas de qualidade e produtividade, treinamento e desenvolvimento, modernização, reaparelhamento e racionalização do serviço público, inclusive sob a forma de adicional ou prêmio de produtividade. Desta forma, instituir benefícios a servidores relacionados ao alcance de uma potencial receita faz parte de uma visão organizacional pautada no enfoque gerencial que pode surpreender a administração pública com grandes resultados.

Os problemas apontados foram apurados a partir da experiência do pesquisador como fiscal de tributos municipal. A falta de dados mais precisos por parte do município com relação às situações-problemas evidenciadas, tais como número de profissionais autônomos

atuantes e valores dos processos ajuizados e a ajuizar de ISSQN de construção civil, limitou este estudo, dificultando, mas não impossibilitando, a mensuração dos prejuízos causados.

Outra limitação refere-se à análise da composição das receitas municipais realizada por faixa populacional, sendo esta restrita até o ano de 2012. A partir de 2013, nas planilhas eletrônicas com os dados disponibilizados pela Secretaria do Tesouro Nacional, não foi possível filtrar as informações por número de habitantes.

Como sugestão para estudos futuros, recomenda-se a realização de uma análise da eficiência de outro elemento fundamental da gestão tributária, a administração tributária, tendo como alvo municípios de pequeno porte, assim como Itaquiraí, para que, juntamente com a análise da legislação do ISSQN, possa-se contribuir para uma modernização da gestão pública voltada para obtenção de recursos nesses entes federativos.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto R. ARAUJO, Erika A. CORREIA, Cristóvão A. DAVID, Mauricio D. RAIMUNDO, Julio Cesar M. SANTOS, Rômulo M. **Municípios, arrecadação e administração tributária: quebrando tabus.** 2007. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0000751.pdf>. Acesso em: 02/Mar./2016.

AMARAL, Antônio C. C. O Princípio da Eficiência no Direito Administrativo. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado.** Nº 5, mar-mai, 2005. p. 4. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-5-MAR%C7O-2006-CARLOS%20CINTRA.pdf>>. Acesso em: 14/Jan./2016.

ANSELMO, João L. **Tributo Municipal.** CEPAM, 2013. Disponível em: <http://www.fazenda.sp.gov.br/educacao_fiscal/contents/Tributo%20Municipal.pdf>. Acesso em: 10/Mar./2016.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. **Uma Introdução à Ciência das Finanças.** 15 ed. rev. e atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BARRETO FILHO, Sérgio A. **O estudo dos princípios da eficiência, eficácia, e economicidade na Administração Pública.** 2013. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12851>. Acesso em: 29/Fev./2016.

BARROS, Aidil J. P.; LEHFELD, Neide A.S. **Projeto de pesquisa: propostas metodológicas.** Petrópolis: Vozes, 1991.

BASTOS, Celso R. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário.** 4 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

BITTENCOURT, Fabio M. B. **A administração tributária municipal eficiente como incremento de receita.** 2015. Disponível em: <<http://fmbb.jusbrasil.com.br/artigos/159467442/administracao-tributaria-municipal-eficiente-como-incremento-de-receita>>. Acesso em: 30/Jan./2016.

BOGDAN, Robert; BIKLEN, Sari. **Investigação qualitativa em educação.** 1994. Disponível em: <http://www.todosnos.unicamp.br:8080/lab/acervo/capitulos/BOGDAN%20R_%20BIKLEN.S.%20Investigacao%20Qualitativa%20em%20Educacao.rtf/view>. Acesso em: 23/Fev.2016.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 29 Jan. 2016.

_____. **Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003.** Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm>. Acesso em: 06/Mar./2016.

_____. **Emenda Constitucional nº 84, de 02 de dezembro de 2014.** Altera o art. 159 da Constituição Federal para aumentar a entrega de recursos pela União para o Fundo de Participação dos Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc84.htm#art1>. Acesso em: 06/Mar./2016.

_____. **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. Denominado Código Tributário Nacional pelo art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13.3.1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 29 Jan. 2016.

_____. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 28/Fev./2016.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em 15/jan./2016.

_____. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 10/Mar./2016.

_____. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil (RFB). **Carga tributária no Brasil 2014:** análise por tributos e bases de incidência. 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em: 15/Mar./2016.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Finanças do Brasil – Dados Contábeis dos Municípios.** Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/contas-anuais>. Acesso em 03/mar./2016.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **O que você precisa saber sobre as transferências constitucionais e legais.** 2012. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/download/CartilhaFPM.pdf>. Acesso em: 03/Mar./2016.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Transferências Constitucionais e Legais.** Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/web/stn/-/transferencias-constitucionais-e-legais#Dados_consolidados>. Acesso em 15/mar./2016.

BRESSER-PEREIRA, Luis C. **Uma reforma gerencial da administração pública no Brasil.** Revista ANPEC, n. 1, ago. 1997. Disponível em:

<<http://www.bresserpereira.org.br/view.asp?cod=491>>. Acesso em: 21/Jan./2016.

BUGARIN, Bento J. **O sistema de fiscalização dos recursos públicos federais adotados no Brasil**. Segundo Congresso Internacional de Auditoria Integrada, Buenos Aires, junho de 1995. Revista do TCU. n. 64. Brasília, 1995.

BUGARIN, Paulo S. **O Princípio constitucional da eficiência: um enfoque doutrinário multidisciplinar**. 2001. Disponível em: <<http://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCUCU/article/viewFile/919/984>>. Acesso em 29/Fev./2016.

CARAVACA, Alberto. **Causa da ineficiência dos fiscos municipais**. 2014. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,causas-da-ineficiencia-dos-fiscos-municipais,47074.html>>. Acesso em: 28/Jan./2016.

CARRAZZA, Roque A. **ICMS**. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo B. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CASTRO, Aldemario A. **Sistema tributário brasileiro é complexo e injusto**. 2011. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2011-mar-26/sistema-tributario-ruim-porque-possui-estrutura-complexa-injusta>>. Acesso em 29/Jan./2016.

CAVALCANTE, Edil C. **Os direitos fundamentais do contribuinte e o poder de investigação da administração tributária: uma perspectiva luso-brasileira**. 2013. Dissertação apresentada a Faculdade de Direito da Universidade do Porto, como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito. Disponível em: <<https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/71570/2/13061.pdf>>. Acesso em: 05/Fev./2016.

CHAVES, Iran J. **ISS: indedutibilidade dos insumos (materiais) utilizados na prestação de serviços**. 2011. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/18816/iss-indedutibilidade-dos-insumos-materiais-utilizados-nas-prestacoes-de-servicos>>. Acesso em: 20/Mar./2016.

CNM. Confederação Nacional de Municípios. **Finanças: Procedimentos para otimizar a arrecadação municipal**. 2012. Disponível em: <<http://www.cnm.org.br/portal/dmdocuments/03.%20Finan%C3%A7as%20-%20Procedimentos%20para%20otimizar%20a%20arrecada%C3%A7%C3%A3o%20municipal.pdf>>. Acesso em: 10/Mar./2016.

CRAVO SILVA, Erika F. **Substituição tributária para frente e justiça fiscal**. 2013. Disponível em: <http://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/trabalhos_conclusao/2semestre2013/trabalhos_22013/ErikaFernandaCravoSilva.pdf>. Acesso em 25/Mar./2016.

CUNHA, Marcos A.; RUIZ, Ivan A. **O Princípio da Eficiência na Administração Pública: Propostas para a Otimização da Cobrança Judicial da Dívida Ativa. Gestão de Políticas Públicas no Paraná: Coletânea de Estudos**. Organizadores: Blênio César Severo Peixe, Cleise M. de A. Tupich Hilgemberg, Gerson Antonio Melatti, Geysler Rogis Flor Bertolini, Hilka Pelizza Vier Machado. Curitiba: Editora Progressiva, vol. 1, 516 p., 2008. Disponível em: <http://www.escoladegoverno.pr.gov.br/arquivos/File/gestao_de_politicas_publicas_no_p

arana_coletanea_de_estudos/cap_8_administracao_e_previdencia/capitulo_8_3.pdf> Acesso em: 13/Jan./2016.

DAGNINO, Renato P. **Planejamento estratégico governamental**. 2. ed. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC. Brasília: CAPES, UAB, 2012.

DI PIETRO, Maria S. Z. **Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Direito Administrativo**. 24 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

DIALLO, Alfa O. **Tributação do Comércio Brasileiro e Internacional**. São Paulo: Método, 2001.

DIEHL, Astor A. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

FABRETTI, Laudio C. **Contabilidade Tributária**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FERNANDES, Edison C. **Direito Tributário Municipal**. Curitiba: Juruá, 2002.

FERREIRA, Flávia, C. **Norma padrão do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS): materialidade e base de cálculo**. 2007. Dissertação apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito do Estado. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp041301.pdf>>. Acesso em: 10/Mar./2016.

FONSECA, João J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

FONSECA, Marcos W. **Recursos Públicos Municipais: Arrecadação e Aplicação**. In: Alfredo Fonseca Peris. (Org.). **Estratégias de Desenvolvimento Regional: Região Oeste do Paraná**, 2003. Disponível em: <http://www.unioeste.br/projetos/oraculus/PMOP/capitulos/Capitulo_07.pdf>. Acesso em: 01/Mar./2016.

FORTES, Maurício C. A. **A regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza**. 2009. Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para obtenção do título de mestre. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20102011-140628/publico/Mauricio_Cezar_Parcial.pdf>. Acesso em: 02/fev./2016.

GALVÃO, Ademir. **A Atividade Financeira do Estado**. 2015. Disponível em: <<http://www.ebah.com.br/content/ABAAAgo3AAA/a-atividade-financeira-estado>>. Acesso em: 28/Fev./2016.

GASPARINI, Diogenes. **Direito administrativo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

GERHARDT, Tatiana E.; SILVEIRA, Denise T. (Org.) **Métodos de pesquisa**. Coordenado pela Universidade Aberta do Brasil – UAB/UFRGS e pelo Curso de Graduação Tecnológica – Planejamento e Gestão para o Desenvolvimento Rural da SEAD/UFRGS. 2009. Disponível

em: <<http://www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derad005.pdf>>. Acesso em: 22/Fev./2016.

GIL, Antonio C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GOLDENBERG, Mirian. **A arte de pesquisar**. Rio de Janeiro: Record, 1997.

GROTTI, Dinorá A. M. **O Serviço público e a constituição brasileira de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2003.

GUADAGNIN, Luiz A. Administração Pública: os atributos da gestão de tributos. In: **DEE em Revista**. Porto Alegre: Secretaria da Fazenda/DRPE/DEE. Ano 2. n. 5, set. 2002.

GUSMÃO, João A. P. **Relação entre auditoria fiscal auxiliada pela informática pericial e a percepção do risco fiscal pelos contribuintes**: uma pesquisa na administração tributária do estado de Goiás. 2014. Dissertação apresentada no Programa de Pós-Graduação do Mestrado Profissional em Administração das Faculdades Alves Faria como requisito para obtenção do Título de Mestre. Disponível em: <<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:MFRrIzdx5ZsJ:www.alfa.br/lib/download.php%3Farq%3Darqs/biblioteca/digital/138.pdf%26nome%3Drelao-entre-a-auditoria-fiscal-auxiliada-pela-informtica-pericial-e-a-percepo-do-risco-fiscal-pelos-contribuintes.pdf+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>>. Acesso em: 03/Fev./2016.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 11ª Edição. Atlas: São Paulo, 2002.

HENRIQUE, Marcos A. **Gestão pública e a questão tributária**: um estudo sobre o ISS e o IPTU nos municípios de São Jose dos Campos e Taubaté. 2011. Dissertação apresentada no Programa de Pós-Graduação do Mestrado em Gestão e Desenvolvimento Regional da Universidade de Taubaté como requisito para obtenção do Título de Mestre. Disponível em: <http://www.bdtd.unitau.br/tesdesimplificado/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=524>. Acesso em: 10/Mar./2016.

ITAQUIRAÍ. **Decreto nº 2.264, de 10 de abril de 2012**. Regulamenta a Lei Complementar nº 036, de 29 de dezembro de 2009, dispõe sobre a Declaração Eletrônica de Serviços, a Declaração Eletrônica do Responsável Tributário, a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica, a Nota Fiscal de Serviços Padronizada, o Recibo Provisório de Serviço, a Declaração Eletrônica de Serviços de Instituições Financeiras, a Autorização para Impressão de Documentos Fiscais e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.itaquirai.ms.gov.br/legislacao-municipal/>>. Acesso em 15/jan./2016.

_____. **Decreto nº 2.265, de 10 de abril de 2012**. Regulamenta o artigo 175 da Lei n.º 036/2009 e dá outras Providências. Disponível em: <<http://www.itaquirai.ms.gov.br/legislacao-municipal/>>. Acesso em 15/jan./2016.

_____. **Decreto nº 2.992, de 14 de dezembro de 2015**. Insere inciso em artigo do Decreto 2.265/2012 e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.itaquirai.ms.gov.br/legislacao-municipal/>>. Acesso em 15/jan./2016.

_____. **Decreto nº 3.008, de 11 de janeiro de 2016**. Dispõe sobre os vencimentos do IPTU a atualização da Unidade Fiscal de Itaquiraí (UFI) para fins de cobrança de imposto e taxas para

o exercício de 2016 e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.itaquirai.ms.gov.br/legislacao-municipal/>>. Acesso em 15/jan./2016.

_____. **Lei Complementar nº 036, de 29 de dezembro de 2009.** Institui o Código Tributário de Itaquiraí – MS e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.itaquirai.ms.gov.br/legislacao-municipal/>>. Acesso em 15/jan./2016.

LAKATOS, Eva M.; MARCONI, Marina A. **Metodologia Científica.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

LIMA, Gilmaro M.; OLIVEIRA, Luis A. M.; PORTUGAL, Maria A. N.; GOMES, Maurício C. **Planejamento de fiscalização:** fiscalização vertical em estabelecimentos comerciais. [s. d.] Disponível em: <http://www.sefaz.ba.gov.br/scripts/ucs/externos/monografias/monografia_gilmaro_luiz_maria_mauricio.pdf>. Acesso em: 12/Fev./2016.

MARINGÁ. **Lei Complementar nº 677, de 28 de setembro de 2007.** Dispõe sobre o Sistema Tributário do Município e dá outras providências. Disponível em: <http://isse.maringa.pr.gov.br/doc/leis/LC677_2007.pdf>. Acesso em 05/mai./2016.

MARTELLO, Alexandre. **Arrecadação federal registra pior resultado em 5 anos.** 2015. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2015/10/arrecadacao-registra-pior-valor-para-meses-de-setembro-em-5-anos.html>>. Acesso em: 12/Mar./2016.

MARTINS, Humberto F. **Gestão de Recursos Públicos:** orientação para resultados e accountability. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado, set. out. nov. 2005. Disponível em: <<http://empreende.org.br/pdf/ONG's,%20OSCIP'S%20e%20Terceiro%20Setor/Gest%C3%A3o%20de%20Recursos%20P%C3%ABlicos%20-%20orienta%C3%A7%C3%A3o%20para%20resultados%20e%20a.pdf>>. Acesso: 28/Fev./2016.

MARTINS, Ives G. S. **Emaranhado tributário:** legislação existente é confusa, complexa e mal elaborada. 2008. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2008-jul-23/legislacao_existente_confusa_complexa_mal_elaborada>. Acesso em: 29/jan./2016.

MATOS, Kelma S. L.; VIEIRA, Sofia L. **Pesquisa educacional:** o prazer de conhecer. Fortaleza: Demócrito Rocha, 2001.

MEIRELLES, Hely L. **Direito Administrativo.** São Paulo: Malheiros, 1999.

MELLO, Celso A. B. **Curso de direito administrativo.** São Paulo: Malheiros, 2006.

MENDES, Marcos. MIRANDA, Rogério B. COSIO, Fernando B. **Transferências intergovernamentais no Brasil:** diagnóstico e proposta de reforma. 2008. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/94747/Textos%20para%20discuss%C3%A3o%2040.pdf?sequence=7>>. Acesso em: 05/Mar./2016.

MENEGUIN, Fernando B.; SANTOS, Pedro F. O. **Há incompatibilidade entre eficiência e legalidade?** 2013. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/publicacoes/estudos->

legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-133-ha-incompatibilidade-entre-eficiencia-e-legalidade>. Acesso em: 15/Jan./2016.

MODESTO, Paulo. Notas para um Debate sobre o Princípio Constitucional da Eficiência. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**. Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 10, mai/jun/jul, 2007. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/Terceiros/Autores/Modesto,Paulo/Principio%20da%20Eficiencia.PDF>>. Acessado em 16/Jan./2016.

MORAES, Alexandre. **Direito constitucional**. São Paulo: Atlas, 2003.

MORAES, Bernardo R. **Compêndio de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Forense, 1994. v. II.

MOREIRA, Alexandre M. F. **Poder Regulamentar**. 2011. Disponível em: <<http://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/2537803/poder-regulamentar>>. Acesso em 23/Mar./2016.

NAVIRAÍ. **Decreto nº 133, de 21 de dezembro de 2015**. Dispõe sobre a atualização do valor da Unidade Fiscal de Naviraí – UFN, para vigorar no exercício de 2013. Disponível em: <<http://www.navirai.ms.gov.br/media/W1siZiIsImFuZlZlZmVycy8yMDE2LzAxLzE0LzEyXzMwXzU4Xzg4ODkyNTE2Mi9ERUMxMzMuMTUgLSAgVUZOLnBkZiJdXQ?sha=cb87e9dca11021d9>>. Acesso em 15/mai./2016.

_____. **Lei Complementar nº 043, de 22 de dezembro de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.navirai.ms.gov.br/legislacao/municipais/295>>. Acesso em 15/mai./2016.

NOGUEIRA, Marcos F. **O princípio da moralidade na administração tributária**. 2010. Dissertação de Mestrado apresentada a faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Econômico e Financeiro. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-13122010-164507/pt-br.php>>. Acesso em: 05/Fev./2016.

OLIVEIRA, Luis M.; PEREZ JR., Jose H.; SILVA, Carlos A. S. **Controladoria Estratégica**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, Vicente K. **A administração tributária como atividade essencial ao funcionamento do Estado**. 2012. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=147726>. Acesso em: 09/Fev./2016.

PALVARINI, Bruno. **Guia referencial de mensuração do desempenho da administração pública**. 2014. Disponível em: <http://www.escoladegoverno.pr.gov.br/arquivos/File/Material_%20CONSAD/paineis_III_congresso_consad/painel_12/guia_referencial_de_mensuracao_do_desempenho_na_administracao_publica.pdf>. Acesso em: 28/Fev./2016.

PASCHOAL, Rebeca P. **A aplicação da legislação tributária brasileira com vistas à eficiência mediante a ordem constitucional vigente**. 2012. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/aplica%C3%A7%C3%A3o-da>>

legisla%C3%A7%C3%A3o-tribut%C3%A1ria-brasileira-com-vistas-%C3%A0-efici%C3%Aancia-mediante-ordem-consti>. Acesso em: 22/Jan./2016.

PEIXOTO, Marcelo M, **Conceito de Legislação Tributária**: uma análise do art. 96 do CTN. 2007. Disponível em: < <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21049-21050-1-PB.pdf>>. Acesso em: 29/Jan./2016.

PIOVESAN, Armando; TEMPORINI, Edméa R. Pesquisa exploratória: procedimento metodológico para o estudo de fatores humanos no campo da saúde pública. **Rev Saúde Pública**, v. 29, n. 4, p. 318-25, 1995.

RAMOS FILHO, Carlos A. M.; MENEZES, Vitor H. M. **Lei de Responsabilidade Fiscal**: manual de orientação. Governo do Amazonas. Secretaria de Estado da Administração, Coordenação e Planejamento – SEAD. Manaus: 2001.

REK, Marcos. **Os princípios basilares da administração pública e os aplicáveis às licitações**. 2014. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos%20leitura&artigo_id=13610>. Acesso em: 15/Jan./2016.

RICHARDSON, Roberto J. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3 Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ROSA JR., Luiz E. F. **Manual de direito financeiro & direito tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

SABBAG, Eduardo M. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SANTANA, Aldomir R. **A proteção dos recursos públicos fundada nos mecanismos de controle e nos instrumentos de fiscalização pública**. 2011. Disponível em: < <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2435917.PDF>>. Acesso em: 28/Fev./2016.

SANTOS, Karla G. B.; SANTOS, Carlos E. R. **Dependência municipal da transferências do fundo de participação dos municípios**: uma análise para os municípios do sul da Bahia entre 2008 e 2012. GT 1 – Economia Regional e Baiana. 2014. Disponível em: < <http://www.uesc.br/eventos/ivsemeconomista/anais/gt1-5.pdf> >. Acesso em: 05/Mar./2016.

SANTOS, Luciano R. B. **Princípio da eficiência e princípio da legalidade**. 2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/22304/principio-da-eficiencia-e-principio-da-legalidade/1>>. Acesso em 13/Jan./2016.

SCHULZE, Clenio J. O Princípio da Eficiência e a Governança Fiscal e Tributária. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre, v. 14, n. 82, p. 63-76, nov./dez. 2011.

SERRA, J. **Orçamento no Brasil**: as raízes da crise. São Paulo: Atual Editora, 1994.

SICSU, João. **Recursos públicos**: de onde vêm e de onde não vêm. 2011. Disponível em: <<http://cartamaior.com.br/?/Coluna/Recursos-Publicos-de-onde-vem-e-de-onde-nao-vem/19709>>. Acesso em: 28/Fev./2016.

SILVA, Nelson V. B. **A complexidade do sistema tributário brasileiro e o planejamento tributário**. 2013. Disponível em: < http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=11378>. Acesso em: 29/Jan./2016.

SILVA, Cleide A. **O Imposto sobre serviços de qualquer natureza e a Isenção heterônoma**. 2014. Disponível em: < <http://www.portaleducacao.com.br/direito/artigos/57558/o-iss-imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-e-a-isencao-heteronoma>>. Acesso em: 10/Mar./2016.

SILVA, Paulo R. C. Legislação Tributária. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**. Belo Horizonte, n. 49, Jul./Dez., 2006. Disponível em: < <http://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/viewFile/16/15>>. Acesso em: 03/Fev./2016.

SINDUSCON/MS. **Custos Unitários Básicos de Construção**. Disponível em: < <http://www.sindusconms.com.br/?pag=cub> >. Acesso em: 25/Mar./2016.

SIQUEIRA, Vanessa. **Direito tributário sistematizado**. Florianópolis: Conceito, 2009.

SOUZA, Luiz Claudio Guimarães. **A importância das receitas próprias municipais**. 2009. Disponível em: < http://www.oim.tmunipal.org.br/abre_documento.cfm?arquivo=_repositorio/_oim/_documentos/C35838D5-9A50-E7F3-D42AF4210EB0F2E016092009115341.pdf&i=782>. Acesso em 10/Mar./2016.

TRISTÃO, José A. M. **A administração tributária dos municípios brasileiros: uma avaliação do desempenho da arrecadação**. 2003. Tese apresentada ao Curso de Pós-Graduação da FGV/EAESP, como requisito para obtenção do título de doutor em administração pública. Disponível em: < <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2568/86620.pdf?seque>>. Acesso em: 28/Jan./2016.

VILLELA, Luiz. **Sistema Tributario y Relaciones Financieras Intergubernamentales: La Experiencia Brasileña**. In: Planeacion & Desarrollo. Bogota, 1993.

WILLENBRING, Milena. **Tributos municipais: uma análise do perfil da receita do município de São Francisco de Paula/RS**. 2012. Disponível em: < <http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/71784/000874109.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 10/Mar./2016.

YOINGCO, Angel. Q.; YEN, Ching-Chang. **Políticas Tributárias y Administracion Tributária en los Países Latinoamericanos y em la Republica de China**. In CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRADORES TRIBUTARIOS – CIAT. El Papel de la Política Tributaria y de la Administracion Tributaria em el Desarrollo Economico. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1992.

ANEXO: LISTA DE SERVIÇOS TRIBUTADOS PELO ISSQN

1 – Serviços de informática e congêneres.

- 1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.
- 1.02 – Programação.
- 1.03 – Processamento de dados e congêneres.
- 1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.
- 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.
- 1.06 – Assessoria e consultoria em informática.
- 1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.
- 1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

2 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.

- 2.01 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.

3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.

- 3.01 – (VETADO)
- 3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.
- 3.03 – Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, **stands**, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.
- 3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.
- 3.05 – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.

4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.

- 4.01 – Medicina e biomedicina.
- 4.02 – Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultrassonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres.
- 4.03 – Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres.
- 4.04 – Instrumentação cirúrgica.
- 4.05 – Acupuntura.
- 4.06 – Enfermagem, inclusive serviços auxiliares.
- 4.07 – Serviços farmacêuticos.
- 4.08 – Terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia.
- 4.09 – Terapias de qualquer espécie destinadas ao tratamento físico, orgânico e mental.
- 4.10 – Nutrição.
- 4.11 – Obstetrícia.
- 4.12 – Odontologia.
- 4.13 – Ortóptica.
- 4.14 – Próteses sob encomenda.
- 4.15 – Psicanálise.
- 4.16 – Psicologia.
- 4.17 – Casas de repouso e de recuperação, creches, asilos e congêneres.
- 4.18 – Inseminação artificial, fertilização **in vitro** e congêneres.

- 4.19 – Bancos de sangue, leite, pele, olhos, óvulos, sêmen e congêneres.
- 4.20 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.
- 4.21 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.
- 4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.
- 4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.

5 – Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres.

- 5.01 – Medicina veterinária e zootecnia.
- 5.02 – Hospitais, clínicas, ambulatórios, prontos-socorros e congêneres, na área veterinária.
- 5.03 – Laboratórios de análise na área veterinária.
- 5.04 – Inseminação artificial, fertilização *in vitro* e congêneres.
- 5.05 – Bancos de sangue e de órgãos e congêneres.
- 5.06 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.
- 5.07 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.
- 5.08 – Guarda, tratamento, amestramento, embelezamento, alojamento e congêneres.
- 5.09 – Planos de atendimento e assistência médico-veterinária.

6 – Serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres.

- 6.01 – Barbearia, cabeleireiros, manicuros, pedicuros e congêneres.
- 6.02 – Esteticistas, tratamento de pele, depilação e congêneres.
- 6.03 – Banhos, duchas, sauna, massagens e congêneres.
- 6.04 – Ginástica, dança, esportes, natação, artes marciais e demais atividades físicas.
- 6.05 – Centros de emagrecimento, **spa** e congêneres.

7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.

- 7.01 – Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.
- 7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).
- 7.03 – Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.
- 7.04 – Demolição.
- 7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).
- 7.06 – Colocação e instalação de tapetes, carpetes, assoalhos, cortinas, revestimentos de parede, vidros, divisórias, placas de gesso e congêneres, com material fornecido pelo tomador do serviço.
- 7.07 – Recuperação, raspagem, polimento e lustração de pisos e congêneres.

- 7.08 – Calafetação.
- 7.09 – Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.
- 7.10 – Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.
- 7.11 – Decoração e jardinagem, inclusive corte e poda de árvores.
- 7.12 – Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos.
- 7.13 – Dedetização, desinfecção, desinsetização, imunização, higienização, desratização, pulverização e congêneres.
- 7.14 – (VETADO)
- 7.15 – (VETADO)
- 7.16 – Florestamento, reflorestamento, sementeira, adubação e congêneres.
- 7.17 – Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres.
- 7.18 – Limpeza e dragagem de rios, portos, canais, baías, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres.
- 7.19 – Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo.
- 7.20 – Aerofotogrametria (inclusive interpretação), cartografia, mapeamento, levantamentos topográficos, batimétricos, geográficos, geodésicos, geológicos, geofísicos e congêneres.
- 7.21 – Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretagem, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais.
- 7.22 – Nucleação e bombardeamento de nuvens e congêneres.

8 – Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza.

- 8.01 – Ensino regular pré-escolar, fundamental, médio e superior.
- 8.02 – Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza.

9 – Serviços relativos a hospedagem, turismo, viagens e congêneres.

- 9.01 – Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, **apart-service** condominiais, **flat**, **apart-hotéis**, hotéis residência, **residence-service**, **suite service**, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres; ocupação por temporada com fornecimento de serviço (o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços).
- 9.02 – Agenciamento, organização, promoção, intermediação e execução de programas de turismo, passeios, viagens, excursões, hospedagens e congêneres.
- 9.03 – Guias de turismo.

10 – Serviços de intermediação e congêneres.

- 10.01 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de câmbio, de seguros, de cartões de crédito, de planos de saúde e de planos de previdência privada.
- 10.02 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer.
- 10.03 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de direitos de propriedade industrial, artística ou literária.
- 10.04 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (**leasing**), de franquia (**franchising**) e de faturização (**factoring**).

10.05 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis, não abrangidos em outros itens ou subitens, inclusive aqueles realizados no âmbito de Bolsas de Mercadorias e Futuros, por quaisquer meios.

10.06 – Agenciamento marítimo.

10.07 – Agenciamento de notícias.

10.08 – Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios.

10.09 – Representação de qualquer natureza, inclusive comercial.

10.10 – Distribuição de bens de terceiros.

11 – Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres.

11.01 – Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações.

11.02 – Vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas.

11.03 – Escolta, inclusive de veículos e cargas.

11.04 – Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie.

12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.

12.01 – Espetáculos teatrais.

12.02 – Exibições cinematográficas.

12.03 – Espetáculos circenses.

12.04 – Programas de auditório.

12.05 – Parques de diversões, centros de lazer e congêneres.

12.06 – Boates, taxi-dancing e congêneres.

12.07 – Shows, ballet, danças, desfiles, bailes, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.

12.08 – Feiras, exposições, congressos e congêneres.

12.09 – Bilhares, boliches e diversões eletrônicas ou não.

12.10 – Corridas e competições de animais.

12.11 – Competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador.

12.12 – Execução de música.

12.13 – Produção, mediante ou sem encomenda prévia, de eventos, espetáculos, entrevistas, shows, ballet, danças, desfiles, bailes, teatros, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.

12.14 – Fornecimento de música para ambientes fechados ou não, mediante transmissão por qualquer processo.

12.15 – Desfiles de blocos carnavalescos ou folclóricos, trios elétricos e congêneres.

12.16 – Exibição de filmes, entrevistas, musicais, espetáculos, shows, concertos, desfiles, óperas, competições esportivas, de destreza intelectual ou congêneres.

12.17 – Recreação e animação, inclusive em festas e eventos de qualquer natureza.

13 – Serviços relativos a fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.

13.01 – (VETADO)

13.02 – Fonografia ou gravação de sons, inclusive trucagem, dublagem, mixagem e congêneres.

13.03 – Fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, trucagem e congêneres.

13.04 – Reprografia, microfilmagem e digitalização.

13.05 – Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia.

14 – Serviços relativos a bens de terceiros.

14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

14.02 – Assistência técnica.

14.03 – Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

14.04 – Recauchutagem ou regeneração de pneus.

14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.

14.06 – Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.

14.07 – Colocação de molduras e congêneres.

14.08 – Encadernação, gravação e douração de livros, revistas e congêneres.

14.09 – Alfaiataria e costura, quando o material for fornecido pelo usuário final, exceto aviamento.

14.10 – Tinturaria e lavanderia.

14.11 – Tapeçaria e reforma de estofamentos em geral.

14.12 – Funilaria e lanternagem.

14.13 – Carpintaria e serralheria.

15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.

15.01 – Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres.

15.02 – Abertura de contas em geral, inclusive conta-corrente, conta de investimentos e aplicação e caderneta de poupança, no País e no exterior, bem como a manutenção das referidas contas ativas e inativas.

15.03 – Locação e manutenção de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral.

15.04 – Fornecimento ou emissão de atestados em geral, inclusive atestado de idoneidade, atestado de capacidade financeira e congêneres.

15.05 – Cadastro, elaboração de ficha cadastral, renovação cadastral e congêneres, inclusão ou exclusão no Cadastro de Emitentes de Cheques sem Fundos – CCF ou em quaisquer outros bancos cadastrais.

15.06 – Emissão, reemissão e fornecimento de avisos, comprovantes e documentos em geral; abono de firmas; coleta e entrega de documentos, bens e valores; comunicação com outra agência ou com a administração central; licenciamento eletrônico de veículos; transferência de veículos; agenciamento fiduciário ou depositário; devolução de bens em custódia.

15.07 – Acesso, movimentação, atendimento e consulta a contas em geral, por qualquer meio ou processo, inclusive por telefone, fac-símile, internet e telex, acesso a terminais de atendimento, inclusive vinte e quatro horas; acesso a outro banco e a rede compartilhada; fornecimento de saldo, extrato e demais informações relativas a contas em geral, por qualquer meio ou processo.

15.08 – Emissão, reemissão, alteração, cessão, substituição, cancelamento e registro de contrato de crédito; estudo, análise e avaliação de operações de crédito; emissão, concessão,

alteração ou contratação de aval, fiança, anuência e congêneres; serviços relativos a abertura de crédito, para quaisquer fins.

15.09 – Arrendamento mercantil (**leasing**) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (**leasing**).

15.10 – Serviços relacionados a cobranças, recebimentos ou pagamentos em geral, de títulos quaisquer, de contas ou carnês, de câmbio, de tributos e por conta de terceiros, inclusive os efetuados por meio eletrônico, automático ou por máquinas de atendimento; fornecimento de posição de cobrança, recebimento ou pagamento; emissão de carnês, fichas de compensação, impressos e documentos em geral.

15.11 – Devolução de títulos, protesto de títulos, sustação de protesto, manutenção de títulos, reapresentação de títulos, e demais serviços a eles relacionados.

15.12 – Custódia em geral, inclusive de títulos e valores mobiliários.

15.13 – Serviços relacionados a operações de câmbio em geral, edição, alteração, prorrogação, cancelamento e baixa de contrato de câmbio; emissão de registro de exportação ou de crédito; cobrança ou depósito no exterior; emissão, fornecimento e cancelamento de cheques de viagem; fornecimento, transferência, cancelamento e demais serviços relativos a carta de crédito de importação, exportação e garantias recebidas; envio e recebimento de mensagens em geral relacionadas a operações de câmbio.

15.14 – Fornecimento, emissão, reemissão, renovação e manutenção de cartão magnético, cartão de crédito, cartão de débito, cartão salário e congêneres.

15.15 – Compensação de cheques e títulos quaisquer; serviços relacionados a depósito, inclusive depósito identificado, a saque de contas quaisquer, por qualquer meio ou processo, inclusive em terminais eletrônicos e de atendimento.

15.16 – Emissão, reemissão, liquidação, alteração, cancelamento e baixa de ordens de pagamento, ordens de crédito e similares, por qualquer meio ou processo; serviços relacionados à transferência de valores, dados, fundos, pagamentos e similares, inclusive entre contas em geral.

15.17 – Emissão, fornecimento, devolução, sustação, cancelamento e oposição de cheques quaisquer, avulso ou por talão.

15.18 – Serviços relacionados a crédito imobiliário, avaliação e vistoria de imóvel ou obra, análise técnica e jurídica, emissão, reemissão, alteração, transferência e renegociação de contrato, emissão e reemissão do termo de quitação e demais serviços relacionados a crédito imobiliário.

16 – Serviços de transporte de natureza municipal.

16.01 – Serviços de transporte de natureza municipal.

17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.

17.01 – Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares.

17.02 – Datilografia, digitação, estenografia, expediente, secretaria em geral, resposta audível, redação, edição, interpretação, revisão, tradução, apoio e infraestrutura administrativa e congêneres.

17.03 – Planejamento, coordenação, programação ou organização técnica, financeira ou administrativa.

17.04 – Recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão-de-obra.

- 17.05 – Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.
- 17.06 – Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.
- 17.07 – (VETADO)
- 17.08 – Franquia (franchising).
- 17.09 – Perícias, laudos, exames técnicos e análises técnicas.
- 17.10 – Planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres.
- 17.11 – Organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS).
- 17.12 – Administração em geral, inclusive de bens e negócios de terceiros.
- 17.13 – Leilão e congêneres.
- 17.14 – Advocacia.
- 17.15 – Arbitragem de qualquer espécie, inclusive jurídica.
- 17.16 – Auditoria.
- 17.17 – Análise de Organização e Métodos.
- 17.18 – Atuária e cálculos técnicos de qualquer natureza.
- 17.19 – Contabilidade, inclusive serviços técnicos e auxiliares.
- 17.20 – Consultoria e assessoria econômica ou financeira.
- 17.21 – Estatística.
- 17.22 – Cobrança em geral.
- 17.23 – Assessoria, análise, avaliação, atendimento, consulta, cadastro, seleção, gerenciamento de informações, administração de contas a receber ou a pagar e em geral, relacionados a operações de faturização (factoring).
- 17.24 – Apresentação de palestras, conferências, seminários e congêneres.

18 – Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.

18.01 - Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.

19 – Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.

19.01 - Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.

20 – Serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários.

20.01 – Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.

20.02 – Serviços aeroportuários, utilização de aeroporto, movimentação de passageiros, armazenagem de qualquer natureza, capatazia, movimentação de aeronaves, serviços de apoio aeroportuários, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, logística e congêneres.

20.03 – Serviços de terminais rodoviários, ferroviários, metroviários, movimentação de passageiros, mercadorias, inclusive suas operações, logística e congêneres.

21 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

21.01 - Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

22 – Serviços de exploração de rodovia.

22.01 – Serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros serviços definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais.

23 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.

23.01 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.

24 – Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres.

24.01 - Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres.

25 - Serviços funerários.

25.01 – Funerais, inclusive fornecimento de caixão, urna ou esquifes; aluguel de capela; transporte do corpo cadavérico; fornecimento de flores, coroas e outros paramentos; desembaraço de certidão de óbito; fornecimento de véu, essa e outros adornos; embalsamento, embelezamento, conservação ou restauração de cadáveres.

25.02 – Cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos.

25.03 – Planos ou convênio funerários.

25.04 – Manutenção e conservação de jazigos e cemitérios.

26 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franquadas; courier e congêneres.

26.01 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franquadas; courier e congêneres.

27 – Serviços de assistência social.

27.01 – Serviços de assistência social.

28 – Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.

28.01 – Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.

29 – Serviços de biblioteconomia.

29.01 – Serviços de biblioteconomia.

30 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.

30.01 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.

31 – Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.

31.01 - Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.

32 – Serviços de desenhos técnicos.

32.01 - Serviços de desenhos técnicos.

33 – Serviços de desembaraço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.

33.01 - Serviços de desembaraço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.

34 – Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.

34.01 - Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.

35 – Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.

35.01 - Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.

36 – Serviços de meteorologia.

36.01 – Serviços de meteorologia.

37 – Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.

37.01 - Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.

38 – Serviços de museologia.

38.01 – Serviços de museologia.

39 – Serviços de ourivesaria e lapidação.

39.01 - Serviços de ourivesaria e lapidação (quando o material for fornecido pelo tomador do serviço).

40 – Serviços relativos a obras de arte sob encomenda.

40.01 - Obras de arte sob encomenda.