

NOTA TÉCNICA Nº 0001/2018/COT

PROGRAMA SAÚDE FISCAL DOS MUNICÍPIOS. Estabelecimento de diretrizes mínimas a serem observadas pelos Municípios Catarinenses para eficiência na arrecadação tributária própria. Proteção aos princípios constitucionais da probidade administrativa, da responsabilidade fiscal e da isonomia tributária. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e a garantia do contribuinte à ampla defesa e contraditório nos processos administrativos.

O CENTRO DE APOIO OPERACIONAL DA ORDEM TRIBUTÁRIA DO MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SANTA CATARINA, no uso de suas atribuições previstas no artigo 54, inciso VI, da Lei Complementar Estadual nº 197/2000, e conforme disposto no artigo 33, II, da Lei nº 8.625/1993,

CONSIDERANDO que o Ministério Público do Estado de Santa Catarina incluiu, em seu Planejamento Estratégico 2012-2022, objetivo n. 8 (prevenir e reprimir a sonegação fiscal nos âmbitos estadual e municipal), a iniciativa estratégica do Programa Saúde Fiscal, iniciada em 2013 com a assinatura de instrumentos de cooperação entre a instituição e os Municípios parceiros;

CONSIDERANDO que o objeto do termo de cooperação técnica do Programa Saúde Fiscal exorta os Municípios signatários a adotarem providências para **aperfeiçoar a legislação tributária local**, por meio da edição de leis e decretos regulamentares, observadas as prescrições constitucionais, com o objetivo de **incentivar a implementação e viabilização de estrutura administrativa para fiscalização, cobrança e arrecadação dos tributos municipais;**

CONSIDERANDO que, para a consecução dos propósitos estabelecidos na parceria, os Municípios devem estar dotados de mecanismos que permitam a estruturação de um sistema orgânico voltado à fiscalização de todos os contribuintes ali sediados, mediante a **existência do cargo de auditor-fiscal ou fiscal de tributos, providos por concurso público para carreira específica** para proceder os lançamentos tributários, aferir a sua legalidade e validar os respectivos processos;

CONSIDERANDO que, desde a implantação do programa Saúde Fiscal dos Municípios até a presente data, é insignificante o número de entes municipais signatários que encaminharam ao Ministério Público representações penais com os lançamentos tributários emitidos em face de contribuintes sediados no respectivo Município, quando a conduta possa ser caracterizada como **crime contra a ordem tributária**;

CONSIDERANDO as conclusões extraídas dos 295 **Relatórios do Programa Saúde Fiscal**, elaborados por este Centro de Apoio, com análise segmentada de todos os Municípios Catarinenses, no quais se verificam diversas **disparidades entre a arrecadação tributária própria dos Municípios na comparação com seus pares em IDHM e população** e, principalmente:

- a) **no que se refere ao ISS**, segundo informações obtidas junto ao Portal do Simples Nacional, mais de 100 municípios catarinenses não realizaram, no primeiro semestre deste ano, nenhuma consulta acerca dos valores declarados e recolhidos pelas empresas optantes do Simples Nacional;
- b) **no que se refere ao IPTU**, a absurda desproporção identificada nos relatórios entre Municípios integrantes do mesmo segmento de comparação e, ainda, as informações sobre a existência de plantas imobiliárias de valores desatualizados há mais de década, em total detrimento aos princípios de boa gestão tributária;
- c) **no que se refere ao ITBI**, a existência de grave dissonâncias entre as legislações tributárias municipais e as diretrizes do imposto, que devem guardar correlação, em especial quanto a respectiva base de cálculo, ao valor real do negócio jurídico entabulado, salvo quando expressamente afastado do preço médio de mercado.

CONSIDERANDO, no que se refere as transferências tributárias originárias do Estado e da União, a manutenção do **alto grau de dependência financeira dos Municípios**, como já diagnosticado em 2011;

CONSIDERANDO que o Programa Saúde Fiscal, atualmente abrangendo 96% dos municípios catarinenses, tem também por objetivo evitar a renúncia de receita pública, com especial atenção ao preconizado no **artigo 10 da Lei Complementar n. 101/2000** (Lei de Responsabilidade Fiscal), que estabelece como "*[...]requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação*", estabelecendo como sanção, a ser fiscalizada pelo Ministério Público e demais órgãos de controle, em seu parágrafo único, a vedação da "*[...]realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos*";

CONSIDERANDO que a **Lei n. 8.429/1990** estabelece como conduta violadora da **proibidade administrativa** qualquer ação ou omissão, dolosa

ou culposa, decorrente da negligência "[...] na arrecadação de tributo ou renda, bem como no que diz respeito à conservação do patrimônio público" (art. 10, X), punível com "[...] ressarcimento integral do dano, perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, se concorrer esta circunstância, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos, pagamento de multa civil de até duas vezes o valor do dano e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de cinco anos" (art. 12, II);

CONSIDERANDO a necessidade de se delimitar, no âmbito do Ministério Público de Santa Catarina, **parâmetros mínimos a serem observados na organização tributária municipal**, a fim de nortear o posicionamento institucional sobre o reconhecimento da ineficiência da gestão fiscal e a eventual ação para aplicação da sanção de impedimento de transferências voluntárias, sem prejuízo da responsabilização pessoal do gestor ou demais agentes envolvidos pela prática de ato de improbidade administrativa; e

CONSIDERANDO, por fim, a **deliberação do Conselho Consultivo** do Centro de Apoio da Ordem Tributária que, de forma unânime, estabeleceu a necessidade de elaboração e aprovou a Nota Técnica, com a finalidade de nortear os posicionamentos institucionais sobre o assunto,

RESOLVE:

Expedir a presente **NOTA TÉCNICA**, sem caráter vinculante, aos órgãos de execução com atribuição na área da ordem tributária, a fim de subsidiar a atuação dos Promotores de Justiça no exercício de suas funções, no que tange a identificação dos elementos necessários para a correta instituição, majoração e cobrança dos tributos municipais, nos seguintes termos:

I TRIBUTOS DE COMPETÊNCIA MUNICIPAL

A Constituição Federal determina em seu artigo 156:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens

imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

No mesmo sentido estabelece o artigo 132 da Constituição do Estado de Santa Catarina:

Art. 132. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

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

III - (revogado – EC 38)

IV - serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar, exceto os de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Para além dos impostos os Municípios poderão instituir taxas e contribuição de melhoria, nos seguintes termos:

Constituição Federal

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

I - [...]

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Constituição Estadual

Art. 125. O Estado de Santa Catarina e seus Municípios tem competência para instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

De acordo com as normativas acima mencionadas se extrai que os municípios possuem competência para instituir os seguintes tributos: Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU; Imposto sobre Transmissão 'inter vivos', a qualquer título, por ato oneroso, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição - ITBI; Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar - ISS; Taxas e Contribuições de Melhoria.

A fim de possibilitar a correta instituição e cobrança dos mencionados tributos, em respeito ao princípio da legalidade, faz-se necessário que

o ente federativo competente os institua no ordenamento jurídico local por meio de Lei (em sentido formal), atentando-se para todas as diretrizes da Constituição Federal e da Lei Complementar que respectivamente estabelecer suas regras gerais, em conformidade com o que determinam os artigos 150, I e 146, III, ambos da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (grifo nosso)

No mesmo sentido também prevê o Código Tributário Nacional - CTN, em seus artigos 9º, I, e 97, I e II:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Ressalta-se, ainda, que a lei instituidora do tributo deverá estabelecer, de forma expressa, os seus critérios material, espacial, territorial, pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota); além disso, as posteriores majorações do tributo também deverão decorrer de lei, podendo, no entanto, as meras atualizações monetárias serem efetivadas por meio de decreto.

Estabelecidas tais premissas, passa-se a análise de cada uma das espécies tributárias de competência municipal, tendo como base as normas de

estrutura previstas no texto constitucional, que desenham e delimitam o alcance da competência impositiva para criação de tributos.

II Características gerais dos impostos

Os impostos são tributos que incidem, necessariamente, sobre revelação de riqueza do contribuinte. A partir desse pressuposto a norma de competência do artigo 156 da Constituição Federal irá indicar as bases econômicas sujeitas à tributação municipal, relacionadas exclusivamente aos contribuintes, que são a propriedade predial e territorial, a prestação de serviço e a transmissão de bens imóveis.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

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

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

Quanto a ocorrência dos **fatos geradores dos impostos**, observa-se que constituem situações relacionadas diretamente ao contribuinte - e não ao Estado-, ou seja, tratam-se de fatos geradores não vinculados a uma atividade estatal específica, conforme está expresso no artigo 16 do CTN: "*Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte*".

Em decorrência de ter o imposto um fato gerador que expressa uma riqueza do contribuinte seu critério quantitativo será sempre dimensionado com referência à tais riquezas, de forma que, exemplificativamente, tributada a propriedade, sua base de cálculo será o valor venal do bem, e assim sucessivamente.

Determina o artigo 167, inciso IV, da Constituição Federal que:

Art. 167. São vedados:

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo

Da referida normativa se extrai que os impostos, via de regra, são tributos cujo produto da arrecadação não pode ser previamente afetado, sendo sua destinação feita conforme determinar a lei orçamentária anual do ente federativo.

II.I Das características específicas do Imposto Sobre o Serviço de Qualquer Natureza - ISS.

As normas gerais aplicáveis ao Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza estão disciplinadas na Lei Complementar n. 116/2003, que determina, em seu artigo 1º, que

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

Frente a tal normativa os Municípios estarão, quando da efetiva **instituição** do imposto, vinculados aos serviços constantes na Lista anexa à LC n. 116/03, não podendo acrescentar, em sua relação de serviços tributáveis, atividades que ali não estejam previstas. Trata-se, portanto, de rol taxativo, admitindo-se, porém, interpretação extensiva (STJ, 2ª Turma, REsp. 1.111.234/PR. Min. Eliana Calmon, DJe 8/10/2009 e Súmula 424/STJ). Em razão de tal fato, é imperioso que os Municípios **periodicamente atualizem sua legislação municipal**, notadamente pelas constantes atualizações promovidas pelo legislativo federal na tabela de serviços tributáveis, sob pena de caracterizar hipótese desarrazoada de exclusão do tributo e, conseqüentemente, renúncia indevida da receita tributária.

Como critério espacial, estabelece o artigo 3º da LC 116/03 que, via de regra, **o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador** ou, na sua falta, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses dos seus incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local da prestação do serviço ou no local do domicílio ou do estabelecimento do tomador do serviço (conforme a hipótese). Essas regras são de suma importância e exigem constante vigilância sob a legislação municipal, uma vez que **poderá existir exclusão de tributação (renúncia de receita), caso a legislação municipal deixe de considerar a tributação devida em determinado espaço, ou mesmo bitributação (tributação em excesso), se dois municípios acabarem por tributar**

o mesmo fato gerador.

Na sequência da regra matriz de incidência tributária, tem-se que o **sujeito passivo do imposto**, conforme artigo 5º da LC 116/03, será o **prestador do serviço**, determinando, ainda, o artigo 7º do mesmo diploma legal, que **a base de cálculo do imposto é o valor do serviço, cuja alíquota deverá respeitar os limites mínimo e máximo de 2% (dois por cento) a 5% (cinco por cento)** estabelecidos, respectivamente, pelos artigos 8ºA e 8º, II da LC 116/03.

No que toca à alíquota mínima definida tanto pelo comando constitucional transitório quanto pelo art. 8º-A da Lei Complementar n. 116/03, faz-se importante estar atento, quando da fiscalização da normativa municipal, às indevidas **deduções da base de cálculo** que dela podem constar. É que, nos termos do art. 7º da LC n. 116/03, a base de cálculo do ISS deve corresponder ao efetivo preço do serviço prestado, salvo as hipóteses nela mesmo previstas e, portanto, permitidas. Autorizar deduções na base de cálculo do tributo sem autorização na norma geral federal, além de configurar nítido artifício típico da chamada guerra fiscal entre os entes municipais, lesiona, ainda que de modo indireto, o limite mínimo de tributação de dois por cento sobre o preço cobrado pelo prestador do serviço.

As excepcionais deduções da base de cálculo previstas na normativa municipal, portanto, devem se restringir àquelas definidas pela lei geral do ISS, notadamente no § 2º de seu art. 7º e no § 1º de seu art. 8º-A:

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I - 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;

[...]

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento).

§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar.

Para além dessa modalidade de alíquota variável o Decreto-Lei n. 406/1968 (art. 9º, §1º) consagrou a **possibilidade de instituição do ISS por mensuração econômica fixa**, especificamente quanto aos contribuintes que exerçam o **trabalho de forma pessoal e em nome próprio**, ou seja, excluída tal possibilidade para os casos de típica atividade empresarial ou multipessoal.

A normativa atinge, dessa forma, tanto os profissionais autônomos quanto as sociedades de profissionais liberais, não podendo sua incidência se dar na regra geral, sobre a aplicação de alíquota por operação tributável, no preço do serviço prestado.

Questão importante deve ser ressalvada quanto ao tratamento dispensável as empresas integrantes do **Simples Nacional**, regime tributário diferenciado instituído pela Lei Complementar n. 123/2006, aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, em que as alíquotas cabíveis, que deverão ser informadas em documento fiscal, serão as previstas nos anexos III a VI da LC 123/2016, incidente sobre a base de cálculo, que será a receita bruta auferida no mês anterior ao da prestação (art. 18, §3º, da LC 123/2016).

A legislação federal citada também estabelece modalidade anômala de tributação fixa do ISS, devida pelo Microempreendedor individual (art. 18-A da LC 123/16), que será no valor de R\$ 5,00 (cinco reais – art. 18-A, §3º, V, "c").

Para melhor distinção sobre este modelo, esclarece-se que o sistema do Simples Nacional tem, atualmente, os seguintes limites:

- MEI – Microempreendedor individual: até R\$ 81.000,00
- ME – Microempresa: até R\$ 360.000,00
- EPP – Empresa de Pequeno Porte: até R\$ 4.800.000,00

Considerando que em 2018 o limite de faturamento para enquadramento no Simples Nacional é de R\$ 4,8 milhões, deve se destacar que grande parcela das empresas ou pessoas físicas contribuintes do ISS sediadas, atualmente, nos Municípios Catarinenses, está enquadrada nesse limite, pelo que adquire especial importância à fiscalização, pelo Ministério Público, no âmbito municipal, da existência de auditores fiscais capacitados a sua operacionalização, com acesso ao Portal do Simples Nacional, a fim de garantir o exercício adequado da atividade de fiscalização do imposto.

Isso porque os auditores fiscais, quando da fiscalização das empresas sujeita ao regime do Simples Nacional, estão obrigados à **certificação**

digital para ter acesso à base de dados presente no Portal do Simples Nacional, acessado por meio do sítio de internet da Receita Federal do Brasil - www.receita.fazenda.gov.br, conforme determina o artigo 150 e ss. da Resolução n. 140/2018, nos seguintes termos:

Art. 150. Os servidores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios deverão dispor de certificação digital para ter acesso à base de dados do Simples Nacional, no âmbito de suas respectivas competências, em especial para: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º)
I - deferimento ou indeferimento de opções;
II - cadastramento de fiscalizações, lançamentos e contencioso administrativo;
III - inclusão, exclusão, alteração e consulta de informações; e
IV - importação e exportação de arquivos de dados.

Art. 151. A especificação dos perfis de acesso aos aplicativos e à base de dados do Simples Nacional será estabelecida por meio de portaria da Secretaria-Executiva do CGSN.

Art. 152. O processo de cadastramento dos usuários dos entes federados para acesso ao Simples Nacional dar-se-á da seguinte forma: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º)

I - o cadastramento do usuário-mestre será realizado por meio de aplicativo, disponível na página de acesso para os entes federados, no Portal do Simples Nacional, observado o disposto nos §§ 3º e 4º;

II - o usuário-mestre poderá cadastrar diretamente outros usuários ou, se preferir, cadastrar usuários-cadastradores; e

III - os demais usuários serão cadastrados pelos usuários-cadastradores.

§ 1º A atribuição de perfis de acesso a cada tipo de usuário caberá: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º)

I - ao usuário-mestre, em relação aos usuários-cadastradores e outros usuários; e

II - aos usuários-cadastradores, em relação aos outros usuários.

§ 2º Todos os níveis de usuários, no âmbito da União, Estados, do Distrito Federal e Municípios, deverão possuir certificação digital. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º)

§ 3º Inicialmente, o usuário-mestre será o representante do ente federado no cadastro do Fundo de Participação dos Estados (FPE) ou do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), denominado "responsável pelo FPEM". (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º)

§ 4º São aptos a alterar o usuário-mestre, por meio do aplicativo previsto no inciso I do caput: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º)

I - o "responsável pelo FPEM"; e

II - o usuário-mestre que se encontrar cadastrado, para designar um novo usuário-mestre.

§ 5º Quando, por questões circunstanciais, não for possível a utilização do aplicativo referido no inciso I do caput, a substituição do usuário-mestre poderá ser oficiada diretamente ao Presidente do CGSN: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º)

I - pelo titular do ente federado; ou

II - pelo titular do órgão de administração tributária, hipótese em que deverá ser anexada cópia do ato designatório.

§ 6º No ofício a que se refere o § 5º deverá constar o nome completo, o cargo e o respectivo número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) do usuário-mestre designado. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º)

No que toca à necessidade de se incluírem no sistema jurídico municipal, por meio de lei ordinária, todas as disposições necessárias à devida exação do ISS, cumpre lembrar, ainda, que tal sistemática não se restringe à reprodução das disposições contidas na Lei Complementar n. 116/03. Com efeito, para que se possa exigir o ISS das empresas que optam pelo regime simplificado de tributação criado pela Lei Complementar n. 123/06, necessário se faz recepcionar, por meio de lei ordinária municipal, as diretrizes apontadas pela referida norma geral federal. Entendimento diverso, destaca-se, levaria à inviável cobrança de tributo cuja regra matriz de incidência, em especial seu aspecto quantitativo (alíquota), teria sido instituída por ente político diverso daquele competente para tanto. É que, porquanto editados pela União, os Anexos III e IV da referida legislação - que definem as alíquotas do ISS a partir do faturamento bruto do contribuinte - não se mostram aptos, por si sós, a autorizar a exação do tributo pelo ente público municipal. A sistemática, portanto, é a mesma daquela aplicável à Lei Complementar n. 116/03: somente o ente político detentor da competência tributária pode prever, por meio de lei própria e ordinária, a regra matriz tributária do respectivo tributo e, por conseguinte, identificar em abstrato o fato gerador, constituir de forma definitiva o crédito tributário e, após, efetivar sua devida cobrança.

Por fim, de se destacar que o ISS é um tributo complexo e sua fiscalização exige constante atualização, mormente ante as peculiaridades específicas de segmentos da atividade de prestação de serviço, como instituições bancárias. No que se refere à **capacitação**, tanto a Federação Catarinense de Municípios como as suas associações regionais realizam, habitualmente, eventos de capacitação, sendo imprescindível que os Municípios possibilitem ao quadro de auditoria fiscal, periodicamente, essa atualização, a fim de resguardar a eficiência de sua fiscalização tributária, notadamente no Imposto sobre Serviços.

Assim sendo, o quadro sintético de diretrizes mínimas do ISS pode ser assim estabelecido:

ISS:	Instituição por lei municipal, com respeito à disciplina das LC 116/03 e 123/16	
Base de cálculo:	Regra: preço do serviço	Exceção: faturamento (Simples Nacional)
Alíquota:	Variável: 2% a 5% (LC 116/03 e Anexos da LC 123/16)	Fixa: A) serviço pessoal (Dec.-Lei n. 406/68) – valor arbitrado pelo Município em lei B) MEI – R\$ 5,00 (art. 18-A, §3º, V, "c" da LC n. 123/16)
Serviços tributáveis: apenas os descritos no rol Anexo à LC 116/03		

Contribuinte: prestador do serviço

Disciplinamento mínimo:

- tributo instituído conforme acima
- existência de auditor fiscal com acesso à RFB e certificado digital, capacitado ao manejo do simples nacional, com capacitação permanente (frequência de atualização/capacitação, no mínimo, anual).
- legislação periodicamente atualizada (no mínimo a observância das atualizações promovidas na legislação federal)

Possíveis violações à CRFB/1988, LRF ou LIA:

- ausência da instituição do tributo, exclusão de serviços tributáveis ou a inclusão de serviços não tributáveis
- descumprimento/desvirtuamento das regras de base de cálculo e alíquotas aplicáveis
- ausência de auditor fiscal, sua capacitação ou acesso a aba "Entes Federados" no sítio do SEFISC (Portal do Simples Nacional), com certificação digital
- desvirtuamento do conceito de contribuinte (indevida tentativa de repassar o ônus do pagamento do tributo a terceiros)

II.II Características específicas do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU.

O IPTU possui regulamentação estabelecida no Código Tributário Nacional, recepcionado pelo sistema constitucional brasileiro com *status* de Lei Complementar, determinando em seu artigo 32 que:

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

Na sequência, o artigo 33 do citado diploma legal¹ determina que a **base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel**, que será utilizado como base para o lançamento da autoridade administrativa, conforme explica Sacha Calmon:

Seu lançamento é realizado de ofício pela autoridade administrativa com base nas informações cadastrais da prefeitura e sua base de cálculo é o valor venal da propriedade, ou seja, o seu valor atual, real, de mercado. (COELHO, Sacha Calmon Navarro, Curso de direito tributário brasileiro. Ed. Forense: Rio de Janeiro, 2004, p. 611)

Nesse diapasão, consta no “Novo Dicionário da Língua Portuguesa”, que valor venal é o “*valor estimado da venda de um imóvel*” (Aurélio Buarque de Holanda Ferreira. Editora Nova Fronteira. 2ª ed. revista e aumentada. 32ª impressão).

¹ Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

Valor Venal é, portanto, a grandeza monetária pela qual efetivamente se realiza a venda de um bem, considerados sua metragem, localização, destinação, tipo de imóvel, benfeitorias realizadas etc. No entanto, em razão da dificuldade do fisco de determinar individualmente o valor venal de cada imóvel, e buscando adotar estratégias mais eficientes na determinação desses valores, instrumentalizou-se na prática a veiculação do valor venal às **plantas de valores**, que passaram a ser utilizadas como elementos de configuração da base de cálculo, componente do critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária.

Aliás:

O estabelecimento da 'Planta de Valores' é simples providência administrativa que viabiliza a aplicação da norma aos milhares de proprietários urbanos, pois a avaliação individualizada de cada imóvel seria impossível. A 'Planta de Valores' enseja que se presuma o valor de cada imóvel conforme a suas características e localização. (PAULSEN, Leandro. Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre:2012, 14 ed. Editora Livraria do Advogado, p. 719).

Sobre a fixação da Planta de Valores leciona Hugo de Brito

Machado:

Como a tarefa de avaliar um a um os imóveis é extremamente onerosa, as administrações municipais passaram a utilizar-se de plantas de valores, documentos nos quais são estabelecidos certos critérios técnicos para a determinação do valor do imóvel, com base nos quais se estabelece um valor para o metro quadrado e se determina o valor do imóvel tendo-se em vista sua área e sua classificação na tabela ou planta de valores. (in Comentários ao Código Tributário Nacional, volume I, São Paulo: Atlas, 2003, p. 379)

Assim, pode o executivo municipal, a partir de rotina de trabalho interna de pesquisa e avaliações *in loco*, ou por áreas, projetar a atualização da planta de valores dos imóveis e apresentar a proposta para aprovação ao Poder Legislativo. Uma vez aprovada a Lei Complementar, os critérios da nova planta passam a servir de base para o lançamento do IPTU.

Hodiernamente, atrelada ao georeferenciamento urbano, a planta genérica de valores é também um instrumento para o planejamento municipal – ao lado do plano diretor-, pelo que deve estar sujeita a constantes alterações, na medida em que deverá refletir o mais próximo possível a valorização imobiliária ocorrida ao longo dos anos no Município, decorrente do crescimento das cidades e melhoria das condições urbanas de determinados bairros.

Entretanto, tanto a **atualização da planta de valores** quanto a **aplicação dos índices de correção monetária** do valor venal devem seguir certas regras para que sejam consideradas válidas. Prevê o Código Tributário Nacional, em seu artigo 97, I² que a majoração dos tributos somente pode ser feita por meio de lei (em sentido estrito), ao passo que disciplina, na direção oposta, que atualização monetária não representa majoração de tributo, nos termos de seu parágrafo 2^º³.

Este é o mesmo comando emanado pelo artigo 128, I, da Constituição Estadual⁴ que prevê que todo aumento de tributo deve ser estabelecido por meio de lei.

Logo, quando se tratar somente da aplicação de índices de correção monetária dos valores venais nas plantas de valores, e desde que haja autorização expressa em lei municipal específica (que deverá disciplinar o índice aplicável), poderá a adequação ser realizada por meio de decreto do Poder Executivo. A correção monetária é um ajuste feito periodicamente sobre determinados valores, tendo como base o valor da inflação de um período, objetivando somente compensar a perda de valor da moeda. Não há, portanto, majoração do tributo devido, mas sim sua readequação ao valor correspondente da moeda.

Por outro lado, não pode o Município aplicar índice diverso do legalmente estabelecido, ou utilizar patamar superior as perdas inflacionárias de determinado período, hipóteses em que, somada a atualização da planta, será necessário o cumprimento do preceito da legalidade formal, com a edição de norma pelo Poder Legislativo local. Nesse sentido, o STF adotou o posicionamento de que *“o valor venal dos imóveis de uma cidade pode ser **atualizado por lei**, mas não por decreto de prefeito. O prefeito só pode corrigir monetariamente os valores já fixados de acordo com lei anterior. Recurso Extraordinário conhecido e provido”* (STF, RE 92.335/SP, RTJ 96/880) (grifo nosso).

O Superior Tribunal de Justiça, da mesma forma, assentou em seu verbete número 160: *“É defeso, ao município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária”*.

² Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

[...]

II - a **majoração de tributos**, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; (grifou-se).

³ § 2º **Não constitui majoração de tributo**, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a **atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo**. (grifou-se).

⁴ Art. 128 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado ao Estado e a seus municípios:

I - exigir ou **aumentar tributo sem lei que o estabeleça**; (grifou-se)

No mais, como sujeito passivo do IPTU, o CTN determinou, em seu artigo 34, que “o contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, titular do domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título”.

Assim sendo, o quadro sintético de diretrizes mínimas do IPTU pode ser assim estabelecido:

IPTU:	Instituição por lei municipal, com respeito à disciplina do CTN e CRFB/1988
Base de cálculo:	Valor venal do bem, admitida a fixação de planta genérica
Alíquota:	A alíquota não possui base mínima ou máxima na legislação constitucional e federal, podendo ser fixa ou variável, ante a seletividade do imposto e sua progressividade, vedado o caráter confiscatório.
Fato gerador:	a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município
Contribuinte:	proprietário do imóvel, titular do domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título
Disciplinamento mínimo:	
<ul style="list-style-type: none"> - tributo instituído conforme acima - constante atualização legislativa (mínimo de 5 anos), seja para readequação do valor venal real para as plantas genéricas de valores vigentes ou a elaboração de novo instrumento - aplicação anual da correção monetária, preferencialmente por decreto (necessidade de fixação, todavia, dessa possibilidade em lei) - possibilidade de impugnação administrativa do valor arbitrado, seja ele pelo valor venal ou pela planta genérica, assegurado o exercício da ampla defesa e contraditório ao contribuinte 	
Possíveis violações à CRFB/1988, LRF ou LIA:	
<ul style="list-style-type: none"> - ausência da instituição do tributo - fixação de alíquotas insignificantes (renúncia de receita) ou excessivamente onerosas (confisco) - falta da atualização da planta genérica de valores ou do cadastro imobiliário - falta de aplicação da correção monetária anual - desvirtuamento do zoneamento urbano/rural (incidências do IPTU e do ITR) - ausência de previsão na legislação municipal de processo administrativo de impugnação ao valor estabelecido na planta de valores 	

II.III Características específicas do Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis - ITBI

Assim como ocorre quanto ao IPTU, as normas gerais aplicáveis ao ITBI encontram previsão regulamentar unicamente no Código Tributário Nacional – CTN. No entanto, como o CTN foi editado em 25 de outubro de 1966, sob a égide da Constituição Federal de 1946, com a alteração dada pela Emenda Constitucional n. 18, de 1965, a leitura dos dispositivos deve sofrer um filtro à luz da Constituição

vigente, já que naquele momento não havia distinção tributária entre as hipóteses da transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD) ou inter vivos (ITBI).

O critério material do ITBI, conforme se extrai da própria Constituição Federal (art. 156, II), é a transmissão de bens imóveis ou de direitos reais neles incidentes, bem como a cessão dos referidos direitos, exceto os de garantia, desde que inter vivos e a título oneroso.

O critério temporal é o **momento da transmissão do bem imóvel** - que se dá com o registro do título translativo no Registro de Imóveis - e o sujeito passivo, frente a normativa do artigo 42 do CTN, será aquele escolhido pelo legislador municipal:

Art. 42. Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

O sujeito ativo, por sua vez, será o município do local da situação do bem, conforme previsão do art. 156, §2º, II, da Constituição Federal.

No critério quantitativo determina o art. 39 do CTN que *“a alíquota do imposto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, que distinguirá, para efeito de aplicação de alíquota mais baixa, as transmissões que atendam à política nacional de habitação”*. Destaca-se que, não obstante tal comando legislativo, até a presente data não existe limitação fixada pelo Senado Federal, pelo que prevalece a autonomia da mensuração municipal.

No que tange à alíquota do ITBI, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula n. 656, disciplinando ser *“inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão 'inter vivos' de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel”*.

A **base de cálculo**, por sua vez, será o valor venal real do imóvel transmitido ou dos direitos reais cedidos, ou seja, será o **valor de mercado do bem**, que, em regra, será aquele **contratualmente estabelecido pelas partes**, e que poderá, em caso de discordância do Fisco, ter a base de cálculo contestada na forma de **arbitramento** (art. 148, CTN).

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça também firmou entendimento de que o ITBI deve ser calculado com base no valor real venal do imóvel, ou seja, o seu valor de comercialização:

ITBI - Base de cálculo - Contribuinte que busca aplicar ao imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI) a mesma base de cálculo adotada pelo

Município para o cálculo do IPTU - Impossibilidade - A base de cálculo do ITBI é o valor venal real do bem, assim tido como o valor de comercialização do imóvel. Desta forma, no caso de transmissão de bem imóvel por compra e venda firmada entre particulares, a base de cálculo do imposto de transmissão de competência municipal é o valor real da operação, devendo prevalecer sobre qualquer outro, pois o valor venal real é uma grandeza que não se confunde, necessariamente, com aquela indicada na planta genérica de valores (IPTU). (STJ - AREsp nº 95.738 - SP - 2ª Turma - Rel. Min. Herman Benjamin - DJ 08.03.2012)

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3/STJ. TRIBUTÁRIO. ITBI. BASE DE CÁLCULO. VALOR VENAL DO IMÓVEL. APURAÇÃO DISSOCIADA DO VALOR APURADO PELA MUNICIPALIDADE PARA COBRANÇA DE IPTU. POSSIBILIDADE. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. A jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de que a base de cálculo do ITBI é o valor real da venda do imóvel ou de mercado, o qual não se identifica necessariamente com a base de cálculo do IPTU. 2. Agravo interno não provido. (STJ - AgInt no AREsp 1191604 / SP - Rel. Min. Mauro Campbell Marques - 2ª Turma - Publicado em 24/05/2018)

TRIBUTÁRIO. ITBI. BASE DE CÁLCULO. VALOR REAL DE MERCADO DO IMÓVEL. VALOR VENAL DO IPTU OU VALOR DECLARADO EM CARTÓRIO NO NEGÓCIO JURÍDICO. DESNECESSIDADE. JURISPRUDÊNCIA DO STJ. Trata-se, na origem, de Mandado de Segurança destinado a afastar a possibilidade de o Município de São João da Boa Vista/SP fixar como base de cálculo do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis por outro critério senão o do valor venal estabelecido para o IPTU ou o valor do negócio jurídico declarado pelos compradores ao Cartório de Registro Imobiliário. **O STJ já firmou jurisprudência no sentido da possibilidade de o Município, no exercício da sua competência tributária, vir a arbitrar o valor do ITBI pelo valor real de mercado do imóvel, não ficando adstrito ao valor venal fixado para o IPTU, nem aquele declarado pelo comprador e vendedor no ato do registro imobiliário do negócio jurídico celebrado. Exige-se, apenas, que o arbitramento da base de cálculo seja precedido de regular processo administrativo.** Precedentes: AgRg no AREsp 847.280/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 10/03/2016, DJe 17/03/2016; AgRg no REsp 1550035/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 27/10/2015, DJe 05/11/2015; AgRg no AREsp 547.755/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 16/10/2014, DJe 30/10/2014. Recurso Especial provido. (STJ - REsp 1725761 / SP - Rel. Min. Herman Benjamin - 2ª Turma - Publicado em 24/05/2018 – grifo nosso).

Quanto a incidência do imposto, merece destaque que a Constituição Federal traz em seu artigo 165, §2º, uma hipótese de **imunidade** específica (não contida nas imunidades tributárias gerais aplicáveis a todos os tributos, na forma do artigo 150, VI, da CRFB/1988), onde o ente tributário detentor da competência não poderá instituir o imposto:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade

preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

Destacam-se, também, duas hipóteses em que o Supremo Tribunal Federal já delimitou estarem **fora da área de incidência do imposto**: "*O usucapião e a desapropriação são formas de aquisição originária de propriedade e, por isso, não autorizam a incidência do ITBI*" (STF, RDA 73:160 e RTJ, 117:652).

Feitas estas ponderações, ressalta-se que há necessidade de uma efetiva atuação do Fisco Municipal no combate à **sonegação** fiscal nesse imposto, notadamente em razão das fraudes fiscais relacionadas aos valores informados como base de cálculo do tributo, que devem guardar proporcionalidade com o efetivo valor de mercado do bem.

Para tanto, é importante que os Municípios estruturem em sua legislação o mecanismo de **arbitramento**, dotando a fiscalização tributária de meios hábeis (pessoal e material) para o exercício desse mister, de forma a sustar a prática dessa conduta ilícita e, assim, garantir o integral ingresso do recurso público devido.

Assim sendo, o quadro sintético de diretrizes mínimas do ITBI pode ser assim estabelecido:

ITBI:	Instituição por lei municipal, com respeito à disciplina do CTN e CRFB/1988
Base de cálculo:	Valor venal do bem, que deverá corresponder, em regra, ao valor do negócio jurídico, admitido o arbitramento em caso de suspeita de fraude por meio de regular processo administrativo, garantida a ampla defesa e o contraditório do contribuinte
Alíquota:	A alíquota não possui base mínima ou máxima na legislação constitucional e federal, podendo ser fixa ou variável, ante a seletividade do imposto e sua progressividade, vedado o caráter confiscatório.
Fato gerador:	é a transmissão de bens imóveis ou de direitos reais neles incidentes, bem como a cessão dos referidos direitos, exceto os de garantia, desde que inter vivos e a título oneroso
Contribuinte:	qualquer das partes do negócio jurídico, cabendo a delimitação à legislação municipal. Em regra, a opção é pelo adquirente do bem.
Disciplinamento mínimo: <ul style="list-style-type: none">- tributo instituído conforme acima- definição da base de cálculo do imposto atrelada ao valor venal do bem que, em regra, será o do negócio jurídico, pressupondo-se que corresponda ao preço habitual de mercado.- previsão legislativa de arbitramento do valor em caso de suspeita de fraude ou evidente descompasso entre o preço do negócio e o valor de mercado do bem imóvel, garantido ao contribuinte o exercício do contraditório e da ampla defesa	
Possíveis violações à CRFB/1988, LRF ou LIA: <ul style="list-style-type: none">- ausência da instituição do tributo	

- fixação de alíquotas insignificantes (renúncia de receita) ou excessivamente onerosas (confisco)
- ausência de previsão na legislação municipal de processo de arbitramento da base de cálculo do imposto, em caso de suspeita de fraude ou descompasso entre o preço estabelecido e o valor de mercado
- ausência do direito a contraditório e ampla defesa para o caso de desconstituição do valor do negócio jurídico
- delimitação da base de cálculo a partir dos valores de cadastro de IPTU, que não refletem o patamar do preço atualizado de mercado

III Características Gerais das Taxas

O Código Tributário Nacional estabelece, em seus artigos 77 a 80, as regras gerais aplicáveis às taxas, determinando, em seu artigo 77, o fato gerador do tributo:

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

Assim, sob a ótica do ordenamento jurídico pátrio, percebe-se a existência de dois tipos de taxa: a decorrente do **exercício do poder de polícia** e àquela que emana da **utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição**.

O sujeito ativo das taxas pode ser qualquer ente político que preste serviço público ou exerça atividade de polícia, podendo assim, instituir taxa em relação ao serviço prestado ou ao poder de polícia que lhe seja afeto. Já o sujeito passivo será o contribuinte que possui *referibilidade direta* com o tributo criado.

Como ressalta Cláudio Borba, as taxas *“são tributos vinculados, isto é, aqueles que revelam no aspecto material do fato gerador a presença de atividade estatal diretamente vinculada ao sujeito passivo”*.⁵

Acrescenta Aliomar Baleeiro que:

[...] taxa é o tributo cobrado de alguém que se utiliza de serviço público especial e divisível, de caráter administrativo ou jurisdicional, ou o tem à sua disposição, e ainda quando provoca em seu benefício, ou por ato seu, despesa especial dos cofres públicos. Quem paga a taxa recebeu serviço, ou vantagem: goza da segurança decorrente de ter o serviço à sua disposição, ou, enfim, provocou uma despesa do poder público.⁶

⁵ BORBA, Cláudio. **Direito Tributário**: teoria e 1000 questões. 18. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p. 16

⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10.ed. Rio de Janeiro: Forense Editora, 1992, p. 26-27

Assim, resta assente a vinculação deste tributo a prestação de uma atividade estatal divisível, que será suportada pelos indivíduos ou grupo de indivíduos que dela usufruírem ou puderem usufruir.

No critério quantitativo, o montante a ser cobrado a título de taxa, diferentemente do que ocorre com os impostos, não pode variar senão em função do custo da atividade estatal, devendo haver uma **equivalência razoável entre o custo real do serviço prestado pelo Estado e o montante a ser pago pelo contribuinte**, sendo vedado a aplicação de base de cálculo própria de impostos (art. 145, §2º, CF e 77 do CTN).

Nesse prisma, a doutrina e a jurisprudência tributárias não determinam base de cálculo e alíquota de taxas, mas delimitam suas aplicações. Cada caso deve ser analisado pormenorizadamente, levando em consideração as características que lhe são peculiares. Dessa forma, o custo com a prestação do serviço deve guardar proporcionalidade com a cobrança e, sem essa observação, a taxa que supera o custo da atividade não tem amparo legal.

Nessa premissa, a doutrina ensina que o valor da base de cálculo da taxa deve procurar alcançar uma relação equilibrada entre o montante recebido pela prestação dos serviços e o despendido com a sua realização. Hugo de Brito Machado assevera:

Realmente a especificidade da taxa reside em que seu fato gerador é uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Essa ideia de vinculação do fato gerador da taxa a uma atividade estatal específica restaria inteiramente inútil se pudesse o legislador estabelecer critério para determinação do valor da taxa desvinculado totalmente do custo da atividade estatal a qual diz respeito.⁷

Aliomar Baleeiro destaca que a taxa *“deve mensurar o custo da atividade estatal, ou seja, a sua intensidade em relação ao contribuinte, refletindo o caráter sinalagmático, que lhe é inerente”*⁸. Assim, pode-se aqui adotar algumas regras gerais sobre as taxas, formuladas por Bernardo Ribeiro de Moraes⁹:

- 1ª) Deve-se sempre procurar alcançar uma razoável equivalência entre o custo global da atividade estatal, que constitui o fato gerador da taxa;
- 2º) O custo da atividade estatal serve apenas como um índice, ou guia, para se ter ideia do quanto poderá ser alcançado com a arrecadação da taxa;
- 3ª) O fundamento jurídico da taxa está na atividade estatal desenvolvida ao contribuinte, e não no quantum a ser exigido;
- 4º) À custa de taxas, o Poder Público não pode auferir receita pública para cobrir despesas relativas a serviços gerais e indivisíveis, próprias de

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

⁸ Direito Tributário Brasileiro, p. 552, Editora Forense, 11ª edição

⁹ Compêndio de Direito Tributário, 1º volume, 5ª ed.

impostos;

5º) A determinação quantitativa da taxa está no critério político a ser adotado pelo legislador, onde se leva em conta o que se pretende custear, a finalidade fiscal ou extrafiscal da taxa, o custo que se pretende recuperar etc.;

6º) O legislador pode adotar unidades de medida ligadas a atuação estatal dirigida ao contribuinte, cuidando para que não sejam próprias de impostos;

7º) O valor da taxa pode ser graduado conforme o uso maior ou menor da atuação estatal;

8º) O valor deve levar em conta a apuração aproximada do número de contribuintes da taxa, uma vez que esta somente pode ser exigida das pessoas que recebem a atividade estatal, ou estejam à sua disposição compulsoriamente;

9º) E, evidente, a atividade estatal tem que existir e ser exercida. No tocante às taxas de poder de polícia, a atividade tem que estar devidamente constituída e com exercício comprovadamente efetivo e regular.

A jurisprudência, ladeando o entendimento doutrinário, tem se inclinado no sentido de que a taxa deve ter sua base de cálculo determinada no valor da contraprestação da atividade, devendo guardar correspondência com o fato gerador. É o que se depreende da interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal sobre a taxa de licença de localização e funcionamento, comumente denominada de "alvará":

A taxa de licença de localização e funcionamento, é tipicamente um tributo decorrente do exercício de poder de polícia, pois pressupõe o controle da localização de atividades do Município. Mas se a sua base de cálculo inclui outros elementos, tais como o número de empregados de contribuinte, a taxa não mais se fundamenta em exercício do poder de polícia, nem mesmo na prestação de serviços específicos e divisíveis. Sendo a taxa uma contraprestação de atividade estatal desenvolvida genericamente em prol do contribuinte, o seu fato gerador é sempre essa atividade. Sua base de cálculo há de corresponder a esse fato gerador e não às condições específicas de cada contribuinte. A taxa de licença não pode, assim, ter como base de cálculo o valor do patrimônio, a renda, o volume da produção ou o número de empregados, que dizem respeito a condições econômicas do contribuinte e não ao custo do exercício do poder de polícia.¹⁰

Portanto, a base de cálculo, quando estabelecida em consonância com o custo do serviço público prestado, transparece maior legalidade e respeito aos contribuintes, devendo-se, ainda, levar em consideração, para quantificação da base de cálculo e alíquota, apenas critérios relacionados ao seu fato gerador. Exemplo disso, no que se refere à taxa de coleta de resíduos sólidos, seria o número de passadas para coleta de lixo, metragem do imóvel, destinação do imóvel (se residencial ou comercial), etc.

Nesse sentido orienta o Tribunal de Justiça de Santa Catarina, quanto à não utilização de fatores estranhos ao fato gerador, quando da definição

¹⁰ RE nº 100.201, Relator Ministro Carlos Madeira, j.29/10/1985, DJ 22-11-1985

da base de cálculo das taxas:

[...]

Ora, as taxas são tributos de caráter retributivo. Têm como fato gerador uma atividade estatal específica. Não tendo por origem apenas a riqueza do contribuinte (caso dos impostos, tributos não vinculados), devem ser calculados em consideração à conduta do poder público. Daí se falar mesmo de um caráter contraprestacional, no qual se deve levar em conta o custo do serviço ou do exercício do poder de polícia, o qual será repartido entre os correspondentes devedores. Nessa equação, portanto, não devem ingressar aspectos estranhos à hipótese de incidência. Se a taxa é de polícia, o correto é cobrá-la prognosticando o proporcional dispêndio realizado pelo poder público quanto àquela determinada situação. Claro que esse cálculo é árduo, quase de impossível concretização. O que não se admite, entretanto, é encampar critérios afastados dessa perspectiva, que somente se voltem a um dimensionamento da capacidade contributiva". Realmente, a especificidade da taxa reside em que seu fato gerador é uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Essa idéia de vinculação ao fato gerador da taxa a uma atividade estatal específica restaria inteiramente inútil se pudesse o legislador estabelecer critério para a determinação do valor da taxa desvinculado totalmente do custo da atividade estatal à qual diz respeito. A diferença entre taxa e imposto seria simples questão de palavras [...].¹¹

Ademais, como decorrência das taxas serem cobradas em razão de um serviço ou do exercício do poder de polícia, o **produto da sua arrecadação deverá ser aplicado, em sua totalidade, no custeio da atividade estatal**. Assim, diferentemente dos impostos, as taxas são tributos com finalidade específica, no que tange ao produto de sua arrecadação, e somente para essa finalidade os recursos podem ser aplicados.

Outro ponto que merece ser destacado em relação às taxas é o fato de o serviço público poder ser prestado diretamente pelo ente federativo ou por terceiros, mediante delegação, sob regime de concessão ou permissão, nos termos do artigo 175, parágrafo único, inciso III, da Lei Maior, que estabelece:

Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.

Parágrafo único. A lei disporá sobre:

- I - o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão;
- II - os direitos dos usuários;
- III - política tarifária;
- IV - a obrigação de manter o serviço adequado.

A distinção da natureza do serviço que é prestado, se executado diretamente pelo ente público ou por terceiro, é importante para identificar o regime

¹¹ TJSC, Apelação Cível n. 2010.017647-2, de Criciúma, rel. Des. Rodrigo Collaço, j. 02-08-2012

jurídico da remuneração do serviço; ou seja, quando se está diante de regime jurídico tributário ou regime jurídico de direito privado, configurando-se como relação de consumo.

Nesse particular, a jurisprudência do Tribunal de Justiça de Santa Catarina se mostra pacífica ao orientar que **o serviço público divisível e específico será remunerado por meio de taxa quando for prestado diretamente pelo Município; ou por tarifa (ou preço público), quando for delegado e prestado por concessionária**, sendo por essa diretamente cobrado, conforme se denota:

COLETA DE LIXO. SERVIÇO REMUNERADO POR MEIO DE TARIFA. DECLARADA A LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA. DOCUMENTOS QUE DEMONSTRAM A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. CONTRAPRESTAÇÃO DEVIDA. "**Fixada a distinção entre taxa e tarifa pelo critério da natureza do serviço** e não apenas pelo da compulsoriedade dele, **o serviço público divisível, específico e compulsório de coleta de lixo será remunerado por taxa, se for prestado diretamente pelo poder público; e por tarifa (ou preço público), se delegável e for prestado por concessionária**, mesmo que obrigatória a adesão do usuário. 'Logo, impossível negar-se à concessionária prestadora do serviço a legitimidade para cobrar a contraprestação pela coleta de lixo". (TJSC - AC n. 00.011480-4, de Balneário Camboriú, Rel. Des. Volnei Carlin). SENTENÇA DE PARCIAL PROCEDÊNCIA MANTIDA. RECURSOS DESPROVIDOS.(grifou-se).¹²

Restando inviável se analisar, nesta Nota Técnica, individualmente, cada espécie de taxa, opta-se por abordar, aqui, para definição no quadro sintético de diretrizes mínimas, a mais comum presente nos Municípios Catarinenses, e objeto de especial atenção deste Centro de Apoio Operacional: a taxa de coleta de resíduos sólidos.

Taxa de Coleta de Resíduos:	Instituição por lei municipal, com respeito à disciplina do CTN e CRFB/1988
Base de cálculo e Alíquota:	para quantificação do valor da taxa deverá ser levado em conta exclusivamente o custo do serviço e, na individualização do preço, apenas critérios relacionados ao seu fato gerador, como, por exemplo, número de passadas para coleta de lixo, metragem do imóvel, destinação do imóvel (se residencial ou comercial), etc.
Fato gerador:	utilização efetiva ou potencial do serviço público de coleta de resíduos sólidos
Contribuinte:	proprietário do imóvel atendido
Disciplinamento mínimo:	- instituição do tributo conforme acima (ou, alternativamente, sua delegação e contraprestação mediante tarifa, excluindo-se, portanto, as diretrizes tributárias) - custeio integral da atividade mediante o tributo e fixação do valor em patamar

¹² TJSC, Apelação Cível n. 2014.086476-8, de Itajaí, Órgão Julgador: Segunda Câmara de Direito Público, Rel. Des. Francisco Oliveira Neto, j. 01-09-2015.

compatível com o custo médio de mercado (e em valor igual ou inferior ao preço do serviço, se eventualmente fosse delegado).

- estabelecimento, por lei, de diretriz anual de reavaliação do custo do serviço, para efeito de comparação com os valores arrecadados e despendidos

Possíveis violações à CRFB/1988 ou LIA:

- ausência da instituição do tributo ou sua delegação

- falta de correlação entre o arrecadado e o despendido no serviço (negligência quanto à receita ou tributação em excesso)

- ausência de acompanhamento periódico (anual) entre o custo do serviço e o valor da taxa

IV Características gerais da Contribuição de Melhoria

As regras gerais aplicáveis à Contribuição de Melhoria encontram previsão no CTN, artigos 81 e 82, determinando, em seu artigo 81, que seu **fato gerador é a realização de obra pública que implique em particular enriquecimento a um determinado grupo de contribuintes.**

Trata-se de espécie tributária autônoma, que não poderá servir meramente para auferir renda aos cofres públicos, vez que se configura como tributo vinculado a uma atividade pública específica, qual seja, realização de uma obra pública que acarrete em injustificada valorização imobiliária. Dessa forma, os valores arrecadados à título de contribuição de melhoria devem necessariamente se prestar a **ressarcir aos cofres públicos** o valor total ou parcial da obra, sem jamais arrecadar mais do que o efetivo valor da obra, possuindo como fundamento de existência o não enriquecimento do particular por uma ação pública que se dirige apenas à parcela da população.

No que tange ao critério quantitativo da contribuição de melhoria, observa-se que deve guardar proporcionalidade com o valor total da obra, não ultrapassando o valor individual de valorização do imóvel de cada contribuinte. Em outras palavras, a contribuição de melhoria tem como limite à cobrança, o gasto efetivo com a realização da obra - limite total - e o acréscimo patrimonial individualmente considerado - limite individual.

Os sujeitos passivos serão os proprietários de imóveis situados na zona beneficiada com a obra pública, devendo cada contribuinte, por ocasião do lançamento tributário, ser notificado do montante de tributo devido, da forma e dos prazos de seu pagamento, bem como dos elementos que integram o respectivo cálculo.

O artigo 1º do Decreto-lei n.º 195/1967 – que se apresenta como norma geral dessa espécie tributária -, estipula o fato gerador da Contribuição de Melhoria: “A *Contribuição de Melhoria, prevista na Constituição Federal tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas*”.

Já o art. 2º, I, do Decreto lista as obras públicas possíveis de viabilizar o lançamento da contribuição de melhoria:

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

I - abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;

II - construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos;

III - construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido inclusive todas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;

IV - serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;

V - proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d'água e irrigação;

VI - construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;

VII - construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;

VIII - aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.

Aliomar Baleeiro já esclarecia sobre o tema, com sua precisão peculiar:

[...] o fato gerador da contribuição de melhoria é a valorização efetiva do imóvel, de que seja proprietário, ou enfiteuta, o contribuinte, por decorrência de uma das obras públicas arroladas pelo Decreto-lei n.º 195, de 1967. Não basta a existência da obra realizada pelo sujeito ativo no local de situação do imóvel passivo. É indispensável que dessa obra, numa relação de causa e efeito, se origine aumento positivo do valor do imóvel. Não há esse aumento se ele decorre só da desvalorização da moeda. No entanto, presume-se que resulta do melhoramento público o acréscimo de valor que excede da taxa de desvalorização monetária no período desde o início das obras.¹³

Destaca-se que, não obstante controvérsia doutrinária, a Suprema Corte brasileira pacificou seu posicionamento quanto a constitucionalidade do fato gerador dessa exação tributária:

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA DECORRENTE DE OBRA PÚBLICA. FATO GERADOR: QUANTUM DA VALORIZAÇÃO

¹³ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 901-902.

IMOBILIÁRIA. CARÁTER PROTTELATÓRIO. IMPOSIÇÃO DE MULTA. 1. Esta Corte consolidou o entendimento no sentido de que a contribuição de melhoria incide sobre o quantum da valorização imobiliária. Precedentes. 2. Inaplicável o art. 85, § 11, do CPC/2015, uma vez que não houve fixação de honorários advocatícios. 3. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC/2015. (RE 982415 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 11/11/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-263 DIVULG 09-12-2016 PUBLIC 12-12-2016).

Eduardo Sabbag diferencia a contribuição de melhoria das demais espécies de tributo a partir do critério de justifica sua existência:

[...] para os impostos, destaca-se a “capacidade contributiva do contribuinte”; para as taxas, o princípio justificador é o da “retribuição ou remuneração dos serviços públicos”; por fim, para as contribuições de melhoria, prevalece a ideia de “proporcionalidade ao benefício especial recebido, em decorrência da obra pública”.¹⁴

Kiyoshi Harada afirma que a cobrança da contribuição de melhoria é legitimada “*sempre que da execução de obra pública decorrer valorização imobiliária, fundada no princípio da equidade*”, pois não é justo que “*toda comunidade arque com o custo de uma obra pública que traz benefício direto e específico a certas pessoas*”.¹⁵

Por sua vez, Hugo de Brito Machado considera a finalidade específica da contribuição de melhoria como “*instrumento de realização do ideal de justiça*”:

[...]. Todos devem contribuir para o atendimento das necessidades públicas, na medida da capacidade econômica de cada um. Para tanto o Poder Público arrecada os tributos e aplica os recursos correspondentes. Nestas aplicações são incluídos os investimentos em obras públicas, e destas muita vez decorre valorização de imóveis. Não é justo, então, que o proprietário do imóvel valorizado em decorrência da obra pública afigure sozinho essa vantagem para a qual contribuiu toda a sociedade. Por isto o proprietário do imóvel cujo valor foi acrescido é chamado a pagar a contribuição de melhoria, com a qual de certa forma repõe no Tesouro Público o valor ou parte do valor aplicado na obra.

Considerando este aspecto, podemos, então, formular outro conceito. Podemos dizer que a contribuição de melhoria é o tributo destinado evitar uma injusta repartição dos benefícios decorrentes de obra pública.¹⁶

Assim, para evitar o enriquecimento ilícito do proprietário do imóvel, conclui Sabbag, “*a contribuição de melhoria respalda-se no fundamento moral de que se deve indenizar o Estado por essa vantagem econômica especial, ainda que*

¹⁴ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 466.

¹⁵ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 332.

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 449.

*não a tenha querido*¹⁷.

Nota-se que não se trata de uma opção do particular em realizar ou não a contribuição de melhoria, mas sim de uma obrigação de ressarcir o Estado pela valorização imobiliária que sua propriedade sofreu com a execução de uma determinada obra pública. Desta forma, e também pela sua natureza de tributo, a contribuição de melhoria é uma prestação pecuniária compulsória, nos termos do artigo 3º do Código Tributário Nacional.

Em relação à cobrança desse tributo, embora o artigo 81 do Código Tributário Nacional estabeleça um valor máximo e mínimo a ser cobrado de cada contribuinte, o artigo 12 do Decreto-Lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967 impõe que a parcela anual a ser paga pelo contribuinte não pode exceder a 3% (três por cento) do valor fiscal do imóvel, forçando que a cobrança seja dividida em tantos anos quanto forem necessários.

Além desses limites, o artigo 82 do Código Tributário Nacional, em consonância com o artigo 5º do Decreto-Lei acima mencionado, estabelece algumas **exigências** para que o legislador possa exercer esta competência tributária atribuída pela Constituição Federal:

Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;
- b) orçamento do custo da obra;
- c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
- d) delimitação da zona beneficiada;

e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

De acordo com referido dispositivo, a Contribuição de Melhoria deverá ser instituída por meio de **lei específica** emanada pelo Poder Público

¹⁷ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 467.

instituidor, devendo ser publicado **edital** com os requisitos constantes no inciso I, alíneas “a” a “e”.

Além disso, o art. 82, II, do Código Tributário Nacional, prevê a notificação dos interessados para manifestação com prazo não inferior a 30 (trinta dias) dos itens “a” a “e” do inciso I do mesmo dispositivo, bem como seu §2º menciona que o contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

Sobre a necessidade de lei específica para a cobrança da Contribuição de Melhoria, o Superior Tribunal de Justiça já decidiu:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. LEI ESPECÍFICA PARA CADA OBRA. NECESSIDADE. AUSÊNCIA DE PUBLICAÇÃO DE DOIS EDITAIS. AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO PRÉVIA DO LANÇAMENTO. SÚMULA 07 DO STJ. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO ANALÍTICA DO DISSÍDIO. 1. A contribuição de melhoria é tributo cujo fato imponible decorre da valorização imobiliária que se segue a uma obra pública, restando inequívoca a necessidade de sua instituição por lei específica, emanada do Poder Público construtor, obra por obra, nos termos do art. 150, I, da CF/88 c/c art. 82 do CTN, uma vez que a legalidade estrita é incompatível com qualquer cláusula genérica de tributação. (Precedentes: REsp 739.342/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/04/2006, DJ 04/05/2006; REsp 444.873/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/08/2005, DJ 03/10/2005).¹⁸

É decorrente do Princípio da Legalidade Tributária, previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, a necessidade de prévia legislação específica para a instituição da contribuição de melhoria. Valendo-se novamente das lições de Sabbag,

[...] toda vez que o poder público realizar uma obra pública que trazer benefícios, traduzíveis em “valorização”, para os proprietários de bens imóveis, poderá ser instituída a contribuição de melhoria, desde que vinculada à exigência por lei, “fazendo retornar ao Tesouro Público o valor despendido com a realização de obras públicas, na medida em que destas decorra valorização de de imóveis”.¹⁹

No entanto, não há entendimento pacífico por parte da jurisprudência se a **publicação do edital e a notificação dos beneficiados** devam ser feitas antes ou após a realização da obra pública. A primeira corrente, majoritária – que é defendida pela doutrina, inclusive – defende a exigência de publicação do edital em data anterior ao início da obra pública. O Tribunal de Justiça

¹⁸ STJ, REsp 927.846/RS, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 03.08.2010.

¹⁹ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 467.

de Santa Catarina também já se posicionou nessa linha:

REMESSA NECESSÁRIA E APELAÇÃO CÍVEL. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. COBRANÇA DISCUTIDA EM DEMANDA ANTERIOR JULGADA EXTINTA. REVOGAÇÃO DO EDITAL QUE INSTITUIU O TRIBUTOSOB EXAME. AJUIZAMENTO DE NOVA AÇÃO. AUTORIDADE COATORA QUE LANÇOU OUTRO EDITAL MESES DEPOIS DO CANCELAMENTO DAQUELE. OBRA REALIZADA EM MOMENTO ANTERIOR. NECESSIDADE DE QUE O EDITAL SEJA PRÉVIO A ESTA (ART. 82 DO CTN). AFIRMAÇÃO FEITA NA PEÇA INICIAL NÃO RECHAÇADA NAS INFORMAÇÕES. FATO INCONTROVERSO. INTELIGÊNCIA DO INCISO III DO ART. 334 DO CPC. AUSÊNCIA, ADEMAIS, DE DEMONSTRAÇÃO DA VALORIZAÇÃO DO IMÓVEL. ÔNUS DO FISCO. INCIDÊNCIA DO ART. 10 DO DECRETO-LEI N. 195/67. POSICIONAMENTO DO STJ. IMPOSSIBILIDADE DE MANTER A COBRANÇA. SEGURANÇA CONCEDIDA. REEXAME OBRIGATÓRIO E RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS. "[...] II) Dentre os requisitos autorizadores para a instituição da contribuição de melhoria, está a notificação prévia do contribuinte mediante a publicação de edital antecedente à realização da obra com a especificação de todos os elementos do projeto, o que não foi observado pelo Município. Apelo Provido. Unânime" (TJRS, AC n. 70050757418, da Comarca de Sapiranga, rel. Des. Francisco José Moesch, julgado em 19-9-2012). A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça "é uníssona no entendimento de que cabe ao ente tributante a demonstração da real valorização do bem (Resp. 1137794/RS, Castro Meira, out/09)" (PAULSEN, Leandro. Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 1.332) (TJSC, Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 2013.052536-8, de Taió, rel. Des. José Volpato de Souza, j. 05-12-2013).

Ainda:

MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. PAVIMENTAÇÃO DE VIA PÚBLICA. EDITAL PUBLICADO APÓS A CONCLUSÃO DA OBRA. BASE DE CÁLCULO. CUSTO DA OBRA ATRELADO À ÁREA DO IMÓVEL. ILEGALIDADE. 1. "Em matéria tributária, há um permanente estado de ameaça gerada pela potencialidade objetiva da prática de ato administrativo fiscal dirigido ao contribuinte, surgindo o fato que enseja a incidência da lei ou de outra norma, questionadas quanto a sua validade jurídica. O lançamento ou inscrição do crédito tributário como dívida ativa, de regra, é que concretizam a ofensa ao direito líquido certo. Por essa espia, antecedentemente não se pode fincar o início do prazo decadencial para a impetração preventiva do mandado de segurança (art. 18, Lei 1.533/1951)" (RSTJ 167/133). 2. Para preservar o direito de impugnação pelos interessados (art. 6º, Decreto- Lei nº 195/67), o edital de lançamento da contribuição de melhoria deve ser publicado antes do início da obra (art. 82, inciso I, do CTN). 3. O fato gerador da contribuição de melhoria é a efetiva valorização do imóvel e não o custo da obra, pois, como pondera Geraldo Ataliba, ela "pode custar muito e causar enorme valorização". Ilegal, portanto, exigir a exação exclusivamente do custo do empreendimento distribuído na proporção da área dos imóveis diretamente alcançados pela pavimentação da via pública. (TJSC, Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 2002.008251-7, de Otacilio Costa, rel. Des. Newton Janke, j. 29-03-2005).

Por outro lado, a segunda corrente, menos restritiva, defende a

possibilidade da adoção de tais medidas após a conclusão da obra. Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça se posicionou:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. EDITAL. 1. "A partir do D.L. 195/67, a publicação do edital é necessária para cobrança da contribuição de melhoria. Pode, entretanto, ser posterior à realização da obra pública" (REsp 84.417, Rel. Min. Américo Luz). Precedentes da 1ª e 2ª Turma. 2. Recurso especial improvido. (REsp 143.998/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/03/2005, DJ 13/06/2005, p. 217).

Referido acórdão foi paradigmático na Corte, resultando de ampla discussão que integrou o texto previsto no Código Tributário Nacional com aquele do Decreto-lei n. 195/1967, realizando uma interpretação conjugada de ambos os dispositivos, como se verifica das razões expostas no aresto pelo Ministro Relator:

Cotejando os dois textos legais, observa-se que, nos termos do Decreto-lei 195/67, a exigência do edital é para a cobrança da contribuição de melhoria, não importando se a obra encontra-se em andamento.

A controvérsia dos autos foi solvida por esta Turma quando do julgamento do Recurso Especial de nº 143.996 (DJU de 07.10.99), relatado pelo Ministro Peçanha Martins que pode ser resumido na seguinte ementa: "TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA - EDITAL - BASE DE CÁLCULO - VALORIZAÇÃO IMOBILIÁRIA - D.L. 195/67 - ART. 5º - LEI 5.172/66. ART. 82 - E.C. 01/69. ART. 18, § 1º - PRECEDENTES STF E STJ. - O D. L. 195, de 24 de fevereiro de 1967 teve o condão de revogar o art. 82 CTN que, à época não possuía a força de lei complementar, o que só ocorreu após a promulgação da EC nº 01, de 1969 (art. 18, § 1º). - A partir do D.L. 195/67, a publicação do edital é necessária para cobrança da contribuição de melhoria, mas não para realização da obra pública. - A base de cálculo da contribuição de melhoria é a valorização imobiliária, ou seja, a diferença entre o valor do imóvel antes do início da obra e o valor do mesmo após a conclusão da obra. - Não havendo aumento do valor do imóvel, impossível a cobrança do tributo. (...) - Recurso não conhecido".

Esse mesmo entendimento restou referendando pela 1ª Turma desta Corte quando do julgamento do seguinte feito: "TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. EDITAL. VALORIZAÇÃO IMOBILIÁRIA. DECRETO-LEI 195/67. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS. A partir do D.L. 195/67, a publicação do edital é necessária para cobrança da contribuição de melhoria. Pode, entretanto, ser posterior à realização da obra pública (REsp 84.417/Américo Luz)" (REsp 431.068/SP, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJU de 04.06.02).

Na mesma linha, o Tribunal de Justiça de Santa Catarina:

APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. SENTENÇA QUE ACOLHEU PARCIALMENTE OS EMBARGOS. INSURGÊNCIA DO MUNICÍPIO. SENTENÇA EXTRA PETITA NÃO CONFIGURADA. NO MÉRITO, TRIBUTO COBRADO COM LASTRO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO MUNICIPAL COM PREVISÃO GENÉRICA ÀS NORMAS FIXADAS NO ART. 82 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE LEI ESPECÍFICA. FATO GERADOR. VALORIZAÇÃO DO IMÓVEL. ELEMENTO NÃO CONSIDERADO PELA MUNICIPALIDADE NA APURAÇÃO DO QUANTUM. OFENSA AO ARTIGO 81, DO CTN. PRECEDENTES DO STJ E DESTA CORTE DE JUSTIÇA. SENTENÇA MANTIDA. RECURSO DESPROVIDO. "A contribuição de melhoria é tributo

cujo fato imponible decorre da valorização imobiliária que se segue a uma obra pública, ressoando inequívoca a necessidade de sua instituição por lei específica, emanada do Poder Público construtor, obra por obra, nos termos do art. 150, I, da CF/88 c/c art. 82 do CTN, uma vez que a legalidade estrita é incompatível com qualquer cláusula genérica de tributação. (Precedentes: REsp 739.342/RS, Rel. Ministro FRANCISCO, Apelação n. 0003750-82.2012.8.24.0054 FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/04/2006, DJ 04/05/2006; REsp 444.873/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/08/2005, DJ 03/10/2005)" (REsp 927.846/RS, rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, j. em 03/08/2010, DJe 20/08/2010). A cobrança da contribuição de melhoria exige: a) a edição de diploma legal disciplinador do tributo, específico para cada obra de que decorra a valorização imobiliária (fato gerador); e b) a publicação de edital, posterior à obra e anterior à cobrança, com os detalhes previstos em lei e abrindo prazo para impugnação. (TJSC, Apelação n. 0000199-53.2013.8.24.0024, de Fraiburgo, rel. Des. Carlos Adilson Silva, j. 09-08-2016).

Vislumbra-se maior acerto nessa segunda corrente na medida em que, muitas das vezes, não é possível ao poder público precificar o efetivo custo de uma obra e os resultados da valorização imobiliária antes da sua conclusão. Com efeito, não obstante pareça previsível o custo e eventual valorização imobiliária, diversas variáveis surgem no decorrer da execução do empreendimento, que podem mudar seu custo ou mesmo influir na valorização imobiliária.

Vale ressaltar, ainda, que a contribuição de melhoria não pode ser criada para financiamento de obra pública. De acordo com Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo, *“a contribuição de melhoria visa a ressarcir parte (ou a totalidade) dos gastos incorridos na realização da obra, e não a permitir o levantamento de fundos para a realização de obra futura”*²⁰.

Portanto, o requisito “parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição”, previsto no artigo 82, I, “c”, do Código Tributário Nacional, não deve ser interpretado como financiamento, e sim como ressarcimento de custos já incorridos. Nesse sentido já definiu o Tribunal de Justiça de Santa Catarina:

TRIBUTÁRIO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM DE ALGUNS DOS IMPETRANTES. ORDEM CONCEDIDA PARA OS DEMAIS. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. EDITAL QUE NÃO PREENCHE OS REQUISITOS NECESSÁRIOS À INSTITUIÇÃO DO TRIBUTO. CONSIDERAÇÃO APENAS DO CUSTO DA OBRA SEM LEVAR EM CONTA A VALORIZAÇÃO DO IMÓVEL. COBRANÇA DO TRIBUTO ANTES DO TÉRMINO DA OBRA PÚBLICA. SENTENÇA CONFIRMADA. [...]. A contribuição de melhoria para fazer face ao custo de obra pública só pode ser cobrada se houver valorização do imóvel a que serve, devendo ser delineada por edital previamente publicado, que contenha os requisitos do art. 82, do CTN, incluindo o cálculo de tal valorização, o custo total da obra e o rateio da parcela devida pelo contribuinte beneficiado, que deverá ser

²⁰ ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. Direito Tributário na Constituição e no STF: Teoria e Jurisprudência. 17. ed. São Paulo: Método, 2014. p. 34.

notificado do lançamento conforme o disposto no § 2º. O edital que não contém indicações acerca da valorização imobiliária obtida com a obra não é hábil a instrumentalizar o lançamento da contribuição de melhoria, de modo que a cobrança feita pelo ente público é inexigível. A contribuição de melhoria somente poderá ser exigida após a conclusão da obra, na sua totalidade ou em parte suficiente para beneficiar determinados imóveis (art. 9º, do Decreto-Lei nº 195/67). Se a pavimentação da via pública ainda não foi concluída e o Município não comprova que os imóveis dos impetrantes já foram valorizados com a conclusão parcial da obra pública, indevida é a cobrança da contribuição de melhoria.²¹

No que se refere a valorização do imóvel, Aliomar Baleeiro aduz que:

No sistema do Decreto-lei n.º 195, estabeleceu-se a presunção iuris tantum de que a obra projetada trará incremento do valor aos imóveis situados na faixa marginal ou nas adjacências desta. Contudo, o legislador admite a prova em contrário, a cargo do contribuinte, assinando-lhe o prazo de 30 dias, pelo menos para opor a sua impugnação. Esta alvejará qualquer dos elementos do inciso I do art. 82 do CTN, ou mesmo todos eles.²²

É importante destacar, porém, que a jurisprudência do Tribunal de Justiça deste Estado, na esteira dos julgados do Superior Tribunal de Justiça, tem perfilado a tese de que essa **valorização deve ser comprovada pelo Município** – ainda que com base em elementos gerais-, não podendo se dar unicamente por presunção ou mediante fórmulas genéricas que tenham por referência o custo da obra e o rateio por valor de testada dos imóveis lindeiros. Nesse sentido, cita-se, dentre inúmeros julgados:

APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. INEXISTÊNCIA DE LEI ESPECÍFICA A LEGITIMAR A COBRANÇA. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DA TESTADA DOS LOTES LINDEIROS COMO BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA, ADEMAIS, DE DEMONSTRAÇÃO DO FATO GERADOR (VALORIZAÇÃO DO IMÓVEL) QUANDO DO LANÇAMENTO DO TRIBUTO. NULIDADE DA EXAÇÃO EVIDENCIADA. SENTENÇA MANTIDA. RECURSO DE APELAÇÃO CONHECIDO E DESPROVIDO. "Por se tratar de tributo, não há dúvida de que a instituição de contribuição de melhoria relativamente a cada obra realizada, nos termos do art. 150, I, da Constituição, depende sempre de lei específica. O art. 82 do CTN torna inequívoca tal necessidade, exigindo que conste, da lei específica, os detalhes atinentes à obra' (Leandro Paulsen, in Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência - Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2005, p. 206). Ausente tal lei e, além disso, inexistindo a indicação do incremento valorativo do imóvel, desvela-se, a toda evidência, descabida a cobrança do tributo em foco.'(Apelação Cível n. 2010.030061-9, de São Bento do Sul, rel. Des. João Henrique Blasi)" (AC n. 2011.059038-3, de São Bento do Sul, rel. Des. José Volpato de Souza, DJe 20-4-2012)" (Apelação Cível n. 2014.065250-3, de Braço do Norte, Relator: Des. Jorge Luiz de Borba, 1ª Câm. Dir. Púb., j. 05/05/2015). "O edital que prevê a realização de obra pública e utiliza como

²¹ TJSC, Apelação Cível em Mandado de Segurança nº 2006.018550-2, Rel. Des.: Jaime Ramos, julgado em 23.02.2007.

²² BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 907.

base de cálculo do tributo o valor da obra distribuindo o custo pela testada dos imóveis abrangidos pela melhoria, deixando, ademais, de indicar a valorização alcançada por cada um dos imóveis, desrespeita os preceitos estampados nos artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional, o que, via de consequência, torna ilegal a cobrança do tributo. [...]" (Apelação Cível n. 2013.088229-9, de Guaramirim, Relator: Des. Sérgio Roberto Baasch Luz, 2ª Câ. Dir. Púb., j. 01/04/2014). (TJSC, Apelação Cível n. 2013.033700-0, de Timbó, Relator Des. Subst. Paulo Ricardo Bruschi).

Feitas tais considerações, merece destaque, na análise do relatório dos Municípios Catarinenses, o peso baixíssimo dessa modalidade tributária na arrecadação total destes entes, que atingiu, num período de quase duas décadas analisado (1999 a 2017), o peso de apenas 0,17% do total.

As maiores dificuldades para o lançamento tributário da contribuição de melhoria tem sido a própria formatação errônea das legislações municipais, em desrespeito aos requisitos acima descritos, e a interpretação jurisprudencial vigente. Nesse sentido, em face de tais dificuldades e das próprias peculiaridades do lançamento, pode ser estabelecido o presente quadro de diretrizes mínimas:

Contribuição de melhoria:	Instituição por lei municipal, com respeito à disciplina do CTN e Dec.-Lei n. 165/1967
Base de cálculo e Alíquota:	a ser avaliada conforme o caso específico, mediante disposição do edital, devendo atender ao fator individual de valorização de cada imóvel, limitado ao custo da obra
Fato gerador:	o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas
Contribuinte:	proprietário ou possuidor do imóvel beneficiado
Disciplinamento mínimo:	- instituição de legislação local sobre as diretrizes do tributo, respeitadas as normativas legais gerais descritas neste tópico
Possíveis violações à CRFB/1988 ou LIA:	- ausência da instituição do tributo nas hipóteses previstas na legislação local

V Aspectos Estruturais

Os requisitos de boa gestão fiscal estão diretamente relacionados a um disciplinamento mínimo da "*instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação*", como anteriormente esclarecido e bem disciplinado no artigo 10 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Nos tópicos acima foram analisadas diretrizes mínimas relacionadas

à instituição e previsão dos tributos de competência constitucional dos Municípios Catarinenses. Por outro lado, não menos importante que o acerto na instituição e previsão desses tributos para a eficiência da gestão tributária municipal é sua efetiva arrecadação pelo ente, ou seja, o ingresso dos recursos nos cofres públicos.

Dessarte, alguns aspectos estruturantes dessas etapas intermediária (fiscalização) e final (cobrança) da arrecadação merecem ser considerados como requisitos mínimos da boa gestão fiscal.

V.I Requisitos mínimos da Administração Tributária

De regra, espera-se que a arrecadação tributária ocorra de forma espontânea; instituído o tributo, respeitadas as diretrizes constitucionais e legais, aguarda-se que, seja pelo efeito impositivo da obrigação legal, seja pela força repressiva da sanção tributária-penal (e, invariavelmente, penal-tributária), o tributo seja recolhido aos cofres públicos.

Porém, para que essas hipóteses decorrentes do efeito repressivo se concretizem, é extremamente importante o atendimento da disciplina constitucional e legal vigente acerca da formação do crédito tributário, diretamente ligado ao poder coercitivo estatal para imposição do tributo e sua efetiva arrecadação.

A Constituição da República Federativa do Brasil, em seu artigo 37, inciso XXII, instituiu preceito basilar à administração tributária municipal:

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

Dessa forma, apenas servidores integrantes de uma carreira específica - auditoria fiscal - podem exercer a atividade de administração tributária, a qual é integrada, obviamente, pela atividade de fiscalização de tributos.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, reforça a privatividade do exercício da função de constituição do crédito tributário ao auditor fiscal:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação

correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Portanto, para que o Município possa exercer com plenitude sua competência tributária, resultando na efetiva arrecadação do tributo, deverá ter em seus quadros setor de administração tributária, responsável pelo planejamento de ações e exercício da atividade de fiscalização tributária, que deverá ser integrado por servidores de carreira específica e terão competência privativa para constituição do crédito tributário.

Essa competência administrativa deve ser exercida com plenitude, ou seja, assumindo o planejamento e as ações de constituição do crédito de todos os tributos, não se admitindo a delegação da atividade para setores diversos, como acaba por acontecer, equivocadamente, muitas das vezes, com o IPTU.

A interpretação que se extrai desses dispositivos dirige tal categoria à uma categoria de agentes de Estado que, nos moldes do artigo 34, §§1º e 8º da Constituição, podem (deveriam) ser remunerados por subsídio, não mais se admitindo, face a complexidade das funções exercidas, qualificação profissional inferior ao nível superior. Nesse ponto, o primeiro questionário do Programa Saúde Fiscal dos Municípios, realizado em 2015 pelo Centro de Apoio Operacional da Ordem Tributária, apontou a estatística alarmante de que mais da metade (52,3%) dos Municípios Catarinenses tinham como requisito para investidura nos quadros de auditoria fiscal a qualificação do ensino médio (48,2%) ou fundamental (4,1%), tendo apenas 47,7% dos Municípios a exigência do nível superior.

A concluir as considerações no que diz respeito à qualificação do cargo efetivo que se almeja que seja, no âmbito municipal, a autoridade tributária, lembra-se que o conceito de carreira específica, exposto no art. 37, XXI, da CRFB/88, deve ser lido não apenas sob a ótica de que a administração tributária seja exercida por apenas uma carreira constante do quadro de servidores, mas que também, em atenção ao princípio da eficiência administrativa (art. 37, caput, CRFB/88), seja exercida por servidores ocupantes de cargos efetivos cujas atribuições se limitem, a partir das disposições da lei que as criou, a atividades exclusivamente voltadas ao regular desempenho e exercício da administração tributária municipal. De pouco adiantaria, entende-se, ter uma administração tributária exercida por apenas uma carreira específica (auditor fiscal ou fiscal de

tributos), mas que esta, dentre suas atribuições previstas em lei, desempenhasse também outras tarefas administrativas, como comumente se vê em pequenos municípios, onde fiscais de obras são também os fiscais de posturas e de tributos.

A esse cenário preocupante se alia a baixíssima qualidade da remuneração que, apesar de oscilar, nos grandes e médios centros, a patamares similares dos quadros da União e Estado (entre R\$ 10.000,00 a R\$ 20.000,00), atingiu, em diversos Municípios de pequeno porte, valores de R\$ 1.500,00, absurdamente incompatíveis com a relevância do mister desenvolvido e a importância desse agente público para o bom desenvolvimento da arrecadação tributária municipal.

Além disso, deve se destacar o reduzido quadro desses servidores nos Municípios Catarinenses. No mesmo questionário se aferiu que a grande maioria dos entes tinha apenas um único cargo de auditor fiscal/fiscal de tributos, o que inviabiliza o exercício do poder impositivo em caso de eventual afastamento das funções (férias, licenças, etc.). Mesmo os grandes municípios, pelo que foi possível apurar, não possuem quadro compatível com a alta demanda (qualitativa e quantitativa), em total prejuízo à eficiência da arrecadação própria.

Todavia, resta inviável ser avaliado, com precisão técnica, o número de auditores fiscais necessários para enfrentar a realidade de cada município catarinense, ante a ausência de maiores estudos científicos que liguem o número mínimo de auditores fiscais por habitante ou empresa a ser fiscalizada, razão pela qual a opção, aqui, é de estabelecer uma diretriz mínima para o funcionamento da administração tributária - sem prejuízo da avaliação casuística por quem melhor compreende a realidade local.

Por fim, identificou-se no levantamento razoável defasagem material nos setores de fiscalização, com falta de veículos disponíveis para exercício da atividade ou, ainda, ausência de ressarcimento pelo uso de veículo próprio; computadores e digitalizadoras, e mesmo softwares dedicados a fiscalização de atividades com elevado grau de complexidade. A apuração dessa necessidade, todavia, depende da realidade local, da complexidade das atividades de prestação de serviços exercidas em determinado município, o que inviabiliza a parametrização geral por meio dessa nota técnica.

Nessa perspectiva, existe evidente descompasso entre os objetivos

constitucionais fixados para o exercício da administração tributária (cuja prioridade, senão do próprio comando constitucional - art. 37, XXII -, emana da premente necessidade de recursos, em especial da crise econômica que atinge sobremaneira os Municípios Catarinenses) e o potencial possível de ser atingido nesses municípios, ante a baixa qualificação do corpo profissional, reduzida remuneração, escassez dos quadros e, por fim, pouca estruturação material desses setores (veículos para uso, capacitação frequente, e mesmo computadores e softwares específicos da área).

Para além dessa questão, essencial para o lançamento tributário, existe questão indispensável a esse ato administrativo que necessita de maior regulamentação nos Municípios Catarinenses. Com efeito, no já citado levantamento realizado no ano de 2015 (Questionário do Programa Saúde Fiscal) foi identificado que em 29,1% dos Municípios não havia regulamentação do Procedimento Administrativo Fiscal, o que inviabiliza o exercício da ampla defesa nessa instância administrativa.

Como dito alhures, o CTN estabelece diretrizes ao conceito do lançamento tributário, identificando as características deste ato solene, estabelecendo-o como "procedimento administrativo". Nesse sentido, necessário que esse procedimento seja regulamento no âmbito municipal, a fim de assegurar, no regular andamento desse processo, o exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório, constitucionalmente estabelecidos a todo e qualquer processo, seja ele administrativo ou judicial (art. 5, LV, da CRFB/1988).

Assim, com relação à estruturação e regulamentação da administração tributária municipal pode ser estabelecido o presente quadro de diretrizes mínimas:

Administração Tributária Municipal:

Disciplinamento mínimo:

- criação, por lei, de carreira específica para a administração tributária, com atribuição para o exercício da atividade de fiscalização e lançamento de todos os tributos de competência municipal
- enquadramento destes cargos em nível superior, com remuneração condigna à qualificação exigida e a complexidade das tarefas a serem exercidas, preferencialmente por subsídio
- existência de, no mínimo, dois servidores efetivos integrantes desta carreira, a fim de garantir a continuidade e perenidade da administração tributária municipal,

devendo o número de cargos ser compatível com a demanda municipal, perfil dos contribuintes prestadores de serviço e a complexidade das atividades exercidas no respectivo Município

- estruturação física da administração tributária municipal, com a disposição dos meios materiais necessários ao seu regular funcionamento, como veículo próprio (ou indenização pelo uso), equipamentos de informática, softwares de fiscalização e acesso a ferramentas de planejamento tributário

- regulamentação, por meio da legislação municipal, do procedimento administrativo fiscal de formação do crédito tributário, resguardando a garantia dos direitos à ampla defesa e ao contraditório, preferencialmente com a viabilização de um duplo grau de jurisdição administrativa, a ser exercido por membros da respectiva carreira

Possíveis violações à CRFB/1988 ou LIA:

- ausência de lei e carreira específica para auditoria fiscal, maculando o ato de constituição do crédito tributário

- intervenção de terceiros estranhos à carreira específica no processo de lançamento tributário, nele incluído desde o planejamento de ações até a constituição definitiva do crédito tributário

- ausência de, no mínimo, dois servidores efetivos integrantes desta carreira, em prejuízo da continuidade e perenidade da administração tributária municipal

- falta de apoio logístico adequado ao exercício da atividade da administração tributária

- ausência de regulamentação do procedimento administrativo fiscal de formação do crédito tributário, que poderá inviabilizar o exercício da ampla defesa e contraditório, inviabilizando a posterior arrecadação do tributo

V.II Requisitos mínimos à Arrecadação Tributária

Como última etapa a possibilitar a arrecadação tributária está a prática de ação de cobrança. Ainda que instituído o tributo, fiscalizada a atividade e seu pagamento, existirá parcela de contribuintes que não irão proceder a quitação dos tributos devidos, confiantes na ineficiência do mecanismo de cobrança, seja por fraude fiscal, apropriação indébita dos tributos retidos ou mesmo na inadimplência.

Para tanto, é necessário que o mecanismo de fiscalização e o lançamento tributário se perfectibilizem, livres de influências externas e falhas, e haja, no Município, seja na esfera administrativa quanto judicial, o emprego de estratégias à garantir o ingresso desses valores nos cofres públicos.

Nessa perspectiva, é imprescindível que a legislação municipal, para além de seus mecanismos internos (ação direta de cobrança mediante contatos com os devedores), possibilite mecanismos de índole extrajudicial e judicial para recuperação do passivo tributário.

Diversos Estados da Federação, dentre eles Santa Catarina, tem

empregado com sucesso o protesto extrajudicial das certidões de dívida ativa, no caso exercido pela Procuradoria-Geral do Estado. Nos Municípios, nada impede a existência de legislação similar, autorizadora do protesto, a ser exercido pela própria administração tributária ou pelas Procuradorias Municipais. Quanto a estas, existe outra significativa atribuição a ser exercida: a propositura do processo executivo fiscal e o acompanhamento periódico da dívida ativa.

Não são poucos os julgados do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina apontando para a ineficiência de significativa parcela de municípios catarinenses no acompanhamento e cobrança de sua dívida ativa. Ora, de nada adianta instituir o tributo, fiscalizar as atividades e lançar créditos tributários se, ao final, não se arrecada os valores por total ineficiência – legislativa, procedimental ou mesmo material – do sistema de cobrança.

Assim, compreende-se necessário que exista, para resguardar a boa gestão tributária, ao menos a regulamentação de sistema administrativo de cobrança dos tributos, inserindo tal atividade na rotina de auditoria fiscal ou mesmo de cargos técnicos atrelados a esse setor, com prazos e metas e, ainda, a prática de pelo menos um ato extrajudicial impositivo (protesto em cartório ou mesmo em sistemas de proteção ao crédito). Por fim, devem as leis municipais ou normas regulamentares estabelecer, entre as atribuições de suas procuradorias, a necessidade do acompanhamento periódico da dívida ativa e o limite de prazo para propositura da execução fiscal, evitando a prescrição de créditos tributários validamente constituídos, em detrimento das finanças públicas municipais.

Assim, com relação à estruturação e regulamentação da efetiva arrecadação tributária municipal, pode ser estabelecido o presente quadro de diretrizes mínimas:

Cobrança de Tributos Municipais:

Disciplinamento mínimo:

- criação, por lei, do mecanismo de cobrança administrativa do crédito tributário, estabelecendo tal atividade como de rotina a uma das categorias de cargos que componha a administração tributária municipal
- criação, por lei, de ao menos um mecanismo de cobrança extrajudicial (protesto extrajudicial, registro da dívida em órgãos de proteção ao crédito, etc), e fixação de prazos para sua aplicação e acompanhamento
- criação, por lei, dos prazos limites para execução da dívida pública e da obrigação do acompanhamento da sua gestão pela Procuradoria Jurídica Municipal

Possíveis violações à CRFB/1988, à LRF ou LIA:

- ausência de mecanismos de cobrança administrativa ou extrajudicial, prejudicando o efetivo ingresso de recursos, podendo acarretar em renúncia tributária
- ausência de gestão adequada da dívida ativa e do manejo, em tempo hábil, do executivo fiscal, acarretando em prescrição da cobrança dos valores e, por consequência, indevida renúncia fiscal.

VI Conclusão

A partir da definição desses parâmetros mínimos de disciplinamento normativo e de ações de gestão espera-se criar um padrão base de gestão adequada da receita municipal.

Sabe-se que os 295 Municípios Catarinenses, não obstante tenham muitas similitudes dentro de um mesmo espectro populacional, são dotados de peculiaridades regionais e locais muito significativas, não permitindo a adoção de parâmetros gerais muito superiores aos aqui indicados, sem uma avaliação mais precisa da hipótese concretamente analisada.

Assim, reitera-se que as indicações trazidas nesta nota técnica são dizeres gerais minimamente aplicáveis a qualquer Município catarinense, sem prejuízo da avaliação das hipóteses concretas pelos órgãos de execução, que possam indicar a necessidade de patamares superiores aos critérios gerais aqui estabelecidos.

É, pois, o teor desta **Nota Técnica**, sem caráter vinculante, para ser divulgada à classe a fim de nortear parâmetros mínimos de cobrança e fiscalização a serem desempenhados pelos municípios, a partir da execução das ações do Programa Saúde Fiscal dos Municípios.

Florianópolis, 13 de setembro de 2018.

[assinado digitalmente]

GIOVANNI ANDREI FRANZONI GIL

Promotor de Justiça

Coordenador do Centro de Apoio Operacional da Ordem Tributária