



GESTÃO DA RECEITA MUNICIPAL

Contribuições
das auditorias
do TCE-RJ



GESTÃO DA RECEITA MUNICIPAL

Contribuições
das auditorias
do TCE-RJ

Elaboração:

Coordenadoria de Controle da Receita
Subsecretaria de Auditoria e Controle da
Gestão e da Receita
Secretaria-Geral de Controle Externo

Arte e Editoração:

Coordenadoria de Comunicação Social,
Imprensa e Editoração

Publicação financiada com recursos
oriundos do Programa de Modernização do
Sistema de Controle Externo dos Estados,
Distrito Federal e Municípios Brasileiros -
PROMOEX.

Endereço:

Praça da República, 70/2º andar
20211-351 – Rio de Janeiro – RJ
Tels.: (21) 3231.4109/(21)3231.4108/
(21)3231.5367

R585 Rio de Janeiro (Estado). Tribunal de Contas.

Gestão da Receita Municipal. Contribuições das auditorias da receita do TCE-RJ /
Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. – Rio de Janeiro: Tribunal de Contas do
Estado do Rio de Janeiro, 2012.

28 p. ; 30 cm.

1. Receita Pública Municipal. 2. Controle Externo. 3. Auditoria da Receita.

CDD 352.439

Sumário

Apresentação

1	Receita Municipal.....	7
2	Estrutura da Administração Tributária.....	8
3	IPTU.....	10
4	ISS.....	14
5	ITBI.....	17
6	Taxas.....	19
7	COSIP.....	20
8	Dívida Ativa.....	22
9	Benefícios Fiscais.....	25
10	Renúncia de Receita.....	27

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRASF	Associação Brasileira dos Secretários de Finanças das Capitais
CCR	Coordenadoria de Controle da Receita
CDA	Certidão de Dívida Ativa
COSIP	Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública
CF	Constituição da República Federativa do Brasil
CTM	Código Tributário Municipal
CTN	Código Tributário Nacional
ECG	Escola de Contas de Gestão
EC	Emenda Constitucional
ERJ	Estado do Rio de Janeiro
INCRA	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis Inter-Vivos
ITD	Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e por Doação de Quaisquer Bens e Direitos
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LE	Lei Estadual
LF	Lei Federal
LCF	Lei Complementar Federal
LEF	Lei de Execução Fiscal
LM	Lei Municipal
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NFS-e	Nota fiscal eletrônica de serviços
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PGV	Planta Genérica de Valores
Sigfis	Sistema Integrado de Gestão Fiscal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TCE-RJ	Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro
TJRJ	Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro

Apresentação

O Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro exerce o controle externo no âmbito estadual e municipal no território fluminense, à exceção da capital, promovendo a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

Seu papel, contudo, não se resume à função de fiscalização e responsabilização. Tão importante quanto essas, é a função didática, de orientação e capacitação dos agentes envolvidos na gestão do patrimônio público, a qual vem se aprofundando nos últimos anos, principalmente após a criação de sua Escola de Contas e Gestão.

A Coordenadoria de Controle da Receita, à qual cabe executar as atividades de auditoria da receita estadual e dos municípios jurisdicionados, tem identificado ao longo dessas verificações diversas oportunidades de melhoria nos sistemas de arrecadação municipal, que se repetem com frequência na maioria das prefeituras examinadas.

A partir da experiência acumulada no controle externo da receita municipal, publica-se esta cartilha, com o objetivo de apresentar informações teóricas e orientações práticas sobre a matéria, buscando-se disseminar este conhecimento de forma a ampliar a abrangência da atuação didática desta Corte de Contas.

A cartilha aborda os principais temas examinados nas auditorias da receita: estrutura da administração tributária, tributos de competência municipal, dívida ativa, benefícios fiscais e renúncia de receitas, dentre outros assuntos correlatos, ressaltando, ainda, os principais achados de auditoria, de forma a contribuir para que a gestão municipal minimize eventuais inconformidades.

Espera-se, com a divulgação dessa publicação, contribuir para o aprimoramento da gestão tributária dos municípios, de forma a garantir a efetiva arrecadação, requisito essencial da responsabilidade na gestão fiscal, possibilitando assim aumentar a capacidade de oferta de serviços públicos destinados à satisfação das necessidades coletivas.

1 Receita Municipal

A competência para o exercício da fiscalização dos atos que envolvem a arrecadação e renúncia das receitas pelo TCE-RJ foi conferida pelas Constituições Federal (arts. 31 e 75) e Estadual (arts. 122 e 123) e reforçada pela LRF (arts. 56 a 59).

Historicamente, o controle externo a cargo dos Tribunais de Contas vinha dando mais ênfase à fiscalização da despesa, com foco nos gastos públicos. Nos últimos anos, no entanto, a necessidade de um maior controle da receita vem sendo crescentemente reconhecida e demandada pela sociedade, principalmente após o advento da LRF.

IMPORTANTE!

A LRF alçou a receita ao mesmo patamar de importância da despesa, tornando a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos de competência constitucional dos entes da Federação requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal.

O estabelecimento de condições para a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita busca mitigar a discricionariedade do administrador na concessão de benefícios fiscais. Para o gestor municipal, uma gestão tributária eficiente aumenta a receita própria, reduzindo a dependência de repasses da União e do Estado; amplia a capacidade de gasto municipal, disponibilizando mais recursos para melhor prestação de serviços à população; melhora os resultados fiscais, reduzindo a necessidade de endividamento; além de evidenciar o compromisso com uma gestão fiscal responsável.

Para o contribuinte, a gestão eficiente assegura a justiça fiscal e a equidade: o contribuinte se sente respeitado sabendo que todos pagam impostos de acordo com sua capacidade contributiva, sendo os inadimplentes inscritos em dívida ativa e sofrendo as penalizações previstas em lei.

ATENÇÃO!

A omissão na cobrança da dívida ativa, além de implicar no não ingresso de receita, favorece o surgimento de novos inadimplentes ante a certeza da impunidade e da inércia do Poder Público, originando um círculo vicioso que afeta negativamente a arrecadação.

A efetiva arrecadação municipal só pode ser exercida plenamente sobre sua receita própria, composta principalmente pela receita tributária (impostos de competência municipal – IPTU, ISS e ITBI, taxas e contribuições), uma vez que apenas estas são instituídas e cobradas pelas Prefeituras, possibilitando às administrações aumentar a arrecadação, independente das transferências dos demais entes da Federação.

No caso do ERJ, no entanto, destaca-se a grande dependência financeira de muitos municípios de participações governamentais provenientes do petróleo, receita finita e cada vez mais incerta no médio e longo prazos em virtude das recentes propostas de mudança nas regras da distribuição desses recursos.

As auditorias municipais realizadas no âmbito da CCR fiscalizam as receitas próprias, com enfoque nos principais tributos de sua competência e na Dívida Ativa, sendo objeto de análise desde a conformidade da legislação tributária

municipal à CF, CTN e leis complementares federais, as rotinas de constituição e fiscalização do crédito tributário, sua cobrança administrativa e judicial, concessão de benefícios fiscais, até a responsabilização pela prescrição de créditos, dentre outros aspectos.

O objetivo dessas auditorias é avaliar a administração tributária e os sistemas de arrecadação do município, no que tange à gestão da receitas próprias e da dívida ativa, com enfoque na sua legalidade, eficiência, eficácia e operacionalidade, de modo a apontar possíveis falhas e sugerir ações específicas que possam culminar na melhoria de sua gestão.

Algumas ações são particularmente importantes para a melhoria da gestão do crédito tributário, como a intensificação e o planejamento da fiscalização, a manutenção de cadastros de contribuintes atualizados e confiáveis, a cobrança diligente e eficaz dos créditos inscritos em dívida ativa, a adoção de técnicas atualizadas de gerenciamento, inclusive com recurso a sistemas informatizados adequados às necessidades específicas da área fiscal.

Além das auditorias, o encaminhamento pelos municípios de dados anuais de sua gestão tributária através do Sigfis, previsto pela Deliberação TCE-RJ nº 247/08, na forma de 11 anexos que abrangem o ISS, IPTU, ITBI, Autos de Infração lavrados, Dívida Ativa, Benefícios Tributários e Cadastros dos Responsáveis e dos Fiscais de Rendas, permite a esta Corte exercer o acompanhamento da receita municipal, além de manter um banco de dados atualizado com informações sobre os sistemas de arrecadação e fiscalização dos municípios jurisdicionados.

O conteúdo destes anexos foi definido de forma a prover o controle externo e o gestor municipal de informações básicas sobre sua administração tributária, em vista da dificuldade que as equipes deste Tribunal tinham de obter relatórios gerenciais nas auditorias. Assim, o correto preenchimento dos anexos e a fidedignidade das informações prestadas, além de cumprir uma determinação legal, instrumentaliza a gestão municipal com dados essenciais, além de auxiliar o exercício dos controles interno e externo.

2

Estrutura da administração tributária

A CF afirma, no inciso XXII do artigo 37, que as administrações tributárias são atividades essenciais ao funcionamento do Estado. Elas devem ser exercidas por servidores de carreiras específicas e terão recursos prioritários para a realização de suas atividades.

Dentre outras medidas, é importante que o Poder Executivo tome a iniciativa de regulamentar a administração tributária, por meio de normas que tratem de organização e regimento interno, estatuto de funcionários e instituição de carreiras.

ACHADO DE AUDITORIA:

As auditorias da receita do TCE-RJ têm identificado municípios que ainda não regulamentaram a administração tributária. Em outros casos, apesar de haver regulamentação, esta não é obedecida na prática, verificando-se a superposição ou carência nas atribuições exercidas de fato.

Além da definição das atribuições, a administração tributária deve ser dotada de material e recursos humanos adequados, em quantidade e qualidade suficientes para a realização de suas atividades. Atenção especial deve ser dada ao quantitativo de fiscais, uma vez que, como determina a CF, a fiscalização somente pode ser exercida por eles.

Por outro lado, as atividades incluídas na gestão da receita devem ser objeto de planejamento que abranja todo o ciclo do crédito público, desde seu surgimento (lançamento/constituição, no caso de tributos), passando por eventuais parcelamentos e pelas diferentes formas de extinção (em especial o pagamento e a prescrição), bem como todos os demais fatos relacionados à vida útil dos créditos.

O tratamento conferido a eventuais impugnações aos créditos constituídos é outro requisito para uma boa administração fiscal. Os julgamentos devem atender aos princípios do devido processo legal e da duração razoável do processo, objetivando uma condução eficiente e célere dos processos administrativos tributários.

Os sistemas informatizados específicos de apoio também são elementos importantes na gestão da receita. Estes sistemas são, de um modo geral, adquiridos de terceiros. Neste caso, deve-se ter em mente que cada município tem sua le-

gislação fiscal própria e que o software deve ser customizado, adequando-se suas ferramentas às normas locais. Neste sentido, é interessante que representantes tanto da Procuradoria como da Secretaria de Fazenda auxiliem a elaboração do projeto básico de contratação do serviço, lembrando sempre de garantir contratualmente a propriedade do banco de dados do sistema, exigindo que este seja estruturado em um formato universal, facilitando a migração de softwares, caso necessário.

O sistema informatizado deve ser capaz de gerar relatórios gerenciais úteis, a fim de proporcionar efetivo auxílio à administração tributária, como, por exemplo, relatórios de controle de inadimplentes, de controle de parcelamentos, de controle de ajuizamentos de execuções fiscais, de controle da arrecadação amigável/judicial, de controle de cancelamentos (indicando o motivo de extinção do crédito), dentre outros.

A supervisão é outro elemento essencial para uma boa gestão da receita pública. Isso significa que deve haver controle dos atos praticados pelos servidores envolvidos. Este controle é efetuado tanto pela chefia quanto pelos órgãos e sistemas de controle interno, apurando-se responsabilidades no caso de irregularidades.

O trato com o patrimônio público submetesse, ainda, ao princípio da indisponibilida-

Sem o quantitativo adequado de pessoal e de recursos materiais, não é possível realizar uma gestão eficiente da receita pública!

É importante que os agentes públicos envolvidos na gestão da receita recebam treinamento, capacitação e qualificação permanentes!

de do interesse e dos bens públicos, o que requer a observância do devido processo legal tanto na constituição quanto na extinção de créditos tributários (artigo 141 do CTN). Isso significa que os atos praticados pelos órgãos envolvidos devem ter a forma prescrita em lei, ou, quando não existir norma reguladora, uma formalização mínima, como a existência de processo administrativo, a guarda de documentação comprobatória, a autorização do superior

hierárquico (quando for o caso), a restrição e o controle de perfis de acesso a sistemas informatizados, dentre outros requisitos. Como exemplo, um procedimento de cancelamento de crédito deve ser sempre iniciado com a abertura de processo administrativo, devendo este conter a documentação probatória da regularidade da extinção do crédito, a fundamentação legal, a autorização dos agentes competentes e a motivação para a prática do referido ato.

3 IPTU

O fato gerador, a base de cálculo e o elenco de contribuintes do IPTU estão definidos no Código Tributário Nacional (art. 32 a 34).

O IPTU 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.

A zona urbana deve ser definida por lei municipal, observada a existência de, no mínimo, dois dos seguintes melhoramentos, construídos ou mantidos pelo poder público: (i) meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; (ii) abastecimento de água; (iii) sistema de esgotos sanitários; (iv) rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; e (v) escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de três quilômetros do imóvel considerado.

ACHADO DE AUDITORIA:

As auditorias da receita do TCE-RJ têm verificado que a definição legal de zona urbana se encontra desatualizada em determinados municípios, não acompanhando a dinâmica de expansão dos centros urbanos o que pode acarretar, entre outras consequências, tratamento não isonômico aos contribuintes, injustiça fiscal e perda de receita.

O legislador municipal tem, portanto, a atribuição de traçar os limites da área urbana do município, não só para fins tributários, como também para propiciar o crescimento ordenado da cidade

em atendimento ao princípio da função social da propriedade. Uma vez definidos esses limites, a administração municipal deve encaminhar o texto legal ao INCRA, autarquia federal responsá-

vel por gerir o ITR, para evitar que o contribuinte seja duplamente tributado. Para definir a zona urbana, o CTN adotou o critério geográfico. Ou seja: estando o imóvel situado na zona urbana, será considerado urbano e, nessa condição, estará passível de incidência do IPTU. Essa regra comporta a seguinte EXCEÇÃO: imóveis que, comprovadamente, sejam utilizados em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, não sofrerão incidência do imposto municipal, estando passíveis de cobrança do ITR (vide art. 15 do Decreto-Lei federal nº 57/66) (REsp 1.112.646/SP).

A base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, que consiste no preço que o imóvel alcançará para compra e venda, à vista, segundo as condições usuais do mercado, sendo aceita variação de até 10%.

A definição do valor venal será obtida mediante avaliação imobiliária realizada sobre a totalidade dos imóveis urbanos existentes no município, devendo ser elaborada de acordo com as normas técnicas reconhecidas e por profissionais habilitados.

O principal instrumento que propicia a realização da avaliação imobiliária em massa, para fins de incidência do IPTU, é a Planta Genérica de Valores (PGV).

ACHADO DE AUDITORIA:

As auditorias da receita do TCE-RJ têm verificado que as avaliações imobiliárias, individuais ou em massa (PGV), não são elaboradas dentro dos padrões técnicos recomendados e, também, não contam em sua formulação com a participação de profissionais habilitados, podendo gerar graves consequências para a administração tributária, inclusive a impugnação dos lançamentos tributários.

De acordo com o CTN, a PGV deve ser instituída por lei, devendo conter critérios metodologicamente reconhecidos de avaliação. Por intermédio da planta, são fixados valores-padrões e genéricos dos terrenos e edificações por metro quadrado, bem como coeficientes de valorização ou desvalorização.

ACHADO DE AUDITORIA:

As auditorias da receita do TCE-RJ têm verificado, em alguns casos, a inexistência da planta de valores.

Nos municípios em que há PGV instituída, há hipóteses em que o instrumento não foi aprovado por lei, e sim por decreto, contrariando o CTN; existem ainda ocorrências em que a PGV se encontra defasada, não refletindo a realidade imobiliária local, o que pode acarretar injustiça fiscal e perda de receita.

Enquanto a PGV estabelece valores-padrão e genéricos para os imóveis, o Cadastro Imobiliário é responsável por informar as características gerais dos imóveis (idade, tipologia, metragem etc.), permitindo que a administração determine adequadamente o valor venal dos imóveis urbanos municipais.

As informações registradas no cadastro imobiliário podem ser apuradas por intermédio de visitas e levantamentos aerofotogramétrico (fotos aéreas). A qualidade dos registros iniciais sobre os imóveis, especialmente no que se refere à sua titularidade, precisa ser priorizada, sob pena de que os lançamentos sejam alvos de impugnação.

As informações do cadastro precisam ser constantemente atualizadas. Para tanto, há necessidade que sejam promovidos recadastramentos periódicos, cuja frequência dependerá da dinâmica imobiliária local.

ACHADO DE AUDITORIA:

As auditorias da receita do TCE-RJ têm apurado, em diversos municípios, que os cadastros estão desatualizados, não refletindo a realidade imobiliária local. Em muitos casos não há registro de informações básicas (endereço de correspondência, número de inscrição no CPF ou no CNPJ), dificultando uma eventual execução fiscal. Também inexistem, de um modo geral, intercâmbio de informações entre os setores da administração, perdendo-se oportunidades de promover a atualização das informações cadastrais.

Podem ser contribuintes do IPTU o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título, sempre considerando a disponibilidade econômica (imóvel que reúna condições de ser negociado) da propriedade, do domínio útil ou da posse.

ATENÇÃO!

Caso o imóvel não possua disponibilidade econômica, não há que se falar em imposição tributária. Exemplos: (1) PEC nº 482/10: veda que se cobre IPTU de imóveis situados nas proximidades de favelas, invasões e loteamentos irregulares; (2) município de São Paulo isenta de pagamento de IPTU proprietários de imóveis alagados, relativamente ao exercício subsequente ao da enchente.

No âmbito dos contratos de locação, a transferência da responsabilidade tributária do locador para o locatário não torna esse último sujeito passivo da obrigação tributária, tendo em vista que as convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos não podem ser opostas à Fazenda Pública (art. 123 do CTN). Ou seja: o locador continua sendo o contribuinte do IPTU, em que pese o ônus do seu pagamento recair contratualmente sobre o locatário.

De acordo com o STJ (Súmula nº 399), cabe à legislação municipal eleger, dentre as situações previstas no CTN, o sujeito passivo do IPTU, visando a facilitar o procedimento de arrecadação.

EXEMPLIFICANDO:

O TJ-SP decidiu, em relação a imóvel invadido e ocupado por favelados, que o proprietário deveria ser excluído da responsabilidade tributária, lançando-se o IPTU em nome dos ocupantes das moradias construídas no referido imóvel, sob pena de evidente injustiça fiscal (EmbrInf 115.904-5).

A definição da alíquota do IPTU é de competência exclusiva do poder legislativo municipal, não existindo limites mínimo e máximo estabelecidos na CF e no CTN. Entretanto, as alíquotas devem ser razoáveis, para impedir que tenham efeitos confiscatórios e prejudiquem a sobrevivência digna dos contribuintes. A alíquota do IPTU poderá ser progressiva, em razão do valor do imóvel (progressividade fiscal) ou para garantir a função social da propriedade (progressividade extra-fiscal).

A progressividade fiscal decorre do

princípio da capacidade contributiva e visa a promover a igualdade (tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais), onerando mais pesadamente os detentores de maior capacidade contributiva (alíquota maior para imóveis de maior valor, alíquota menor para imóveis de menor valor).

A instituição da progressividade fiscal precisa ser criteriosa. Para tanto, (a) deve ser instituída sob a modalidade graduada e (b) deve contemplar o conjunto de bens imóveis de um mesmo sujeito passivo situados na zona urbana do município.

A progressividade extra-fiscal busca, por outro lado, regular a função social da propriedade urbana, com o objetivo de garantir o bem-estar de seus habitantes (art. 182 da CF). Sua instituição requer inclusão prévia no Plano Diretor Urbano e edição de lei específica que defina a função social da propriedade urbana.

No caso de o proprietário do imóvel não

cumprir a função social estabelecida em lei é que surgirá, para o município, a possibilidade de instituir a progressividade extra-fiscal, respeitados os procedimentos estabelecidos no Estatuto das Cidades (LF nº 10.257/01).

O lançamento do IPTU, atividade privativa da administração, é feito de ofício, a partir dos dados constantes do cadastro imobiliário. A notificação do lançamento consoma-se por intermédio do envio do carnê para o endereço do contribuinte (Súmula 397 do STJ), razão pela qual é muito importante que as informações do cadastro estejam corretas.

O tema das imunidades e isenções costuma gerar controvérsia na gestão do IPTU. Seguem abaixo exemplos de decisões judiciais para nortear a administração tributária municipal ressaltando, contudo, que cada caso deve ser analisado criteriosamente, por intermédio de profundo estudo da legislação, doutrina e jurisprudência pertinentes:

DESCRIÇÃO	ÓRGÃO	DECISÃO
Isenção para imóvel único de servidor de baixa renda que o utilize para moradia	TJ-RJ (Representação por inconstitucionalidade 66/02)	Inconstitucional
Imunidade para cemitérios religiosos	STF (RE 578.562/BA)	Constitucional (*)
Imunidade para cemitérios explorados por empresa sem vínculo com a entidade eclesíastica	STF (RE 544.815/SP)	Inconstitucional (*)
Imunidade para imóveis da maçonaria	STF (RE 562.351/RS)	Inconstitucional (*)
Imunidade para imóveis pertencentes à Caixa de Assistência de Advogados	STF (RE 233.843/MG)	Inconstitucional
Imunidade para empresa pública que presta serviço público em regime de monopólio (ECT)	STF (RE 407.099/RS)	Constitucional
Imunidade para sociedade de economia mista controlada por ente federado que possui atuação em administração portuária	STF (RE 253.472/SP)	Constitucional

(*) Tendência do julgamento, ainda sem decisão definitiva.

É oportuno assinalar que, nas auditorias realizadas pelo TCE-RJ, tem sido verificada a ausência de fiscalização, por parte da administração tributária

municipal, para verificar se perduram as condições necessárias para o reconhecimento da imunidade ou para a concessão da isenção.

4 ISS

O fato gerador, a base de cálculo, o elenco de contribuintes e as demais normas gerais do ISS estão definidos na Lei Complementar Federal nº 116/03. O ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista em anexo à LCF 116/03. A lista é taxativa, não podendo o município criar novas hipóteses de incidência. Por outro lado, há a possibilidade de se interpretar analogicamente as hipóteses ali previstas quanto aos serviços congêneres. Para que se enquadre na hipótese de incidência do ISS, além de previsto na lista da LCF, o serviço deve caracterizar esforço com habitualidade e ser presta-

do em caráter negocial, produzir utilidade material ou imaterial em favor de terceiros e possuir conteúdo econômico. Vale dizer que deve ter natureza de prestação de serviços.

De acordo com a regra geral do art. 3º LCF 116/03, o ISS é devido no local do estabelecimento prestador. Porém, deve-se entender que o conceito de estabelecimento está expresso no art. 4º da mesma lei, que o define como o local onde a atividade de prestar serviços se desenvolve, ainda que temporariamente, desde que configure unidade econômica ou profissional, independente dos nomes utilizados para denominá-lo.

IMPORTANTE!

Embora a lei considere o local da prestação de serviço o do estabelecimento prestador, o que se objetiva é que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador, para que não se vulnere o princípio constitucional implícito que atribui àquele (município) o poder de tributar as prestações ocorridas em seus territórios. (REsp 41.867-4/RS, Relator Ministro Demócrito Reinaldo).

As exceções à regra geral sobre o local da incidência do ISS estão previstas nos vinte e dois incisos do art. 3º da LCF 116/03, que definem o local do estabelecimento do tomador para os casos de importação de serviços e fornecimento de mão de obra (incisos I e XX) e o local da prestação de serviços para diversos outros casos (vinte incisos restantes).

A base de cálculo do ISS é o preço do serviço, podendo ser arbitrada sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações, os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo contribuinte ou responsável, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

ACHADO DE AUDITORIA:

As auditorias da receita do TCE-RJ têm verificado que, em muitos casos, o arbitramento realizado pela fiscalização de ISS não têm seus parâmetros claramente especificados no auto de infração ou não utilizam parâmetros razoáveis ou, ainda, não apresentam a motivação da descon sideração dos documentos fiscais do contribuinte. O arbitramento deve ser feito em estrita observância da lei, sob pena de acarretar, entre outras consequências, tratamento não isonômico aos contribuintes, injustiça fiscal e perda de receita para os municípios.

Na construção civil, os valores dos materiais produzidos fora do local da obra e também das subempreitadas devem ser deduzidos da base de cálculo do imposto. O STF acabou com a controvérsia sobre a possibilidade de dedução das subempreitadas da base de cálculo da construção civil, pacificando o entendimento de que o artigo 9º do Decreto-Lei nº406/68, que trata da base de cálculo do ISS, foi integralmente recepcionado pela CF e não foi revogado pela LCF nº 116/03 (Ag. Reg. RE 599.582/2011-RJ). Há também as hipóteses de base de cálculo proporcional – nos casos de exploração de rodovias, ferrovias, postes, dutos, cabos, etc. que atravessem o território de mais de um município – e fixa – no caso de serviços prestados por sociedades uniprofissionais. As alíquotas do ISS serão definidas pelas leis de cada município, devendo ser observado o limite mínimo de 2% e máximo de 5%.

ATENÇÃO!

Desde a entrada em vigor da EC nº 32/02, não é permitida a utilização de redução de base de cálculo ou outro benefício fiscal que resulte numa alíquota efetiva inferior a 2% do preço normal do serviço. Apenas os benefícios concedidos anteriormente, por prazo certo e em função de determinadas condições, puderam continuar em vigor, por se caracterizarem como direito adquirido, nos termos do art. 178 do CTN.

O contribuinte do ISS é o prestador do serviço, mas a lei municipal pode atribuir a responsabilidade pelo pagamento do imposto a outra pessoa vinculada à prestação do serviço, com o objetivo de facilitar a fiscalização e a arrecadação do imposto. A título de exemplo, a lei municipal pode atribuir responsabilidade tributária a uma grande empresa tomadora de serviços situada no município ou a tomadores de serviços prestados por empresas de outros municípios.

ACHADO DE AUDITORIA:

As auditorias da receita do TCE-RJ têm verificado que algumas prefeituras não cumprem a lei que atribui responsabilidade tributária quando elas próprias são tomadoras de serviços, deixando de reter o ISS devido quando do pagamento ao contribuinte prestador. Muitas vezes, o prestador não é sequer cadastrado no município, o que impossibilita a correção da falha com o futuro lançamento e cobrança do imposto devido.

Dos tributos de competência municipal, o ISS é o que o mais depende da estrutura de fiscalização para garantir a eficiência da sua administração, com vistas a cumprir a norma contida no artigo 11 da LRF, que eleva à condição de requisito essencial para a responsabilidade da gestão fiscal do município a efetiva arrecadação dos seus tributos. Essa estrutura deve ser condizente com as características quantitativas e qualitativas do cadastro mobiliário municipal.

ACHADO DE AUDITORIA:

As auditorias da receita do TCE-RJ têm constatado a inexistência de planejamento de fiscalização e de interação entre a fiscalização de estabelecimentos clandestinos (sem licença para funcionar) e a fiscalização tributária; a resistência em utilizar as ferramentas de informática disponíveis para gerenciamento das ordens de fiscalização, lavratura de autos de infração, notificações e demais atividades fiscais, agravando a fragilidade de controle dos procedimentos efetuados no âmbito da fiscalização do ISS; dentre outras impropriedades que ferem o dever de eficiência, transparência e controle da administração tributária.

O advento da nota fiscal eletrônica de serviços (NFS-e) trouxe um novo paradigma para a administração tributária do ISS. Atualmente, a estrutura de fiscalização deve ser pensada em função das ferramentas de tecnologia da informação possíveis de serem utilizadas.

A otimização dos procedimentos de fiscalização é um dos avanços desejados com a implantação da NFS-e. A extinção de grande volume de documentos obrigatórios em meio físico facilita o trabalho do fiscal, que terá à disposi-

ção, ademais, a possibilidade de controle à distância das operações realizadas pelos contribuintes de ISS.

No entanto, para que os benefícios da implantação da NFS-e e das outras melhorias que inesoravelmente integrarão as administrações tributárias de todos os entes da federação se concretizem é importante que o ISS seja gerido por intermédio de um sistema ágil e capaz de fornecer informações úteis para a fiscalização, que, por sua vez, deve estar capacitada para utilizá-las com eficiência.

ACHADO DE AUDITORIA:

As auditorias da receita do TCE-RJ têm constatado que os municípios fluminenses têm implantado sistemas de NFS-e fora dos padrões estabelecidos no manual concebido pela Abrasf em parceria com a Receita Federal, não atentando para as funcionalidades mínimas requeridas para integração dos bancos de dados fiscais de União, Estados e demais Municípios.

A implantação da NFS-e também não tem sido acompanhada da adequação dos procedimentos de fiscalização e de treinamento dos fiscais visando ao aproveitamento das novas informações geradas.

IMPORTANTE!

A fim de que a norma contida no art. 11 da LRF c/c o princípio da eficiência seja atendida, a Administração deve implantar, em conjunto com a NFS-e, medidas de controle e boas práticas, tais como:

> Promover fiscalização nos contribuintes que deixem de emitir a NFS-e por um determinado período, inferior ao prazo decadencial de 5 anos, a fim de detectar o fim das atividades ou a sonegação do ISS;

> Instituir acompanhamento periódico dos contribuintes obrigados à emissão de NFS-e, de modo a identificar queda acentuada no montante de operações

mensais ou outras alterações que indiquem a possibilidade de evasão fiscal;

> Monitorar os contribuintes desobrigados da emissão da NFS-e, instituindo, se for o caso, alguma obrigação acessória alternativa (exemplo: declaração de serviços prestados);

> Instituir controle no sistema de emissão de nota eletrônica para identificar a ausência de conversão de Recibo Provisório de Serviços (RPS) em NFS-e dentro do prazo legal;

> Promover treinamento aos usuários dos sistemas informatizados da Fazenda.

ATENÇÃO!

> Adequar o CTM à CF, LCF 101/00, LCF 116/03 e demais LCFs de natureza tributária;

> Realizar recadastramento mobiliário: possuir um cadastro de contribuintes atualizado, inserindo diferentes situações cadastrais como contribuinte ativo, em regime de estimativa, sociedade uniprofissional, inscrito no Simples Nacional, paralisado, suspenso de ofício, cancelado de ofício, pedido de baixa etc.;

> Intensificar a fiscalização para identificação de estabelecimentos clandestinos;

> Implantar controle de acompanhamento dos maiores contribuintes;

> Desenvolver um planejamento de fiscalização, bem como adotar documentos que formalizem a origem da fiscalização (atendimento

ao princípio da eficiência);

> Observar todas as formalidades na lavratura dos documentos fiscais (identificação completa do servidor competente, fundamentação legal);

> Utilizar sistemas informatizados para registrar e emitir todos os documentos, informações e resultados das ações fiscais realizadas, de modo a possibilitar o acompanhamento do gestor sobre os atos de fiscalização, além de reduzir a incidência de erros;

> Utilizar o instituto da substituição tributária para as empresas intensivas em tomar serviços, a fim de melhorar o controle sobre os serviços tomados de empresas domiciliadas fora do município;

> Aumentar o quadro de fiscais e compatibilizar sua remuneração com a importância do cargo, observando os limites constitucionais e legais;

5

ITBI

O ITBI tem seu fundamento fixado no art. 156, II da CF e nos artigos 35 a 42 do CTN. Assim, baseado nessa legislação, os gestores municipais deverão instituir o ITBI, por meio de lei municipal.

O fato gerador do ITBI é a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos

reais sobre imóveis (exceto os direitos reais de garantia). O município onde se encontra o bem transmitido, quando ocorrer o fato gerador, cobrará o ITBI. Como exemplo de transmissão inter vivos têm-se: compra e venda, dação em pagamento, permuta, arrematação em leilão, etc.

Os direitos reais estão definidos no art. 1225 do Código Civil, sendo exemplos: direito de superfície, servidões, usufruto, direito do promitente comprador etc. Já sobre os direitos de garantia, apesar de se constituírem também como direito real, não incide o ITBI, sendo eles o penhor, a hipoteca e a anticrese.

IMPORTANTE!

A transmissão a título gratuito e causa mortis não dá causa à cobrança de ITBI, mas sim do ITD, de competência estadual.

A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, devendo-se entender como valor venal o preço livremente fixado pelas partes conforme as condições de mercado imobiliário, admitindo-se a diferença de até 10% para mais ou para menos. As formas utilizadas pelo município para se chegar ao valor venal deverão estar fixadas em lei municipal.

ACHADO DE AUDITORIA:

As auditorias da receita do TCE-RJ têm apurado que alguns municípios se utilizam de plantas de valores defasadas para obter o valor venal e que as avaliações imobiliárias não são elaboradas por profissionais habilitados.

O lançamento do ITBI é, via de regra, por declaração, baseado nas informações prestadas pelo contribuinte. Não obstante, o Fisco deverá arbitrar, mediante processo regular, novo valor, caso o valor informado não mereça fé (art. 148 do CTN). A alíquota do ITBI será fixada na lei municipal, não existindo limites máximos e mínimos, definidos na CF e CTN.

ACHADO DE AUDITORIA:

As auditorias da receita do TCE-RJ têm apurado que alguns municípios instituem alíquotas progressivas em relação à base de cálculo, em desacordo com a Súmula 656 do STF, que julgou inconstitucional tal prática.

O contribuinte do ITBI poderá ser qualquer das partes (adquirente ou transmitente) da operação, conforme dispuser a lei municipal.

O ITBI está sujeito às imunidades gerais fixadas no art. 150, VI, a, b e c da CF. As imunidades específicas do ITBI estão previstas em vários artigos da CF, sendo as mais importantes: transmissão do direito de garantia; transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária; transmissão de bens ou direitos ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital e transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção. Essas duas últi-

mas imunidades NÃO se aplicam às empresas cuja atividade preponderante seja a compra e venda, locação e arrendamento mercantil de bens imóveis ou seus direitos.

ACHADO DE AUDITORIA:

As auditorias da receita do TCE-RJ têm apurado que alguns municípios concedem imunidade para as empresas que estão em processo de realização de capital, fusão, incorporação, cisão ou extinção, sem que se proceda a uma fiscalização para confirmar se a imunidade procede e se mantém.

Em que pese a facilidade operacional de se lançar e cobrar o ITBI, existem algumas fragilidades que devem ser observadas, de forma a serem mitigadas.

Considerando que o lançamento do ITBI depende da declaração do contribuinte, a primeira fragilidade se refere ao conhecimento, a tempo, dos fatos geradores ocorridos e não declarados. Nesse sentido, entende-

-se que um convênio firmado com os cartórios de registros de imóveis é de grande utilidade.

A segunda fragilidade se refere ao cálculo do valor venal, que nem sempre corresponde ao valor de mercado. Nesse sentido, a atualização constante do cadastro imobiliário e da planta de valores do município possibilitará a obtenção de um valor venal mais fidedigno possível.

6 Taxas

Taxa é uma das espécies do gênero tributo, juntamente com os impostos, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios.

A taxa é considerada um tributo vinculado, por ser cobrada pelo município de forma a custear a atividade estatal. Ou seja, o produto da arrecadação da taxa será destinado à atividade que justifi-

cou a sua cobrança.

As taxas cobradas 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 (art. 77 do CTN).

Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou a abstenção de fato, em razão de interesse público. São exemplos de taxas decorrentes do exercício do poder de polícia as de licenciamentos e fiscalização em geral.

Por serviço público específico e divisível deve-se entender, em linhas gerais, como sendo aquele que é possível identificar a utilização individual e também se possa mensurar a atividade ou ser-

viço correspondente. Como exemplos de taxas decorrentes da prestação de serviços públicos têm-se as de limpeza pública, de coleta de lixo e de conservação, de manutenção de cemitérios municipais.

A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto, devendo refletir a maior ou menor complexidade da atividade estatal. Assim, o valor da taxa deve estar diretamente relacionado com o custo dessa atividade estatal.

ACHADO DE AUDITORIA:

As auditorias da receita do TCE-RJ têm verificado que há instituição de taxas indevidas, p.ex., cobrança de taxas de expediente para certidões negativas, ferindo o comando do art. 5º, inciso XXXIV, da CF, relativamente ao direito de petição e obtenção de certidão junto às repartições públicas (Apelação Cível nº 2005.001.35020 – TJRJ).

7

Cosip

Os municípios podem instituir, por lei municipal, a Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP), facultada a sua cobrança na fatura de consumo de energia elétrica, nos termos do artigo 149-A da CF.

IMPORTANTE!

O fato de o valor da contribuição para custeio do serviço de iluminação pública constar da conta de energia elétrica não implica no lançamento do tributo por parte da concessionária de serviço público. O lançamento é ato privativo da autoridade administrativa; a concessionária atua tão somente como arrecadadora.

O correto entendimento sobre o lançamento da COSIP é de suma importância na hipótese de seu não pagamento. A Prefeitura não poderá promover a inscrição do débito em dívida ativa com base apenas em informações encaminhadas pela concessionária, sem que tenha havido o correto lançamento.

Para se evitarem nulidades formais, os Municípios deverão, a partir das informações recebidas pelas concessionárias quanto a contribuintes em débito, proceder ao lançamento, notificando o contribuinte para pagar o tributo ou oferecer impugnação. Somente após decorrido o prazo ou julgada eventual impugnação e recurso, é que estará o lançamento apto a ser inscrito e executado.

A COSIP é uma contribuição de caráter

sui generis, por não se confundir com um imposto, tampouco com uma taxa, em razão de não existir a obrigatoriedade de prestação de serviço individualizada ao contribuinte (RE 573.675, decisão publicada no DJE de 22/3/2009). Ao contrário, o objetivo da cobrança da COSIP é custear a despesa com a iluminação pública do município, que será rateada pelos munícipes, de acordo com critérios definidos nas leis municipais.

O fato gerador e a base de cálculo do tributo não foram definidos no artigo 149-A da CF, ficando a critério do legislador municipal sua fixação, dentro dos critérios de razoabilidade. Na definição da base de cálculo, o município deverá considerar o custo da iluminação pública.

ACHADO DE AUDITORIA:

As auditorias da receita do TCE-RJ têm verificado que o registro da receita arrecadada da COSIP está ocorrendo pelo valor líquido da taxa de administração paga à Concessionária. Este procedimento não reflete a realidade dos efeitos das transações ocorridas e os princípios fundamentais da Contabilidade, em especial os artigos 6º e 83 da LF nº 4.320/64, que destacam o princípio da Evidenciação.

ACHADO DE AUDITORIA:

As auditorias da receita do TCE-RJ têm verificado falhas na instituição e na cobrança da COSIP, como a ausência de cobrança sobre imóveis não edificadas e a cobrança feita pela concessionária na fatura sem segregar os valores relativos ao tributo e ao consumo de energia elétrica.

O município deverá acompanhar a arrecadação da contribuição de forma a detectar, a tempo, irregularidades ocorridas. Para isso, devem ser solicitados à empresa concessionária relatórios gerenciais que possibilitem a identificação e o controle de todos os contribuintes e os respectivos valores devidos.

8

Dívida ativa

A Dívida Ativa constitui um conjunto de direitos ou créditos de várias naturezas, em favor da Fazenda Pública, vencidos e não pagos.

A gestão da dívida ativa compreende, em especial, a inscrição e a cobrança amigável e judicial desses créditos.

Nos Municípios, a maior parte da dívida ativa é composta pelos créditos de natureza tributária, principalmente IPTU e ISS.

A inscrição em dívida ativa é ato de controle administrativo da legalidade, sendo realizada pelo órgão competente para apurar a liquidez e a certeza do crédito. Assim, mesmo que ela seja feita automaticamente, por meio de procedimentos informatizados, é importante que exista rotina de controle sobre este ato. O agente competente para realizar este controle é aquele que a lei municipal determina como o responsável pela inscrição.

ACHADO DE AUDITORIA:

As auditorias da receita do TCE-RJ têm verificado que em muitos municípios há ausência de regulamentação sobre os procedimentos de inscrição em Dívida Ativa.

O termo de inscrição em dívida, o livro e as certidões de dívida ativa dele extraídas devem atender aos requisitos

legais estabelecidos no artigo 2º, §5º da LEF. É importante que o sistema de informática que gerencia o banco de dados da dívida ativa também seja capaz de preencher todos os critérios estabelecidos pela legislação.

A inscrição em dívida ativa deve acontecer no prazo estabelecido pela lei municipal, ou, na falta desta, em um momento razoável, que permita fazer com tranquilidade a cobrança judicial, uma vez que a inscrição é pré-requisito para a emissão do título executivo de cobrança (a CDA).

A inscrição automática feita pelo sistema informatizado deve sempre ser complementada pela inscrição dos demais valores vencidos e não pagos, como, por exemplo: os valores parcelados e pendentes de pagamento, os valores referentes a impugnações de lançamento já decididas em última instância administrativa recursal e os valores decorrentes de lançamentos de ofício eventual, como as notificações de lançamento ou autos de infração, dentre outros.

A dívida ativa é cobrada de modo amigável ou judicial. O CTM geralmente define quem fará cada uma delas, mas, em geral, a primeira é feita pelo órgão fazendário e, a segunda, pela Procuradoria municipal. O órgão fazendário deve estar atento para encaminhar ao órgão jurídico a listagem dos créditos a ajuizar a tempo de executá-los com tranquilidade, antes de findo o prazo prescricional.

ACHADO DE AUDITORIA:

As auditorias da receita do TCE-RJ têm verificado que muitos créditos são ajuizados já prescritos ou prestes a prescrever, com lapso de tempo exíguo para que o juiz ordene a citação do executado.

Como a dívida ativa é composta majoritariamente por créditos de natureza tributária, a Administração tem um período total de cinco anos para efetuar sua cobrança, contados a partir da data de constituição do crédito, conforme dispõe o art. 174 do CTN.

A prescrição é uma das formas de extinção do crédito tributário, que não traz nenhuma vantagem para a Administração Pública, pois, ao contrário do que acontece nas demais formas válidas de extinção de créditos, não há recuperação sequer parcial destes valores. Por isso, a Administração deve fazer todo o possível para recuperar os valores inscritos em dívida ativa antes que eles prescrevam ou, ainda, deve tentar adiar esta prescrição, provocando fatos que suspendam ou interrompam o decurso deste prazo.

Exemplos de condutas proativas neste sentido são a convocação do contribuinte para parcelar o débito e, em conjunto, firmar termo de reconhecimento de dívida, e a promoção da cobrança judicial do débito, que propicia, com o despacho do juiz que determina a citação, o reinício da contagem do prazo prescricional.

Os motivos de suspensão ou interrupção da prescrição estão indicados nos artigos 151 e 174 do CTN.

Na suspensão, o prazo de prescrição para de contar a partir do fato que deu motivo à suspensão, voltando a correr assim que o fato deixar de existir, computando-se o prazo já decorrido. Os casos mais comuns de suspensão são os recursos e impugnações a lançamentos tributários (artigo 151, inciso III do CTN) e os parcelamentos (artigo 151, inciso VI do CTN).

IMPORTANTE!

No caso de parcelamento, é muito importante o acompanhamento do pagamento das parcelas, visto que o prazo prescricional voltará a correr logo após o vencimento da primeira parcela não paga. Assim, se um contribuinte faz um parcelamento em 60 vezes, por exemplo, e só paga a primeira parcela, deixando de quitar as demais, o prazo prescricional volta a correr a partir da data do segundo vencimento e não da última parcela.

ACHADO DE AUDITORIA:

As auditorias da receita do TCE-RJ têm verificado que é comum encontrar prescrições de créditos oriundos de parcelamentos que deixaram de ser pagos, por falta de acompanhamento do órgão fazendário e/ou da Procuradoria.

Já na interrupção, um determinado evento faz com que o prazo de prescrição comece a contar de novo, como se nunca tivesse corrido. Assim, cada vez que a prescrição é interrompida, ela volta a correr por cinco anos contínuos novamente. Os casos mais comuns de interrupção são o despacho do juiz que ordena a citação nas execuções fiscais (artigo 174, inciso I do CTN) e o reconhecimento de débito pelo devedor (artigo 174, inciso IV do CTN).

O termo de reconhecimento de dívida deve ser usado pela Administração para acompanhar os parcelamentos de débitos, de forma a garantir mais cinco anos para cobrança, uma vez que, neste caso, haverá dois eventos, um suspensivo (parcelamento) e outro interruptivo (termo de reconhecimento de dívida), prevalecendo a contagem pelo evento interruptivo da prescrição.

IMPORTANTE!

A contagem correta do prazo prescricional é de grande importância para evitar-se a perda do crédito tributário. A definição do início do prazo prescricional depende do tipo de lançamento tributário.

Nos lançamentos de ofício, como por exemplo no caso do IPTU e taxas (artigos 149 e 174 do CTN), a prescrição acontece em cinco anos contados da data de comunicação ao sujeito passivo acerca do lançamento. Especificamente quanto ao IPTU, o que vale para início da contagem do prazo é a data da remessa dos carnês aos contribuintes.

Ocorre o mesmo com o ISS, quando lançado de ofício anualmente. Quando lançado por meio de notificação de lançamento/auto de infração, prescreve em cinco anos contados da data da ciência do lançamento pelo contribuinte. No caso de declaração do contribuinte exigida pela lei local (obrigação acessória), associada ao não pagamento do tributo (que seria a obrigação principal), a prescrição começa a correr na data da entrega da declaração.

Quanto ao ITBI, prescreve em cinco anos da data da declaração pelo particular,

que normalmente coincide com a emissão da respectiva guia para pagamento. Todos os tributos, quando impugnados, tem sua prescrição contada a partir da data da ciência do contribuinte da decisão definitiva no processo administrativo tributário.

Algumas medidas são importantes para que se tenha sucesso na cobrança dos valores inscritos em dívida ativa. Sem dúvida, a mais importante delas é a manutenção de um cadastro de contribuintes confiável, a fim de que se possa identificar adequadamente o devedor e, principalmente, seu endereço e seu CPF ou CNPJ.

Cabe lembrar que, caso o devedor (ou os respectivos bens) não seja localizado durante a execução fiscal, pode ocorrer a prescrição intercorrente, isto é, aquela que sobrevém no curso do processo judicial, tendo como consequência a perda do crédito público, conforme dispõe o artigo 40 da LEF.

ACHADO DE AUDITORIA:

As auditorias da receita do TCE-RJ têm observado prescrições intercorrentes de créditos cujos devedores não foram localizados por insuficiência do endereço e de outros dados constantes do cadastro.

DESTAQUES!

Exemplos de boas práticas na gestão da dívida ativa:

- > Controle de todo o ciclo do crédito público, desde sua constituição até a extinção regular;
- > Facilidades operacionais para quem quer pagar, inclusive disponibilização de ferramentas para a emissão de guia e cálculo de valores pela internet;
- > Informatização da gestão, com o treinamento dos usuários do sistema;
- > Padronização de procedimentos relativos à cobrança administrativa, de modo a torná-la mais dinâmica e eficiente;
- > Mecanismos de restrição e controle rigoroso da inadimplência nos parcelamentos;
- > Criação de rotinas de controle específicas para os créditos que se distinguem da “massa”, como nas impugnações decididas definitivamente, que passam a ter o termo inicial da prescrição deslocado em relação àqueles constituídos “em bloco” (caso do IPTU);
- > Comunicação eficiente e, quando necessário, formal entre o órgão fazendário e o jurídico;
- > Identificar corretamente os contribuintes de cada inscrição e agrupar todos os seus débitos tributários em uma única ação;
- > Qualificar o cadastro de contribuintes com dados de CPF/CNPJ e endereço de correspondência para facilitar a citação e penhora em execução fiscal;
- > Agrupar o máximo de exercícios possível (3 anos, por exemplo) em cada ajuizamento, atentando para o prazo quinquenal de prescrição.

9

Benefícios fiscais

A CF e a LRF introduziram aperfeiçoamentos no controle dos benefícios fiscais concedidos pelos entes da Federação, com o estabelecimento de uma série de requisitos para a sua concessão, de forma a evidenciar os seus impactos na receita pública, sobretudo no caso de ocorrer renúncia de receita, visando a assegurar o planejamento e a transparência da gestão fiscal e das políticas públicas.

IMPORTANTE:

Os benefícios fiscais só podem ser concedidos por lei específica, conforme o disposto no §6º do art. 150 da CF.

Inicialmente, para fins de delimitação e sistematização do que se compreende por benefícios fiscais, toma-se como referência o disposto no §6º do art. 165 da CF, que estabelece as seguintes modalidades: tributários (disposições especiais à regra tributária geral que aumentam a disponibilidade econômica de alguns contribuintes, tais como anistias, remissões e isenções); financeiros (subvenção social ou econômica e auxílio financeiro); e creditícios (operações oficiais de crédito, com taxas de juros diferenciadas e dispensa de taxas de serviços, comissões e/ou outros ônus).

IMPORTANTE:

Com o objetivo de dar transparência orçamentária, que permita avaliar o custo fiscal dos benefícios, os efeitos distributivos das políticas e constituir fonte alternativa de receita, em caso de desequilíbrio, o artigo 165, §6º da CF obriga a incluir no projeto de lei orçamentária (PLOA) o demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. Ou seja: foi criado um demonstrativo específico para evidenciação dos benefícios fiscais na LOA.

ACHADO DE AUDITORIA:

As auditorias da receita do TCE-RJ têm verificado no exame dos benefícios fiscais:

a) ausência de lei específica para a concessão dos benefícios fiscais;

b) edição de leis que concedem benefícios sem previsão de critérios objetivos de enquadramento e de manutenção dos benefícios concedidos aos contribuintes (autorização legislativa genérica);

c) não verificação, pelo Poder Executivo, da adequação aos parâmetros fundamentais previstos na lei, por ocasião da análise da concessão do benefício ao requerente, tais como: mão-de-obra empregada, faturamento, natureza da matéria-prima, valor do investimento, destinação do produto final e preservação do meio ambiente;

d) controle ineficiente dos benefícios

concedidos pelos municípios, que requer a identificação, pelo menos, dos seguintes elementos, individualizados por benefício: nome do contribuinte, tributo, data de início do benefício e término, fundamento legal, número do processo administrativo em que foi autorizada sua concessão. A ausência dessas informações prejudica a transparência da gestão, compromete a avaliação dos resultados e, sobretudo, impossibilita eliminar aqueles nos quais tenha sido constatada inobservância de algum requisito legal à sua concessão/manutenção;

e) remissões e anistias concedidas repetida e exclusivamente para reforçar o caixa municipal, que concorrem para desacreditar a administração tributária e desestimular os bons pagadores, aumentando drasticamente a inadimplência a médio prazo;

f) não contabilização dos benefícios fiscais concedidos.

Tal esforço de delimitação e sistematização dos benefícios fiscais é importante para a identificação da renúncia de receita, conforme previsto no artigo 14 da LRF.

IMPORTANTE:

A imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, da CF, trata de hipótese de exclusão de crédito tributário, vedando, desta forma, a instituição de tributos nos casos que especifica. Esses são resumidos a seguir:

a) a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não podem instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) não podem ser instituídos impostos sobre: templos de qualquer culto; patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, entidades sindicais de trabalhadores, instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos (desde que atendidos os requisitos da lei); livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

10

Renúncia da Receita

Renúncia de receita refere-se às perdas de arrecadação tributária em decorrência dos diversos tipos de benefícios tributários concedidos pelo município a contribuintes pessoas físicas ou jurídicas, de determinados setores, locais, com o fim de se atingirem determinados objetivos, refletindo as escolhas da política pública adotada pelo ente concedente.

O artigo 14, §1º, da LRF, configura sete hipóteses que devem ser consideradas como renúncia de receita; às quatro primeiras situações – anistia, remissão, subsídio e crédito presumido – a lei não impõe qualquer condição para que integrem o conceito de renúncia. Já para

as três últimas hipóteses – isenção, redução de alíquota e base de cálculo e outros benefícios – o legislador impôs adjectivação específica.

Ou seja, nesse último caso, apenas se considera como renúncia as isenções em caráter não geral, a alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições (isenções parciais), bem como outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Entende-se que nessas hipóteses a intenção do legislador foi a de restringir a incidência da norma, ou seja, somente caracterizarão renúncia de receita as

hipóteses que privilegiem e beneficiem individualmente certo contribuinte ou grupo de contribuintes.

Conforme a STN, o conceito de renúncia de receita da LRF é exemplificativo, abrangendo também, além dos instrumentos mencionados expressamente, quaisquer outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Tal interpretação é importante, não porque a renúncia de receita seja condenada ou configure uma irregularidade, mas porque toda e qualquer renúncia de receita, decorrente da concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária deve ser precedida de estudo do impacto orçamentário-financeiro, nos termos do artigo 14 da LRF, bem como atender, alternativamente, aos requisitos previstos nos

seus incisos I e II, a saber:

I. demonstrar que a renúncia de receita foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, ou seja, a receita prevista na LOA já deve ter considerado os efeitos da concessão da isenção ou anistia na receita, e que não afetará as metas previstas na LDO;

II. apresentar as medidas de compensação no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, se não tiver sido considerado na LOA, conforme o inciso anterior.

A par disso, a LRF também estabelece que o Anexo de Metas Fiscais, que integra a LDO, deve conter um demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita para o respectivo exercício orçamentário.

IMPORTANTE:

No caso de o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício atender à condição contida no inciso II do art. 14 da LRF, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas de compensação, sendo necessário que o valor da compensação, previsto no demonstrativo da estimativa do Anexo de Metas Fiscais, seja suficiente para cobrir o valor da respectiva renúncia fiscal.

Com relação aos registros contábeis da renúncia da receita, conforme a STN, deve ser utilizada a metodologia da dedução de receita para evidenciar as renúncias. Dessa forma, deve haver um registro contábil na natureza de receita orçamentária objeto da renúncia, e em contrapartida uma dedução de receita no mesmo montante (conta redutora de receita).

DICA!

Contabilização da renúncia

Os procedimentos para contabilização da renúncia de receita constam do Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público – Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários, Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, válido para o exercício de 2012, aprovado pela Portaria Conjunta STN/SOF nº 1, de 20/06/2011, 4ª edição, disponível no seguinte endereço na internet: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Partel_PCO2011.pdf.

Conselho Deliberativo

Presidente

Jonas Lopes de Carvalho Junior

Vice-Presidente

Aluisio Gama de Souza

Conselheiros

José Gomes Graciosa

Marco Antonio Barbosa de Alencar

José Maurício de Lima Nolasco

Julio Lambertson Rabello

Aloysio Neves Guedes

Procurador-geral do Ministério Público Especial

Horácio Machado Medeiros

Secretário-geral de Controle Externo

Gino Novis Cardozo

Secretário-geral de Planejamento

José Roberto Pereira Monteiro

Secretário-geral de Administração

Marcelo Alves Martins Pinheiro

Secretária-geral das Sessões

Gardênia de Andrade Costa

Procurador-geral

Sergio Cavalieri Filho

Chefe de Gabinete da Presidência

Ana Helena Bogado Serrão

Diretora-geral da Escola de Contas e Gestão

Paula Alexandra Nazareth

Coordenadora-geral de Comunicação Social, Imprensa e Editoração

Fernanda Pedrosa