



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

RONALDO JOSÉ RÊGO DE ARAÚJO

**RECEITAS TRIBUTÁRIAS PER CAPITA: *RANKING* DOS MUNICÍPIOS DO  
ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE, NO PERÍODO DE 2006 A 2010**

Orientador: Prof. Msc. Maurício Corrêa da Silva

Natal/RN  
Dezembro/2012

RONALDO JOSÉ RÊGO DE ARAÚJO

**RECEITAS TRIBUTÁRIAS PER CAPITA: *RANKING* DOS MUNICÍPIOS DO  
ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE, NO PERÍODO DE 2006 A 2010**

Monografia apresentada à Banca Examinadora do Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis, em cumprimento às exigências legais como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Msc. Maurício Corrêa da Silva

Natal/RN  
Dezembro/2012

Seção de Informação e Referência

Catálogo da Publicação na Fonte. UFRN / Biblioteca Central Zila  
Mamede

Araújo, Ronaldo José Rêgo de

Receitas tributárias per capita: ranking dos municípios do estado do Rio Grande do Norte, no período de 2006 a 2010 / Ronaldo José Rêgo de Araújo. – Natal, RN, 2012.

70 f. : il.

Orientador: Maurício Correia da Silva.

Monografia (Bacharelado) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Centro de Ciências Sociais Aplicadas. Curso de Ciências Contábeis.

1. Dispersão – Monografia. 2. Municípios – Monografia. 3. Receitas – Monografia. 4. Tributos – Monografia. I. Silva, Maurício Correia da. II. Universidade Federal do Rio Grande do Norte. III. Título.

RN/UF/BCZM

CDU 33

**FOLHA DE APROVAÇÃO**

RONALDO JOSÉ RÊGO DE ARAÚJO

**RECEITAS TRIBUTÁRIAS PER CAPITA: RANKING DOS MUNICÍPIOS DO  
ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE, NO PERÍODO DE 2006 A 2010**

Monografia apresentada à Banca Examinadora do Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis, em cumprimento às exigências legais como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovada em 18 de dezembro de 2012.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Msc. Maurício Corrêa da Silva - Orientador

---

Prof. Esp. Edimilson Monteiro Batista

---

Prof. Isabel Cristina da Costa Nascimento

## AGRADECIMENTOS

Agradeço infinitamente a Deus, pelo dom da vida, por ter me concedido a saúde, a paz, o amor e a sabedoria necessários para vivenciar todos os momentos de minha vida, em especial esse momento difícil de conclusão de curso.

À minha mãe, Josefa Esmeraldina de Araújo, que tanto me ama e me apoia nas decisões da vida, eu agradeço pelo amor, compreensão, paciência, renúncias e dedicação, a ela todo o respeito e gratidão que o meu ser possa expressar! Ao meu pai, Salvador Felipe de Araújo, designo também meus agradecimentos.

À minha família, como um todo, meu muito obrigado pelos conselhos e pela auxílio concedido, em especial aos meus irmãos Maria da Conceição Rêgo de Araújo e Carlos Alberto Rêgo de Araújo.

À minha namorada, Poliana Fonseca de Sousa, que a partir da união de nossas forças e de nossa dedicação pudemos vencer essa batalha. Obrigado pelo amor e carinho. E prepare-se, virão muitas outras batalhas pela frente!

Aos meus amigos conquistados nos bancos da academia, pelas horas de estudos, trabalhos, descontrações e pela participação na construção de um profissional que me tornei, meus agradecimentos. Em especial a turma 2008.1, noite, cito uns, sem me comprometer a citar todos, em ordem alfabética: Ana Karoline Rodrigues, Anilton Carneiro, Bruno Torquato, Dailton Gomes, Flávio Roberto, José Severo, Luciana Trindade, Matheus Furtado, Pascoal Leite, Rita de Kássia e Victor Godeiro. A todos eles desejo o sucesso profissional!

Aos meus professores que se comprometeram na difícil tarefa de ensinar e formar profissionais, minha admiração e meus agradecimentos pelos conhecimentos repassados. Em especial ao meu orientador, Prof. Msc. Maurício Corrêa da Silva, pela envergadura que conduziu este trabalho.

Aos meus amigos da vida, que ao longo dela me proporcionaram momentos de felicidade ímpar, em especial cito, em ordem alfabética: Alineide Fernandes, Eliane Queiroz, Janiele Souza, Jefferson Willian, Josivânia Peixoto, Jussara Karine, Marcus Vinícius, Ruane Rony, Thiago Ferreira, Tyego Franklim e Wallace Ferreira.

À FUNPEC, empresa na qual atualmente eu trabalho, em especial aos amigos dos Setores de Contas a Pagar e a Receber, no qual tenho a imensa satisfação de dividir meus dias, agradeço pelo companheirismo. Em especial cito, em ordem alfabética: Ewerton Bruno, Jakson Saymon, Janaina Nascimento, Jean Carlos, João Jerônimo, Jorge Medeiros, Maraísa Souza, Pedro Paulo Rodrigues e Verônica Carvalho.

Agradecer é admitir que houve um momento em que se precisou de alguém; é reconhecer que o homem jamais poderá lograr para si o dom de ser autossuficiente. Ninguém e nada cresce sozinho, sempre é preciso um olhar de apoio, uma palavra de incentivo, um gesto de compreensão, uma atitude de amor. É exatamente por isso, que neste momento agradeço a todos e a todas que, por mais simples que pôde ser, mesmo os não veio a minha lembrança neste momento (desculpe a mente já cansada), que me deram força para a concretização desse sonho, meu muito obrigado!

## DEDICATÓRIA

*Aos que me amam...*

*A meus pais, Salvador e Josefa, pelo amor e  
dedicação por toda a vida;*

*Aos meus irmãos, Ceiza e Carlos, pela irmandade  
fiel; e,*

*A minha namorada, Poliana, pelo apoio e  
compreensão.*

## EPÍGRAFE

*"O que nós somos é o presente de Deus a nós.  
O que nós nos tornamos é nosso presente a Deus."*

*Eleanor Powell*



## RESUMO

A promulgação da Constituição Federal de 1988 fez do município um ente da Federação Nacional mais importante e mais participativo na administração pública brasileira. Os municípios brasileiros dispõem de várias fontes de receitas, onde busca captar os recursos financeiros necessários à manutenção e ao desenvolvimento de sua máquina. Sendo suas principais fontes oriundas dos recursos próprios, das transferências intergovernamentais e dos empréstimos e financiamentos. O objetivo geral desta investigação foi estabelecer o *ranking* dos municípios do Estado do Rio Grande do Norte em que houve mais dispersão relativa das receitas tributárias per capita, no período de 2006 a 2010. Para tal, foram utilizadas as pesquisas descritiva, bibliográfica, documental, quantitativa e qualitativa. Os dados foram obtidos no sítio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Os resultados revelaram que dos os municípios de Rafael Fernandes, Timbaúba dos Batistas, Rafael Godeiro, São Tomé e Angicos foram os que apresentaram maior dispersão relativa das receitas tributárias, ou seja, em relação à média, tiveram menos regularidade na administração das referidas receitas. Já as cidades de Portalegre, São Miguel, Encanto, Martins e Nísia Floresta apresentaram menor dispersão relativa. Desse modo, tiveram maior regularidade na administração dos recursos. Na comparação com o IFGF observou-se que o equilíbrio nas arrecadações não se refletiram positivamente neste índice, tendo em vista que Encanto e Nísia Floresta foram considerados gestão em dificuldades (conceito C) e Portalegre, São Miguel e Martins gestões críticas (conceito D). Da mesma forma, observou-se que as variações na arrecadações não lograram êxito, tendo em vista que, desses municípios, apenas Rafael Fernandes obteve conceito B, gestão boa. Os municípios de Timbaúba dos Batistas, Rafael Godeiro, São Tomé e Angicos obtiveram conceito C, gestão em dificuldades.

**Palavras-chave:** Municípios; Receitas Tributárias; Dispersão relativa.

## ABSTRACT

The promulgation of the Constitution of 1988 made the municipality a member of the National Federation more important and more participatory in the Brazilian public administration. The municipalities have many sources of revenue, which aims to get the necessary financial resources to the maintenance and development of its machine. And their main sources are coming from own resources, from the intergovernmental transfers and loans and from financing. The general goal of this research was to establish the ranking of municipalities in the state of Rio Grande do Norte where there was more relative dispersion of tax revenue per capita in the period from 2006 to 2010. So, for this study, a descriptive, bibliographic, documentary, quantitative and qualitative research was used. The data were taken on the Secretaria do Tesouro Nacional's website (STN). The results revealed that some municipalities such as Rafael Fernandes, Timbaúba dos Batistas, Rafael Godeiro, São Tomé and Angicos had the highest relative dispersion of tax revenues, in other words, on an average, they had less uniformity in the administration of those revenue. However, cities such as Portalegre, São Miguel, Encanto, Martins and Nísia Floresta had the lowest relative dispersion. Therefore, they were more regular in the resource management. In comparison with IFGF, the balance in collections did not show positively on this index, given that, municipalities of Encanto and Nísia Floresta were considered Difficulties Management (concept C) and Portalegre, São Miguel and Martins, Critical Managements (concept D). Likewise, it was observed that variations in the collections did not have success, because, in those cities, only Rafael Fernandes got a "B" concept, Good Management. The municipalities of Timbaúba dos Batistas, Rafael Godeiro, São Tomé and Angicos got a "C" concept each one, "difficulties management"

**Keywords:** Municipalities, Tax Revenue, Relative Dispersion.

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Variação do ISS per capita no município de Rafael Fernandes, no período de 2006 a 2010.....	46
Gráfico 2 - ISS per capita no município de Portalegre, no período de 2006 a 2010.....	48
Gráfico 3 – Arrecadação total do IPTU no município de Viçosa, no período de 2006 a 2010.....	51
Gráfico 4 – IPTU per capita no município de Natal, no período de 2006 a 2010.....	52
Gráfico 5 – Arrecadação per capita das receitas tributárias nos municípios de Alto do Rodrigues e Natal, no período de 2006 a 2010.....	55
Gráfico 6 – Variação das receitas tributárias per capita no município de Rafael Fernandes, no período de 2006 a 2010.....	57
Gráfico 7 – Variação das receitas tributárias per capita no município de Timbaúba dos Batistas, no período de 2006 a 2010.....	58
Gráfico 8 – Variação das receitas tributárias per capita no município de Portalegre, no período de 2006 a 2010.....	59
Gráfico 9 – Avaliação das gestões municipais, de acordo com o IFGF.....	62

**LISTA DE QUADROS**

Quadro 1 – Alíquotas da retenção do IR.....	36
Quadro 2 – Interpretação do coeficiente de variação.....	44
Quadro 3 – <i>Ranking</i> dos municípios do RN de acordo com a dispersão realtiva do ISS per capita, no período de 2006 a 2010, ordenados do maior para o menor.....	47
Quadro 4 - <i>Ranking</i> dos municípios do RN de acordo com a dispersão realtiva do IPTU per capita, no período de 2006 a 2010, ordenados do maior para o menor.....	50
Quadro 5 - <i>Ranking</i> dos municípios do RN de acordo com a dispersão realtiva do das Receitas Tributárias per capita, no período de 2006 a 2010, ordenados do maior para o menor.....	56
Quadro 6 – <i>Ranking</i> dos municípios do RN de acordo com IFGF, ano base 2010, ordenados do maior para o menor.....	60

**LISTA DE TABELAS**

Tabela 1 – Arrecadação per capita do ISS nas dez cidades do RN que, em média, mais arrecadaram ISS, no período de 2006 a 2010.....	45
Tabela 2 – Regularidade na arrecadação do ISS: os dez municípios do RN que menos oscilaram na arrecadação do ISS, no período de 2006 a 2010.....	48
Tabela 3 – Arrecadação per capita do IPTU nas dez cidades do RN que, em média, mais arrecadaram IPTU, no período de 2006 a 2010.....	49
Tabela 4 – Arrecadação per capita das receitas tributárias nas dez cidades do RN que, em média, mais arrecadaram, no período de 2006 a 2010.....	54

**LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

Art.	Artigo
CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
CV	Coefficiente de Variação
EC	Emenda Constitucional
FINBRA	Finanças do Brasil
FIRJAN	Sistema da Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICMS	Imposto sobre a Comercialização de Bens e Serviços
IFGF	Índice FIRJAN de Gestão Fiscal
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IR	Imposto de Renda
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
ISS	Imposto sobre os Serviços de Qualquer Natureza
ISSQN	Imposto sobre os Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre a Transmissão “Inter Vivos” de Bens Imóveis e Direitos Reais sobre Imóveis
ITR	Imposto Territorial Rural
LC	Lei Complementar
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
Média	Média Aritmética
PGV	Plantas Genérica de Valores
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
RN	Rio Grande do Norte
STN	Secretaria do Tesouro Nacional

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	15
1.1 TEMA E PROBLEMA .....	15
1.2 OBJETIVOS .....	17
1.2.1 Geral .....	17
1.2.2 Específicos .....	17
1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO .....	18
1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO .....	19
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	19
2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL .....	19
2.2 RECEITAS MUNICIPAIS .....	22
2.3 RECEITAS TRIBUTÁRIAS DOS MUNICÍPIOS .....	24
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	39
3.1 TIPOLOGIAS DE PESQUISA .....	39
3.2 UNIVERSO E AMOSTRA .....	41
3.3 INSTRUMENTO E PROCESSO DE COLETA DE DADOS .....	42
3.4 INTERPRETAÇÃO E ANÁLISES DE DADOS .....	42
3.5 LIMITAÇÕES DO MÉTODO .....	44
<b>4 RESULTADOS DA PESQUISA E ANÁLISES</b> .....	45
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS, RECOMENDAÇÕES E CONCLUSÃO..</b>	64
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	66

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 TEMA E PROBLEMA

O Estado para chegar à representatividade que é hoje passou por inúmeros fatos históricos. Seus primeiros passos foram dados há aproximadamente 3.000 anos antes de Cristo, quando a revolução agrícola e a revolução urbana, deram origem a formação das cidades e ao desenvolvimento do comércio, que acabaram por determinar a criação de um poder de centralização para coordenar as atividades econômicas e o poder militar (PELLINI, 2003).

Mais tarde, novos povos também adotaram a figura do Estado como meio de estabelecer o convívio e o desenvolvimento da sociedade como um todo, como bem retrata Pellini (2003, p. 5):

Sociedades mais organizadas nas antigas civilizações, como a egípcia, a mesopotâmica, a chinesa, a grega e a romana, todas elas apresentaram grande desenvolvimento do comércio e criaram métodos específicos de coordenação das atividades econômicas e de organização militar (PELLINI, 2003).

Após vários processos de transformação e maturação, esse poder de centralização – o Estado – passou a vincular outras finalidades em todo o mundo com a Revolução Industrial, a ascensão do capitalismo, até chegar ao patamar do Estado Democrático de Direito brasileiro, proclamado no Art. 3º da Constituição Federal de 1988:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (BRASIL, 1988).

Com a edição da Carta Magna de 1988, o Estado brasileiro assume o papel de “garantir o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna”.

Através de seus órgãos públicos, o Estado brasileiro consegue desenvolver uma série de atividades que objetiva atender as necessidades do povo e as garantias herdadas da Constituição de 1988. No entanto, percebe-se que para atingir seus fins é preciso desembolsos financeiros por parte do Estado (MOTA, 2009).

Enquanto que os empresários definem que as empresas privadas têm a finalidade de gerar lucros, há quem diga que a finalidade dos órgãos públicos é “gastar dinheiro”. Porém,



não é seu objetivo gerar *déficit*, pois para todo o gasto público faz-se necessário desembolsos financeiros (MOTA, 2009).

Dessa forma, fica claro expor que para todo gasto público realizado tem que haver necessariamente igual fonte de recurso público, em valores financeiros, para cobrir a despesa, ora efetivada, e assim permitir o equilíbrio financeiro, apresentado por Mota (2009, p. 67):

No mundo das finanças públicas, costuma-se defender que o objetivo de um órgão público, normalmente definido no momento de sua criação, não é gerar *superávits* (nem *déficits*), mas sim obter o necessário ponto de equilíbrio financeiro, de modo que todos os gastos gerados no desenvolvimento de suas atividades e projetos contem com fontes de recursos equivalente (MOTA, 2009).

Logo, para arcar com todas as despesas que os órgãos públicos geram no desenvolvimento de suas atividades é preciso que ele obtenha fundos necessários para cobri-las e estabelecer o equilíbrio financeiro desejado. Para isso, o Estado pratica atividade financeira e consegue levantar recursos, através da arrecadação de tributos. Os tributos são, por sua vez, a principal fonte de recursos do setor público, eles entram nos cofres públicos e a contabilidade pública os nomeiam como receitas tributárias (MOTA, 2009).

O Manual de Procedimentos aplicados à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, intitulado Receitas Públicas, traz em seus conceitos a definição de receitas tributárias: “são os ingressos provenientes da arrecadação de impostos, taxas e contribuições de melhoria. Dessa forma, é uma receita privativa das entidades investidas do poder de tributar: União, Estados, Distrito Federal e os Municípios” (BRASIL, 2007, p. 25).

Mesmo o Estado, no exercício de sua soberania, fazendo uso do poder de tributar, que exige de seus cidadãos o pagamento de tributos, ele obriga-se de mesma forma a cumprir os deveres ilustrados na Constituição Federal, garantindo a seu povo todas as condições necessárias para o bom convívio social, para que não haja desproporcional lesão ao patrimônio privado.

Fica evidenciado, portanto, que todo o desembolso financeiro que os cidadãos fazem em prol do Estado deve voltar para a população em forma de prestação de serviço e bens de utilidade pública. As últimas gerações têm sido mais insistentes e tem cobrado mais dessas atividades do Estado, buscando melhorar a qualidade dos serviços públicos e dos bens públicos. Essas ações têm sido motivadas pelo grau de instrução das pessoas, que tem aumentado ultimamente, bem como pela própria transparência fiscal, que tem levado ao conhecimento de muitos os fortes aumentos na arrecadação de impostos. No entanto, essa tarefa tem sido muito difícil. Vivemos em um tempo em que este país sofre dia após dia o

desvio e a utilização dos recursos públicos para fins não prioritários, obrigando os cidadãos que têm condições a pagar por serviços que deveriam ser ofertados pelo governo, como educação, saúde e segurança. Pior ainda é para os que não têm condições de pagar. Estes são excluídos de alguns segmentos, sofrem e até morrem com a negligência dos governos.

O que não faltam são recursos.

O Brasil bate recordes em arrecadação.

“Arrecada como um país de primeiro mundo, mas retorna para a população como um país de terceiro mundo” é o que disse Letícia do Amaral, diretora do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT, 2010).

Nesse sentido, saber se o contribuinte está sendo “cobrado” a progressões crescentes e não tendo a devida contraprestação de está sendo investido, tem sido a preocupação de muitos brasileiros.

Do acima exposto, surge o questionamento que o objetivo geral investigará: **Qual o ranking dos municípios do Estado do Rio Grande do Norte – RN em que houve mais dispersão relativa das receitas tributárias per capita, no período de 2006 a 2010?**

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Geral

O objetivo geral desta investigação é estabelecer o *ranking* dos municípios do Estado do Rio Grande do Norte em que houve mais dispersão relativa das receitas tributárias per capita, no período de 2006 a 2010.

### 1.2.2 Específicos

Os objetivos específicos são:

- Caracterizar as peculiaridades da administração pública municipal;
- Distinguir as receitas de competências dos municípios;
- Caracterizar as receitas tributárias dos municípios;
- Levantar os dados sobre as receitas tributárias dos municípios do Estado do Rio Grande do Norte, no período de 2006 a 2010.

### 1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

O mecanismo de mercado não pode desempenhar sozinho todas as funções econômicas, tornando, assim, imprescindível a atuação governamental para guiar, corrigir e suplementar os resultados gerados pelo mercado.

Compreender esta realidade é importante, pois ela indica que o tamanho apropriado do setor público é fundamentalmente uma questão técnica, e não uma questão ideológica, pois não se discute a necessidade de sua existência, e sim a forma, amplitude e abrangência de sua atuação (CREPALDI, 2010).

De mesma forma, o cidadão não consegue por si só desempenhar todas as funções sociais, tornando, igualmente, indispensável à atuação do governo como meio de guiar as ações dos particulares no sentido de estabelecer o bom convívio social.

Nesse sentido, a máquina pública se apresenta de diversas formas no intuito de garantir os direitos de todos, a ordem da sociedade e o progresso do país, seja no norteamento da economia, na prestação de serviços públicos, na realização de benfeitorias públicas.

Na Constituição Brasileira de 1988, está cristalizado o dever do Estado de assegurar à proteção à saúde (Art. 196), à educação (Art. 205), à cultura (Art. 215), ao lazer, ao desporto (Art. 217) e ao turismo (Art. 180) de toda a população. Todavia, pode a responsabilidade, em algumas situações, ser partilhada com outros grupos sociais, ou também por instituições do mesmo Estado, como é o caso da seguridade social, que é claramente apontada na Constituição Federal brasileira, como responsabilidade da sociedade inteira. Mesmo assim, lembrar deve ser preciso que o Estado brasileiro possui uma forma federativa e, por essa razão, há uma distribuição das competências administrativas e legislativas entre esferas político-administrativa da federação (TAVEIRA, 2010).

Os Municípios, como ente da federação, são responsáveis pelo desembaraço dos problemas locais que afetam cotidianamente a vida dos cidadãos, abraçando a ideia de que o Poder Municipal é a esfera mais próxima do povo e por essa razão pode chegar com maior precisão aos males que os atormentam e com maior abrangência as soluções possíveis.

Entretanto, para atuar nesse sentido os municípios necessitam de fontes de recursos. E uma das fontes de recursos é a arrecadação de tributos a partir da ação do município sobre patrimônio dos particulares, resguardada na Constituição Federal.

Sendo assim, o presente estudo se justifica por trazer e evidenciar a existência de diferenças significativas na ação do Município sobre o patrimônio de sua população. Em

outras palavras, ele permitirá vislumbrar a existência de oscilações significativas na arrecadação tributária per capita dos municípios.

#### **1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO**

Este trabalho limita-se a analisar as receitas tributárias de competência municipal de todos os municípios do Estado do Rio Grande do Norte, nos anos de 2006 a 2010, a partir do indicador orçamentário receita tributária per capita. Os dados foram extraídos dos Balanços Orçamentários divulgados no sítio da Secretaria do Tesouro Nacional - STN.

O Balanço Orçamentário é o demonstrativo contábil que apresenta as receitas previstas e as despesas fixadas, em confronto com as realizadas, conforme Art. 102, da Lei 4.302/64. Para esta pesquisa foi utilizada apenas um grupo das receitas, as receitas tributárias.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL**

A promulgação da Constituição Federal de 1988 fez do município um ente da Federação Nacional mais importante e mais participativo na administração pública brasileira. Isso tanto na oferta de bens e serviços públicos, quanto na promoção da cidadania, aperfeiçoando e acentuando as diferentes práticas de participação da sociedade na gestão pública. Além desta dimensão política, os municípios passaram a ter destaque na atuação econômico-social, promovendo seus desenvolvimentos a partir da formação de convênios, consórcios, programas, dentre outras formas de atuação sistêmica, integrando-se a outros municípios, aos governos estadual e federal e até mesmo a formar parcerias público-privada (KLERING *et al.*, 2011).

Junqueira, Inojosa e Komatsu (1997) reforçam o pensamento da importância de um município mais envolvido com a gestão dos recursos públicos, enfatizando que a partir do momento em que há o deslocamento do poder do âmbito geral para o local, instância mais permeável à influência do cidadão, dota os municípios de capacidade necessária para gerenciar as políticas sociais com maior precisão, permitindo melhorias na qualidade de vida dos cidadãos locais. Em outras palavras, permite que o governo local possa valorizar mais seu

povo garantindo a eles o direito ao trabalho, à saúde, à educação, à segurança, à previdência social, à proteção à maternidade e à infância e à assistência aos desamparados, direitos sociais constitucionais.

Há quem questione o reconhecimento do Município como ente federativo e trace inúmeras críticas a inovação trazida pela Constituição, porque, por exemplo, os municípios não têm representações no Senado Federal, não podem propor emendas à Constituição, não possuem poder judiciário, nem possuem território. De fato, não é característica comum das federações ter os municípios como entes federativos. No entanto, os Municípios brasileiros, dotados de Poderes Executivo e Legislativo próprios, mesmo não possuindo Poder Judiciário, nem representação no Senado Federal, são considerados entes federativos. Argumentos contrários à dignidade federativa dos Municípios são de ordem excessivamente formal e devem ceder diante da autonomia municipal, que é reconhecida ao Município em Constituições anteriores. Daí dizer que o Art. 18 da Constituição Federal de 88, ao inserir o Município na organização político-administrativa do Estado brasileiro, considerando-o autônomo, apenas positiva uma situação fática existente há tempos (GABRIEL, 2010).

Investido pela Constituição de 1988, o município brasileiro é dotado do poder de editar sua própria Lei Orgânica. Essa lei, também conhecida como Carta Própria, equivale a um a espécie de Constituição Municipal. De forma geral, a Lei Orgânica Municipal dita os princípios que determinam as regras para a realização das eleições municipais, a composição da Câmara de Vereadores, as remunerações do executivo municipal, as proibições e incompatibilidades a que estão sujeitos Prefeito e Vereadores, a organização municipal, as normas administrativas, a administração tributária e financeira do município, o planejamento municipal e seus instrumentos, a participação popular e a adoção de políticas para o desenvolvimento do município nos diversos setores (ZMITROWICZ; BISCARO, 1998).

Entende-se por competência a capacidade, o poder de atuar, fazer leis, promover políticas, administrar recursos dentro do campo de ação que envolve todo o território de cada uma das esferas de poder. O Estado brasileiro é composto por três esferas de poder, a União, os Estados e os Municípios, cada um dotado de competências próprias, seu próprio campo de atuação e algumas competências comuns. Estas três esferas possuem poderes diferentes, sendo que alguns são específicos de cada uma, ou seja, exclusivos, outros são comuns às três esferas (TEIXEIRA, 2012).

De forma geral, as competências privativas dos municípios são aquelas que se referem ao interesse local, detalhadas na Lei Orgânica Municipal. O município, portanto, organiza e presta, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, todos os serviços públicos de

interesse local. Dessa forma, além da prestação de serviços que, historicamente, compunham as atribuições municipais, como vias públicas, limpeza, iluminação, trânsito, os municípios passaram também a enfrentar cotidianamente o desafio de atender à outras necessidades sociais, como os problemas de habitação, saúde, educação, emprego, alimentação etc., haja vista que a governabilidade da prefeitura teve que assumir o papel de identificação e reconhecimento dos problemas populacionais de sua região e a sua correspondente solução, de acordo com suas condições peculiares, o que o Governo Federal não conseguia fazer com alcance em todas as cidades (JUNQUEIRA, INOJOSA E KOMATSU, 1997).

Diretamente o município desempenha as suas funções por meio de um aparelho administrativo constituído por órgãos (secretarias, departamentos, serviços, etc.) e entidades (autarquias, fundações e empresas estatais), que age diretamente sobre o cidadão, em cuja configuração se orienta segundo as especificidades locais em termos de necessidades de oferta de bens e serviços públicos (KLERING *et al.*, 2011).

Já Zmitrowicz e Biscaro (1998) contam que a administração municipal é conduzida pelo Prefeito que, como chefe do Executivo local, comanda, supervisiona e coordena os serviços de peculiar interesse do Município, auxiliado por Secretários Municipais, Coordenadores ou Diretores de Departamento, de acordo com a estruturação da Prefeitura e a maior ou menor desconcentração de suas atividades.

De toda forma, os órgãos e as entidades da Administração Pública Municipal devem lembrar que a Constituição Federal de 1988 trouxe em seu bojo muitos princípios que devem ser seguidos pela Gestão Pública, alguns explícitos, outros implícitos. Aqueles que estão explícitos na Carta Magna, fixados em seu Art. 37, são eles: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Contudo, há outros tão importantes quanto os referidos, quais sejam, razoabilidade, proporcionalidade, finalidade, motivação e supremacia do interesse público (SERESUELA, 2002).

Em conjunto com os problemas locais que as prefeituras têm a obrigação de solucionar, ela assume outros compromissos que de forma integrada se propõem a garantia do bem estar social, não apenas de seu povo, mas de todo o país. A Carta Magna, em seu Art. 23, denota estes compromissos quando estabelece:

Art. 23 É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

I - zelar pela guarda da Constituição, das leis e das instituições democráticas e conservar o patrimônio público; II - cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência; III - proteger os documentos, as obras e outros bens de valor histórico, artístico e cultural, os monumentos, as paisagens naturais notáveis e os sítios arqueológicos; IV - impedir a

evasão, a destruição e a descaracterização de obras de arte e de outros bens de valor histórico, artístico ou cultural; V - proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação e à ciência; VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas; VII - preservar as florestas, a fauna e a flora; VIII - fomentar a produção agropecuária e organizar o abastecimento alimentar; IX - promover programas de construção de moradias e a melhoria das condições habitacionais e de saneamento básico; X - combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos; XI - registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios; XII - estabelecer e implantar política de educação para a segurança do trânsito (BRASIL, 1988).

E em seu Art. 30, a Lei Maior vai mais afincado e trata das competências privativas dos municípios, conferindo-lhes poderes e mais obrigações:

Art. 30. Compete aos Municípios:

I - legislar sobre assuntos de interesse local; II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber; III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei; IV - criar, organizar e suprimir distritos, observada a legislação estadual; V - organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial; VI - manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação infantil e de ensino fundamental; VII - prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, serviços de atendimento à saúde da população; VIII - promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano; IX - promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual (BRASIL, 1988).

A partir dessa visão, o município fica encarregado de cumprir todos os seus objetivos planejados por sua gestão, bem como as atribuições legais, mediante o interesse público, zelando pela eficiência, alcance e eficácia, utilizando para tanto os recursos disponíveis por meio de instrumentos e ferramentas de gestão adequada.

## **2.2 RECEITAS MUNICIPAIS**

Ao passo em que a Constituição Federal de 1988 definiu que a República Federativa do Brasil teria sua organização político-administrativa formada pela “união indissolúvel” da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, nos termos dos Art. 1º e 18º, a reverenciada Constituição estabeleceu também a descentralização das partes: além de prever e reconhecer os estados, dando-lhes competências e rendas, prevê e reconhece os Municípios, entidades político-administrativas intra estaduais, conferindo-lhes também competências e

rendas, dotando-as de autonomia política, administrativa e financeira (NAZARETH; PORTO, 2002).

A chamada Reforma Tributária de 1988 culminou, para Afonso *et al.* (1998), na municipalização da receita. Nunca antes os municípios tiveram tanta importância para a administração pública nacional, afirma o autor. Com essa medida, os governos subnacionais, em especial os municipais, passaram a ter uma elevada participação nas receitas e nos gastos públicos, justificada pela detenção de sua autonomia trazida no texto da Constituição de 1988 (NAZARETH; PORTO, 2002).

De mesma forma, à medida que Carta Magna definiu os municípios como entidades federativas autônomas, elevando-os à categoria de membros da federação, alterou significativamente sua estrutura e seu funcionamento, como expõe Nazareth e Porto (2002, p. 5):

- reconheceu a capacidade de auto-organização dos governos municipais, estabelecendo a criação da Lei Orgânica Municipal, tratada no âmbito local, uma espécie de constituição do Município;
- ampliou a competência tributária da esfera municipal de governo, conferindo-lhe o poder exclusivo de instituir e cobrar os impostos sobre a propriedade territorial e urbana - IPTU, sobre a transmissão inter-vivos de bens imóveis – ITBI e sobre serviços de qualquer natureza - ISS, prevendo ainda a possibilidade de delegação de competências da União e dos Estados e a ampliação das chamadas competências concorrentes, conferidas em comum aos três níveis de governo;
- complementou a repartição da competência tributária com o aprofundamento do sistema de quotas de participação, aumentando as transferências intergovernamentais de receitas com o objetivo de equalizar os recursos disponíveis para os municípios, fundamentais para o desempenho de suas atribuições (NAZARETH; PORTO, 2002).

Por conseguinte, estas medidas tornaram por acabar com o poder de centralização que existia no governo federal, adotado durante o regime militar, concedendo aos Estados e Municípios a prática do exercício da autonomia financeira.

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

I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas (BRASIL, 1988).

A permissão em instituir e cobrar os impostos municipais previstos na Constituição não seria suficiente para garantia da autonomia financeira tão desejada. Alguns municípios apresentaram ainda dificuldades financeiras e necessitam do apoio de outros governos. A autonomia financeira foi mais bem disseminada a partir da ampliação das transferências intergovernamentais que também foram modificadas pela Constituição, quando alterou as



regras de repartição tributárias nos três níveis de governo e os municípios passaram a ter direito a quotas mais elevadas no Fundo de Participação dos Municípios.

### **2.3 RECEITAS TRIBUTÁRIAS DOS MUNICÍPIOS**

Os municípios brasileiros dispõem de várias fontes de receitas, onde busca captar os recursos financeiros necessários à manutenção e ao desenvolvimento de sua máquina. Sendo suas principais fontes oriundas dos recursos próprios, das transferências intergovernamentais e dos empréstimos e financiamentos. Entende-se por recursos próprios aqueles estabelecidos pela Constituição e que asseguram ao Município o direito de arrecadar tributos de sua competência e a gerar rendas locais advindas de remunerações relativas ao uso de seus bens ou a serviços prestados, que são efetivados através do pagamento de preços. As receitas tributárias são, portanto, objeto deste trabalho (ZMITROWICZ; BISCARO, 1998).

Segundo a Lei nº 4.320/1964, as receitas tributárias são os ingressos provenientes da arrecadação de impostos, taxas e as contribuições de melhoria cuja competência é atribuída constitucionalmente aos entes da federação. O município como ente da federação detém parcela dessas receitas.

A CF, Art. 30, II, delegou aos municípios a sua auto organização quanto ao sistema de arrecadação dessas receitas, quando diz que os municípios são responsáveis pela instituição e arrecadação dos tributos de sua competência, obedecendo, todavia, as normas Constitucionais e tributárias vigentes. Sob o mesmo ponto de vista, Araújo (2007) afirma que cada município deverá organizar seu sistema de arrecadação em um Código Tributário próprio e que o montante arrecadado desses tributos é integralmente privativo a prefeitura que o instituir.

Os recursos tributários representam a fonte de financiamento sobre a qual a esfera local possui maior autonomia. Por meio do exercício da sua competência, os municípios têm poder para influenciar o montante recolhido de modo a ajustar suas receitas às necessidades de gastos.

O Código Tributário Nacional – CTN (BRASIL, 1966), que foi acolhido pela Constituição de 1988, define, nos termos do Art. 3, tributo como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Na mesma linha, o CTN (BRASIL, 1966), em seu Art. 16, delibera: “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Com isso, ele quis dizer que seu fato gerador é uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relacionada com o contribuinte, corroborando, portanto, a não vinculação da receita, atendendo ao princípio orçamentário da não afetação da receita pública, conforme expresso no Art. 167, VI, da Carta Política:

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 (BRASIL, 1988).

Diante disto, a Lei Maior apresenta em seu Art. 156 os impostos que são da esfera municipal:

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; IV - (Revogado pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (BRASIL, 1988).

Embora os impostos não necessitem de atividade estatal para constituir o fato gerador dos impostos, estes, por sua vez, têm como base fática um comportamento do contribuinte, ou uma situação jurídica na qual ele se encontre. Em outras palavras, o imposto, para existir, exige sempre um fato qualquer em que esteja envolvido o particular, sem a participação estatal. Este pensamento é também disseminando no Art. 16 do CTN (BRASIL, 1966) onde exprime que o “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Mesmo os impostos sendo tributos não vinculados, não implicando na atuação direta do Estado, porém, obedecem ao princípio da capacidade contributiva, anunciada no Art. 145, § 1º, da CF, que está relacionada com a imposição do ônus tributário sobre a pessoa que deve suportá-lo (PAOLIELLO, 2003):

Art. 145:

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988).

Com a aplicação deste princípio existe um tratamento justo do Estado com o contribuinte, pois quando o legislador considera as diferenças dos cidadãos, tratando de forma desigual os desiguais, ele impõe o recolhimento de impostos considerando a capacidade econômica que cada cidadão tem, em separado, para contribuir com as despesas da coletividade. O tributo, portanto, é justo desde que adequado à capacidade econômica da pessoa que deve suportá-lo (PAOLIELLO, 2003).

Sob a égide da Constituição Federal, Art. 156, inciso III, e do Código Tributário Nacional, Art. 71, nasceu a Lei Complementar Nº. 116 de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre as normas gerais do Imposto sobre os Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, definindo ser este um tributo de competência dos municípios e do Distrito Federal que atinge os serviços previstos na referida Lei Complementar, mesmo que tais serviços não sejam a atividade principal do prestador, o simples fato de exercê-lo, mesmo que esporadicamente, já se concretiza como prestação de serviços (MACEDO, 2012).

Na mesma cadeia, o legislador teve a preocupação de dirimir dúvidas quanto aos conflitos de competências entre os entes que pudessem existir, quando anuncia que não se aplica o ISSQN sobre os serviços compreendidos no Art. 155, II, que são os serviços referentes às “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”, uma vez que este versa no fato gerador de um outro imposto, o Imposto sobre a Comercialização de Bens e Serviços – ICMS, de competência dos Estados, e, por conseguinte, não sendo fato gerador de ISSQN.

O Art. 3º da mencionada lei é categórico quando expressa que “o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local” descrito lá nos incisos. Para evitar a prática de empresas se instalarem juridicamente em "paraísos fiscais de ISS" e efetivamente estarem estabelecidas num grande centro, o Art. 4º procurou firmar um critério para interpretar o que seja "estabelecimento prestador". Segundo o dispositivo, será estabelecimento prestador aquele em que o contribuinte desenvolve a atividade, independente de que denominação tenha dado ao estabelecimento, ou seja, o devido local do recolhimento é

o município onde ocorrer a efetiva prestação de serviço, conforme transcrito na sequência (OLMO, 2004):

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas. (BRASIL, 2003)

A CF também acertou algumas diretrizes, quanto a edição da lei instituidora do ISS, quando no § 3º, do Art. 156, faz menção ao referido imposto municipal:

Art. 156:  
§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (BRASIL, 1988).

Com efeito, a LC trouxe em seu texto a alíquota máxima do ISS que ficou estabelecida em cinco por cento (5%) da base de cálculo. Só que o legislador deixou de fixar o percentual mínimo, apesar da obrigatoriedade estabelecida pela Constituição. Embora a Lei infraconstitucional não tenha estabelecido este percentual, a Emenda Constitucional nº. 37 12 de junho de 2002 (BRASIL, 2002) se antecipou e definiu que “terá alíquota mínima de dois por cento (2%), exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968”. Todavia, este foi definido por meio de Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, pois deverá o percentual ser estabelecido pela lei complementar.

A fixação da alíquota mínima tem a função de preservar o Erário Público Nacional dos maus gestores públicos locais que diminuem abusivamente as alíquotas do ISS no sentido de atrair aqueles que estão localizados nos grandes centros. Esta atitude deixa frágil o fisco dos grandes centros e acaba por produzir vantagens indevidas ao setor de serviços, em detrimento da captação de tributos pela Federação como um todo. Já a fixação de alíquotas máximas tem por objetivo preservar o contribuinte dos abusos quanto ao poder de tributar. Como se vê, o Congresso Nacional primou pela defesa do contribuinte do ISS, cujos maiores expoentes são bancos e empreiteiras, e deixou à míngua o interesse do Erário Público, do qual dependem aqueles que tem na assistência do Estado o seu único meio de sobrevivência (OLMO, 2004).

O ISSQN tem como responsável o próprio contribuinte, conforme determina o Art. 5º, da Lei Complementar nº 116 (BRASIL, 2003). Em contrapartida, o Art. 6º institui a

responsabilidade tributária, que é a transferência da responsabilidade de recolher do contribuinte para o tomador do serviço:

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País; II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa (BRASIL, 2003).

Portanto, pode-se dizer que entre o pagador e o poder público, está o município. A obrigação do tal tributo pode ser sujeito ativo e o passivo. O município é o sujeito ativo do tributo do ISS, considerando-se princípio da territorialidade que diz que cada um possui requisitos para cobrar no seu território, esse pagamento, contanto que se verifiquem as normas da legislação superior (VETARISCHI, 2005). Já o sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública que está em ligação direta com a materialidade da hipótese legal de incidência tributária (BORGES, 2001 *apud* ALMEIDA, 2007). Em outras palavras, o sujeito passivo é a pessoa que cabe pagar o ISS. É o contribuinte prestador de serviço que pode ser autônomo ou uma empresa; é a pessoa natural ou jurídica obrigada ao cumprimento da obrigação tributária (ALMEIDA, 2007).

O CTN (BRASIL, 1966) conduz perfeitamente o que vem a ser a figura dos sujeitos ativo e passivo do imposto, quando enumera as relações de cada um dos envolvidos na operação, propagada em seus Art. 119 e 121:

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

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

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

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei (BRASIL, 1966).

O ISS é devido no momento da prestação de serviço, no instante em que ocorre a exteriorização do fato gerador. O fato gerador do ISS é a prestação dos serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar, mesmo que a prestação dos serviços englobe também o fornecimento de mercadorias. O Decreto-Lei 406 de 31 de dezembro de 1968 (BRASIL,

1968) traz a definição do fato gerador do ISS, em seu Art. 8º, o qual foi substituído pela Lei Complementar nº 116/03, mas o primeiro ainda conservou suas normas, segundo seu Art. 1º que diz (ALMEIDA, 2007):

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador (BRASIL, 2003).

Vetarischi (2005) reforça o que o fato gerador do ISS é a prestação de serviços definidos na lista anexa à Lei, e para que se inicie a obrigação tributária é preciso que se concretize a prestação de serviços, e caso o serviço prestado não esteja previsto em lei não poderá, em ocasião alguma, ser-lhe incidido o ISS.

Segundo o Decreto-Lei nº 406 (BRASIL, 1968), Art. 9º, a base de cálculo do imposto é preço do serviço. Entende-se por preço do serviço a receita bruta que lhe corresponde, sem qualquer dedução, exceto os descontos dados independente da condição. Pêgas (2003, p. 145 *apud* ALMEIDA, 2007) assinala que preço é tudo o que for cobrado em virtude da prestação do serviço, em dinheiro, bens serviços ou direitos, seja na conta ou não, inclusive a título de reembolso, reajustamento ou dispêndio de qualquer natureza. No caso das obras de construção civis, alguns municípios deduzem do preço dos serviços o valor dos materiais comprados de terceiros e aplicados na obra, e das faturas de subempreitadas já tributadas antes pelo ISS (ALMEIDA, 2007).

Já Franco (2002, p. 2 *apud* ALMEIDA, 2007) assinala que o ISS “recai sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços, sem dedução de parcela componente alguma, nem de despesas, custos ou materiais empregado na prestação de serviço”. Além disso, o autor verifica duas exceções, a saber: admite a dedução, do preço bruto, dos valores dos materiais fornecidos pelo prestador e das subempreitadas já tributadas pelo imposto; e abandona o preço do serviço, passando o ISS a ser calculado através de alíquotas fixas ou variáveis em função da natureza dos serviços ou de outros fatores pertinentes, quando se trata de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte (ALMEIDA, 2007).

A Lei Complementar 116 (BRASIL, 2003) ao tratar deste assunto estabelece:

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 (BRASIL, 2003).

A Lei Complementar nº 116/2003 também estabeleceu em seu Art. 7º a exclusão da base de cálculo os materiais fornecidos na prestação de serviços de execução de obras de construção civil e reformas, bem como possibilitou a existência da base de cálculo proporcional, quando se tratar peculiarmente das prestações de serviços previstas no parágrafo § 1º.

Toda a complexidade e normatização peculiar ao ISSQN advém de sua importância enquanto principal receita tributária dos entes públicos municipais (SCHAEFER; TREIN, 2006). Por isso, por se tratar de uma confiante fonte de recurso é que o ISS é preocupação constante dos gestores municipais, pois ele demonstra ter um elevado potencial de crescimento na receita própria dos municípios, isto considerando, que este imposto apresenta uma melhor performance evolutiva de lastro econômico do que outros impostos (SOUZA, 2009).

Outra principal fonte de recurso arrecadatória dos municípios é o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, imposto regulamentado pelo CTN de 1966 e aceito pela Lei Maior de 1988, quando nos termos de seu Art. 156, I, o institui.

O IPTU é um imposto que visa essencialmente o patrimônio do particular. O aspecto material do fato gerador é, pois, a propriedade predial e territorial urbana. Esse fato gerador está expresso no Art. 156, inciso I, da Constituição de 1988, e é mais bem explicitado no Art. 32 do CTN (BRASIL, 1966):

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 (BRASIL, 1966).

O fato gerador do imposto, portanto, está atrelado a três situações em que o contribuinte possa se encontrar: a propriedade do imóvel, a quem detêm o gozo jurídico pleno, completo, de uso, fruição e disposição de bem, assim como de reavê-lo de quem injustamente o detenha; o domínio útil do imóvel, a quem possua o direito de usar e gozar, mas não de dispor do bem; ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, que se entende como os imóveis que se formaram por força da natureza, compreendendo o solo com a sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, como árvores, frutos pendentes, espaço aéreo e subsolo, bem como tudo que o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada a terra, os edifícios e construções, de modo que não se possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano (ELLWANGER, 2012).

Dessa forma, aqueles a quem detenham a relação descrita no parágrafo anterior estará entrando na situação que constitui fato gerador do IPTU. Assim sendo, eles passam a ser o sujeito passivo do imposto, que podem se apresentar de diferentes formas, conforme manifestado no CTN (BRASIL, 1966), Art. 34. “Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”.

Sobre o assunto, Ellwanger (2000, p. 18) explica as figuras desse contribuinte:

- Proprietário: aquele que figura no registro do imóvel perante o cartório de registro de imóveis como proprietário, seja por transmissão de título, seja por usucapião. - Titular do domínio útil: o foreiro (que paga o chamado foro ao senhorio direto) que detém direitos sobre imóvel sujeito ao instituto da enfiteuse. - Possuidor: aquele que age como se titular do bem fosse, desde que em caráter permanente e de maneira passível de aquisição da propriedade pela via da usucapião. Aquele que não pode incorporar o bem ao seu patrimônio, como o mero detentor (p. ex., caseiro) ou locatário (mera posse transitória em razão de negócio) não se sujeita ao pagamento de IPTU (ELLWANGER, 2012).

Outrossim, observa-se, que estão excluídos deste imposto os terrenos e prédios situados na área rural, cuja sua propriedade desencadeia no fato gerador de outro imposto, o Imposto Territorial Rural – ITR, de competência da União. Observado isto, o fato gerador do IPTU só ocorrerá quando o imóvel estiver situado na zona urbana do município instituidor do tributo. Pensando nisso, o CTN (BRASIL, 1966) definiu as limitações da zona urbana, tecnicamente falando o aspecto espacial do imposto:

Art. 32:

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, 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; V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior (BRASIL, 1966).

Em seu aspecto temporal, o IPTU se apresenta, em regra geral, de forma anual, a partir do enquadramento do sujeito passivo em alguma das hipóteses do fato gerador, no primeiro dia do ano-civil, ou seja, dia primeiro de janeiro de cada ano o imposto é lançado. No entanto, nada impede que o Município estipule legalmente data diversa.

No tocante a base de cálculo deste imposto, o CTN (BRASIL, 1966) dispõe:

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



Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade (BRASIL, 1966).

O valor venal de um imóvel, segundo Fraga ([2004]) é o preço de venda, levando-se em consideração o terreno acrescido de suas edificações, estimado por critérios técnicos prescritos em lei municipal. Em outras palavras, valor venal significa aquele preço que seria alcançado em uma operação de compra e venda, à vista, em condições normais do mercado imobiliário. Observa-se, todavia, que é irrelevante para determinação do valor venal o valor dos bens móveis mantidos em caráter permanente ou temporário no imóvel (p. ex, móveis da casa, eletrodomésticos, quadros, estátuas).

Válido é colocar o que ocorre na prática que, considerando a dificuldade em atribuir individualmente o valor de cada imóvel situado no perímetro urbano, bem como o princípio da legalidade em matéria tributária (Art. 150, I, da CF c/c Art. 97, IV, do CTN), os gestores tributários adotaram a técnica de fixação em massa e por lei, do valor estimado de cada imóvel, ou ainda, as estipulação de critérios objetivos para que a autoridade que procede ao lançamento o faça. Trata-se da adoção das chamadas Plantas Genérica de Valores - PGV's , que partem de critérios de avaliação técnica imobiliária, como tamanho do imóvel, área construída, localização, tipo de acabamento, infra-estrutura existente, condição do solo, entre outros elementos para resultar em fatores objetivos de cálculo. Via de regra, tal avaliação é feita anualmente (ELLWANGER, 2012).

Sobre a base de cálculo é aplicada a alíquota do imposto que é definida de acordo com a proporção da capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação, sendo a utilização deste imposto de função meramente arrecadatória.

No entanto, a edição da Emenda Constitucional N°. 29 de 13 de setembro de 2000 (BRASIL, 2000) permitiu que os municípios pudessem aplicar alíquotas progressivas do IPTU conforme valor venal do imóvel, localização e uso do imóvel, alterando o Art. 156 da CF: “§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o Art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel”. Tal progressividade também foi permitida quando no Art. 182, II, § 4º da CF, determinou que se o contribuinte se encontrasse na situação de possuir imóveis em desacordo com o plano diretor urbano, pretendendo, o gestor, elevar a tributação sobre tais imóveis, com a finalidade de desestimular o aproveitamento errôneo do solo urbano (FRAGA, 2004).

Vale destacar que para a majoração de tais alíquotas só deverá ser feita em observância aos princípios da legalidade, anterioridade e noventena. O que quer dizer que só poderá ser feita por lei ordinária e que esta lei só passa a valer a partir do exercício seguinte; e para as leis que entrarem em vigência próximo ao término do exercício fiscal, só passa a valer após decorridos noventa dias.

Também integra o rol das receitas próprias tributárias dos municípios brasileiros o Imposto sobre a Transmissão “Inter Vivos” de Bens Imóveis e Direitos Reais sobre Imóveis – ITBI. O imposto sobre transmissão onerosa inter vivos de bens imóveis e direitos a ele relativos era, na Constituição anterior de 1967, da competência dos Estados, juntamente com o imposto de transmissão causa mortis (herança e legados, em virtude de falecimento de pessoa natural) e doação (CF/67, Art. 23, inc. I, e CTN, Art. 35). Entretanto, a Constituição Federal de 1988 promoveu uma bipartição de competências em relação a esses tributos, desmembrando-os em:

I) um tributo incidente sobre evento causa mortis ou não oneroso entre pessoas, atribuído aos Estados e Distrito Federal; e

II) e outro incidente sobre transmissão inter vivos e em caráter oneroso de bens imóveis, conferido aos municípios, que é peça deste trabalho (ELLWANGER, 2012).

O imposto de transmissão de bens imóveis inter vivos, portanto, tem sua fonte na Constituição, no já mencionado Art. 156, inciso II. E a Lei Complementar que trata do ITBI, nos termos em que exige o Art. 146, III, a, da Constituição, é a Lei 5.172/1966 (CTN), que regula este tributo em seus artigos 35 a 42. Já em termos de legislação ordinária, o ITBI, pode ter legislação própria para cada um dos municípios (CONTI, 1999).

As hipóteses de incidências deste imposto são extraídas diretamente do próprio inciso II do Art. 156 da Constituição Federal combinado com o Art. 35 do CTN (BRASIL, 1966): I - Transmissão inter vivos (entre vivos), a qualquer título, desde que onerosamente, de bens imóveis por natureza; II - Transmissão inter vivos (entre vivos), a qualquer título, desde que onerosamente, de bens imóveis por acessão física; e, III - Cessão de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia.

É importante observar que enquanto no ITBI tributa-se a transmissão ou cessão de um direito sobre imóvel, no IPTU tributa-se diretamente a titularidade do direito sobre imóvel.

O momento da transmissão ou da cessão, mediante registro imobiliário é o momento que gera a obrigação do tributo perante o município no qual está situado o bem, independente do lugar onde tenha sido lavrado o título de transmissão.

No tocante ao sujeito passivo, a quem deve honrar com dispêndio da obrigação, o CTN (BRASIL, 1966) dispõe, no seu Art. 42, que o contribuinte do imposto será qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei. Dessa maneira, o legislador optou que o sujeito ativo do imposto, o município, deliberasse a respeito da pessoa que irá sobrecair a onerosidade do tributo. Segundo Ellwanger (2000, p. 42), normalmente os municípios têm atribuído a sujeição passiva ao adquirente ou cessionário.

Convém esclarecer aqui que mesmo a obrigatoriedade do tributo pertencer a uma das partes envolvidas na operação, a responsabilidade de tal tributo é conferida aos cartórios e registradores que atuarem nos procedimentos de transmissão ou cessão de direitos sobre imóveis em suas serventias, quando o débito não puder ser cobrado do contribuinte, ou relativamente às omissões de que forem causadores ou sempre que atuarem com excesso de poderes ou infração de lei. (Art. 134 e 135, CTN).

A alíquota proporcional definida em lei municipal, normalmente variando entre dois e três por cento (2% e 3%) será aplicada sobre o valor venal do bem, que é o valor de venda à vista em condições normais de mercado, incidindo em percentagem única sobre as bases de cálculo, caso existas múltiplas operações. A Constituição, nem mesmo o Código Tributário expressou considerações a cerca da progressividade da alíquota deste imposto, no entanto há doutrinadores que defendem a desnecessariedade desta previsão, haja vista que os impostos devem, por si só, obedecer ao princípio da capacidade contributiva, face o disposto no Art. 145, § 1º, da Constituição Federal. Todavia, observado deve ser que as alíquotas progressivas, em obediência ao princípio da capacidade contributiva, deve limitar as alíquotas máximas a serem aplicadas.

Uma vez que a cobrança ITBI depende da ocorrência das transações que constituem seu fato gerador, o imposto não representa uma fonte muito confiável de recursos para o gestor municipal. Por outro lado, na medida em que a escrituração do imóvel não pode ser feita sem o pagamento do ITBI, são poucas as chances do imposto ser sonegado.

Circula também, nos cofres públicos municipais, a figura do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, que corresponde ao Imposto de Renda – IR incidente sobre os rendimentos pagos, a qualquer título, pela administração direta municipal e retidos pela própria fonte pagadora, no caso a Prefeitura Municipal. Trata-se de um imposto de competência da União que, por determinação constitucional, é retido na fonte pelos órgãos e entidades públicas. A rigor, uma vez que a esfera local não tem poder para determinar nenhum aspecto concernente ao imposto, não seria apropriado classificar o IRRF como receita tributária própria dos municípios. Na verdade, até bem pouco tempo, a receita desse imposto era classificada como

transferência intergovernamental, mas uma resolução da Secretaria do Tesouro Nacional determinou que o mesmo fosse computado no rol dos recursos tributários (NAZARETH; PORTO, 2002).

O Imposto de Renda, cujo nome jurídico é Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, está previsto no Art. 153, § 2º, inciso I, da Constituição Federal que determina que o Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza seja informado, nos termos da lei, pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade. Em outras palavras, o IR deverá incidir sobre todas as espécies de rendas e proventos de qualquer natureza (universalidade), auferida por quaisquer espécies de pessoas (generalidade) e quanto maior o acréscimo de patrimônio, maior deverá ser a alíquota aplicável (progressividade) (GONÇALVES, 2010).

A titularidade deste imposto pertence, como já mencionado, a União e, portanto, a ela é dada, por expressa determinação constitucional, a exclusividade para instituir, cobrar e fiscalizar o tributo em questão. Todavia, visando à melhor arrecadação e inibindo a sonegação fiscal, observado o parágrafo único do Art. 43 do CTN (BRASIL, 1966) em que diz que “a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam” é que a administração pública municipal, através do Decreto nº. 3.000 de 26 de março de 1999 (BRASIL, 1999), conhecido como o Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, adquire a responsabilidade de fazer devida retenção deste imposto em cima dos valores pagos as pessoas físicas e jurídicas que dela aufera renda, uma vez que a prefeitura é a fonte pagadora, quando em seu Art. 722 do RIR (1999) expressa que “A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido”.

Até porque o ente federativo não deve limitar-se à sua receita tributária, conquanto esta possa representar, em muitos casos, a fonte principal, mas deverá estender-se às demais fontes de receitas para que as metas fiscais, estabelecidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar nº 101/2000) sejam alcançadas sem solução de continuidade (MACHADO JUNIOR; REIS, 2003).

A retenção do IR é caracterizada pela antecipação do pagamento do imposto pela pessoa que contratou os serviços. O contratante ficará, então, responsável em recolher o imposto assim que ocorrer o pagamento do serviço prestado e, é a partir disso, que começa a ser feita a contagem dos dias para o prazo de recolhimento aos cofres públicos. Dessa forma, o contratante do serviço passa a ser o responsável pelo recolhimento antecipado deste imposto, sendo que a pessoa física ou jurídica que prestará o serviço deverá cobrar esta retenção, pois

em caso de não recolhimento do tributo, tanto o tomador quanto o prestador do serviço possuem responsabilidade solidária e terão que responder sobre a sonegação do imposto devido (SCHOENELL *et al.*, 2012).

A obrigação tributária principal do IR surge com a ocorrência do fato gerador, que é pauta do Art. 43 do CTN (BRASIL, 1966):

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior (BRASIL, 1966).

O fato gerador acontece, portanto, automaticamente e imediatamente no momento da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, não havendo intervenção de qualquer atividade subsequente do sujeito passivo ou ativo. O Sujeito passivo aufere a renda e no mesmo instante nasce a obrigação do imposto.

As alíquotas deste imposto variam de acordo com a legislação vigente. No quadro 1 Zanluca e Teixeira (2010, *apud* SCHOENELL *et al.*, 2012) demonstra de maneira simplificada as alíquotas referentes a esta retenção.

### Quadro 1 - Alíquotas da retenção do IR

Fornecedor de Serviços	Cooperativa de Trabalho e Serviços	Autônomo Pessoa Física	Trabalho Temporário	Estágio	Representante Comercial
1,0% e 1,5%	1,50%	Tabela Progressiva	1,00%	Tabela Progressiva	1,50%

Fonte: Zanluca e Teixeira (2010, *apud* SCHOENELL *et al.*, 2012)

Sobre a existência de mais de um pagamento no mesmo mês, o Art. 620 do RIR (BRASIL, 1999) determina:

Art. 620

§ 2º O imposto será retido por ocasião de cada pagamento e se, no mês, houver mais de um pagamento, a qualquer título, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos à pessoa física, ressalvado o disposto no Art. 718, § 1º, compensando-se o imposto anteriormente retido no próprio mês (BRASIL, 1999).

Como regra geral, para as pessoas físicas, a retenção do IRRF nos rendimentos está sujeita a tabela progressiva, que varia de forma temporal de acordo com a legislação vigente, e é feita através do pagamento do rendimento. Entretanto, quando o rendimento auferido pela pessoa física está sujeito a alíquota única, a retenção ocorrerá pelo pagamento ou crédito

contábil, o que ocorrer primeiro. Já para as pessoas jurídicas, o RIR/99 diz que o IRRF é feito no pagamento ou emissão da nota fiscal do serviço realizado (SCHOENELL *et. al*, 2012).

O contribuinte ou o sujeito passivo da obrigação será toda pessoa física ou jurídica que entrar na hipótese de incidência do imposto, que é a auferir de renda. Sobre os rendimentos percebíveis o Art. 7º da Lei nº 7.713 de 22 de dezembro de 1988 (BRASIL, 1988) delibera:

Art. 7º Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no Art. 25 desta Lei: I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas; II - os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas (BRASIL, 1988).

O imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza é considerado como instrumento de justiça social, sendo de importância na vida econômica, pois se trata de uma fonte de arrecadação com função econômica social. Ele não só arrecada receita para a União, como também promove a expansão econômica, corrigindo as desigualdades da distribuição da renda social entre os indivíduos e entre as regiões do país, dada a flexibilização da incidência do imposto. Sendo a principal fonte de receita tributária do país, o Imposto de Renda, apresentando como função principal a arrecadação, possui uma função eminentemente fiscal. (GONÇALVES, 2010).

Outra modalidade dos tributos são os tributos vinculados, que diferentemente dos tributos não vinculados, há a contraprestação específica do Estado para com o cidadão de quem é exigido o tributo, sendo necessário que o Estado faça algo para exigir o tributo do contribuinte.

As taxas, por sua vez, estão previstas no Art. 145, II, da CF, e são classificadas como tributos vinculados que tem como fato gerador, o exercício regular do poder de polícia administrativa, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição, tratado no Art. 77 do CTN (BRASIL, 1966):

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 (BRASIL, 1966).

As taxas diferenciam-se dos impostos, pois quando paga-se uma taxa, em contrapartida tem-se a prestação de um serviço público. Os estudiosos do Direito Financeiro dizem o seguinte: a receita com impostos financia os serviços públicos indivisíveis, enquanto as taxas financiam serviços públicos divisíveis. Portanto, quando o serviço público for divisível para

cada contribuinte, tal serviço será cobrado por meio de taxa. Já quando o serviço público não for divisível, tal serviço será financiado por meio de impostos (SOUZA; CATANA, 2012).

Machado (1996, *apud* SOUZA; CATANA, 2012) sobre o assunto diz:

O fato gerador da taxa é sempre uma atividade específica, relativa ao contribuinte. Resulta claro do texto constitucional que a atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, à qual se vincula a instituição da taxa, pode ser: (a) o exercício do poder de polícia, ou (b) a prestação de serviços ou colocação destes à disposição do contribuinte (MACHADO, 1996 *apud* SOUZA; CATANA, 2012).

O exercício do poder de polícia ou o poder disciplinador acontece quando o Estado intervém em determinadas atividades, com objetivo de assegurar a ordem e a segurança. O conceito do poder de polícia está disciplinado no Art. 78 do CTN (BRASIL, 1966):

Art. 78. 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 concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos (BRASIL, 1966).

Sendo assim, esse ato administrativo do Estado de cobrar consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse público. A obrigação surgida, via de regra, apresenta valores fixos para cada hipótese de incidência, arrecadados de todos aqueles que se situam na mesma hipótese, existindo, pois, uma relação direta do contribuinte com o serviço público.

Já as taxas de serviços públicos são cobradas sem que haja a necessariamente o uso do serviço pelo particular, basta, pois, que o Poder Público coloque tal serviço à disposição do contribuinte. Nesse tipo de serviço, a relação jurídica é de verticalidade, onde o Estado atua com supremacia sobre o particular (BRASIL, 2010).

Por fim, compete também aos municípios, como também a União, os Estados e o Distrito Federal instituir as Contribuições de Melhorias, disciplinadas no Art. 145 da Carta Política, decorrente de obras pública, com o intuito de fazer face ao custo de obras públicas de que decorra a valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado, ilustrado no Art. 81 do Código Tributário.

Assim como as taxas, as Contribuições de Melhoria são tributos vinculados a uma atuação do Estado. Seu fato gerador nasce de uma atuação específica, a realização de uma obra pública, que acaba por produzir valorização dos imóveis vizinhos aquela obra. Essa obra visa suprir as necessidades do bairro, inclusive a arrecadação dos beneficiados. Quem tem seu

imóvel beneficiado, obtendo proveito patrimonial deve pagar contribuição de melhoria. Esta obra deve ser provada tecnicamente e obedecer aos critérios estabelecidos pela lei reguladora, apresentados no Art. 82 do CTN (BRASIL, 1966):

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 (BRASIL, 1966).

O quantum de acréscimo patrimonial individualmente verificado deve ser peça importante neste processo. Ninguém pode ser obrigado a recolher, a esse título, quantia superior à vantagem que sobreveio a seu imóvel, por virtude da realização da obra pública. Ultrapassar esse limite representaria ferir, frontalmente, o princípio da capacidade contributiva (TEBAR; ZANUTO, 2012).

### **3 METODOLOGIA**

Pesquisa pode ser uma investigação, uma busca, um exame, uma averiguação. Gil (2002, p. 17) define pesquisa como sendo o “procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”. Portanto, pode-se dizer que a pesquisa visa a investigação fundamentada e organizada da causa ou do efeito, da existência ou não de um problema sugerido que ora inquieta o pesquisador, a partir de técnicas estabelecidas que irão chegar ao resultado.

As técnicas em uma ciência são os meios corretos pelo qual se executa as operações de interesse da ciência. O conjunto de técnicas utilizadas constitui o método. Portanto, o método são técnicas suficientemente gerais para se tornarem procedimentos comuns a uma área das ciências ou a todas elas (CERVO, 1996).

#### **3.1 TIPOLOGIAS DE PESQUISA**

Atribui-se a pesquisa científica três categorias, mencionadas por Beuren *et al.* (2006):



[...] pesquisa quanto aos objetivos que contempla a pesquisa exploratória, descritiva e explicativa; pesquisa quanto aos procedimentos, que aborda o estudo de caso, o levantamento, a pesquisa bibliográfica, documental, participante e experimental; e, pesquisa quanto à abordagem do problema, que compreende a pesquisa qualitativa e a quantitativa (BEUREN *et al.*, 2006).

Quanto aos objetivos, esta pesquisa é classificada como uma pesquisa descritiva. De acordo com Gil (2002) a pesquisa descritiva tem como objetivo descrever as características de determinada população ou fenômeno ou então o relacionamento entre variáveis. Sobre a pesquisa descritiva Andrade (2002 *apud* BEUREN *et al.*, 2006, p. 81) diz que a pesquisa descritiva “preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisado não interfere neles”. Desse modo, esta investigação descreve as características das receitas tributárias arrecadadas pelos municípios do Estado do Rio Grande do Norte.

No tocante aos procedimentos, o estilo bibliográfico e documental caracteriza esta pesquisa. A pesquisa bibliográfica para Gil (2002) é desenvolvida a partir de materiais já elaborados, constituído principalmente de livros e artigos científicos. É completa que a vantagem desta pesquisa está em permitir ao investigador a cobertura de uma variedade de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente.

Semelhante a pesquisa bibliográfica está a documental. Enquanto que aquela se utiliza fundamentalmente das contribuições dos diversos autores sobre um assunto, esta vale-se de materiais que não receberam ainda nenhum tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa (GIL, 2002). A abordagem bibliográfica e documental foi utilizada para fundamentar este trabalho (referencial teórico).

Em relação ao método de abordagem, esta tem seu aspecto quantitativo pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto no processo de coleta de dados, quanto no tratamento dos dados. Essa tipologia preocupa-se com o comportamento geral dos acontecimentos, sem comprometer-se necessariamente com busca do conhecimento da realidade dos fatos (BEUREN *et al.*, 2006).

Ainda no tocante ao método de abordagem, esta pesquisa também se caracteriza de forma qualitativa, uma vez que ela, por vezes, analisou a interação de certas variáveis, na tentativa de compreender o comportamento dos resultados encontrados (BEUREN *et al.*, 2006).

As abordagens das pesquisas quantitativas e qualitativas foram utilizadas para apresentar e analisar os dados.

### 3.2 UNIVERSO E AMOSTRA

O universo adotado para a realização deste estudo foi composto por todos os municípios do Estado do Rio Grande do Norte, segundo as informações dadas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE (2010) em que o estado totaliza hoje cento e sessenta e sete (167) municípios.

Por não haver amostragem nesta pesquisa, ela trabalha com todos os municípios do RN, a saber, em ordem alfabética, são eles: Acari, Açu, Afonso Bezerra, Água Nova, Alexandria, Almino Afonso, Alto do Rodrigues, Angicos, Antônio Martins, Apodi, Areia Branca, Arês, Augusto Severo, Baía Formosa, Baraúna, Barcelona, Bento Fernandes, Bodó, Bom Jesus, Brejinho, Caiçara do Norte, Caiçara do Rio do Vento, Caicó, Campo Redondo, Canguaretama, Caraúbas, Carnaúba dos Dantas, Carnaubais, Ceará-Mirim, Cerro Corá, Coronel Ezequiel, Coronel João Pessoa, Cruzeta, Currais Novos, Doutor Severiano, Encanto, Equador, Espírito Santo, Extremoz, Felipe Guerra, Fernando Pedroza, Florânia, Francisco Dantas, Frutuoso Gomes, Galinhos, Goianinha, Governador Dix-Sept Rosado, Grossos, Guamaré, Ielmo Marinho, Ipanguaçu, Ipueira, Itajá, Itaú, Jaçanã, Jandaíra, Janduís, Januário Cicco, Japi, Jardim de Angicos, Jardim de Piranhas, Jardim do Seridó, João Câmara, João Dias, José da Penha, Jucurutu, Jundiá, Lagoa d'Anta, Lagoa de Pedras, Lagoa de Velhos, Lagoa Nova, Lagoa Salgada, Lajes, Lajes Pintadas, Lucrecia, Luís Gomes, Macaíba, Macau, Major Sales, Marcelino Vieira, Martins, Maxaranguape, Messias Targino, Montanhas, Monte Alegre, Monte das Gameleiras, Mossoró, Natal, Nísia Floresta, Nova Cruz, Olho-d'Água do Borges, Ouro Branco, Paraná, Paraú, Parazinho, Parelhas, Parnamirim, Passa e Fica, Passagem, Patu, Pau dos Ferros, Pedra Grande, Pedra Preta, Pedro Avelino, Pedro Velho, Pendências, Pilões, Poço Branco, Portalegre, Porto do Mangue, Presidente Juscelino, Pureza, Rafael Fernandes, Rafael Godeiro, Riacho da Cruz, Riacho de Santana, Riachuelo, Rio do Fogo, Rodolfo Fernandes, Ruy Barbosa, Santa Cruz, Santa Maria, Santana do Matos, Santana do Seridó, Santo Antônio, São Bento do Norte, São Bento do Trairí, São Fernando, São Francisco do Oeste, São Gonçalo do Amarante, São João do Sabugi, São José de Mipibu, São José do Campestre, São José do Seridó, São Miguel, São Miguel do Gostoso, São Paulo do Potengi, São Pedro, São Rafael, São Tomé, São Vicente, Senador Elói de Souza, Senador Georgino Avelino, Serra de São Bento, Serra do Mel, Serra Negra do Norte, Serrinha, Serrinha dos Pintos, Severiano Melo, Sítio Novo, Taboleiro Grande, Taipu, Tangará, Tenente Ananias, Tenente Laurentino Cruz, Tibau, Tibau do Sul, Timbaúba dos Batistas, Touros, Triunfo Potiguar, Umarizal, Upanema, Várzea, Venha-Ver, Vera Cruz, Viçosa e Vila Flor.

Todavia, observa-se que no período investigado, trinta e três (33) municípios deixaram de informar, em pelo menos um ano, suas informações contábeis à Secretaria do Tesouro Nacional, considerando, portanto, estes municípios como resíduos para fins desta pesquisa. Isso porque não é possível calcular a dispersão com a ausência de dados em pelo menos um dos anos analisados, são eles em ordem alfabética: Afonso Bezerra, Augusto Severo, Barcelona, Bento Fernandes, Caiçara do Norte, Carnaubais, Coronel Ezequiel, Felipe Guerra, Galinhos, Guamaré, Janduís, Jardim de Angicos, João Câmara, Lagoa de Velhos, Lagoa Salgada, Macau, Monte das Gameleiras, Paraú, Patu, Pedra Grande, Pedra Preta, Pilões, Poço Branco, Porto do Mangue, Rio do Fogo, São Bento do Norte, São Francisco do Oeste, São José do Campestre, Senador Elói de Souza, Serrinha, Severiano Melo, Tibau e Vila Flor.

### **3.3 INSTRUMENTO E PROCESSO DE COLETA DE DADOS**

Os dados que serviram de alicerce para esta pesquisa foram retirados do sítio oficial da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio de acesso aos balanços orçamentários disponíveis nos arquivos Finanças do Brasil – FINBRA. Além disso, foram utilizados dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) de acordo com o Censo 2010. E ainda serviu de comparativo o *ranking* dos municípios oficializado no Sistema da Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro – FIRJAN, a partir de um indicador desenvolvido pelo próprio sistema.

### **3.4 INTERPRETAÇÃO E ANÁLISES DE DADOS**

Esta pesquisa teve sua origem no momento da identificação do problema proposto, passando primordialmente pela linguagem conceitual dos assuntos abordados, conceitos, proposições, métodos e técnicas para finalizar no resultado que o objetivo investiga, proporcionado pela análise e pela interpretação dos dados coletados. Sobre análise e interpretação, Gil (1999, *apud* LONGARAY *et al.*, 2003, p. 57) explica:

A análise tem como objetivo organizar e sumarizar os dados de forma tal que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema proposto para investigação. Já a interpretação tem como objetivo a procura do sentido mais amplo das resposta, o que é feito mediante sua ligação a outros conhecimentos anteriormente obtidos (GIL, 1999 *apud* LONGARAY *et al.*, 2003, p. 57)

A abordagem quantitativa utilizada nesta pesquisa utilizou-se de cálculos estatísticos: a média aritmética, o desvio-padrão e o coeficiente de variação (CV), além do indicador de desempenho receita tributária per capita e o Índice FIRJAN de Gestão Fiscal (IFGF).

A média aritmética é um ponto entre os extremos, não podendo ser menor que o menor dos valores, nem maior que o maior dos valores, de modo que este valor torna-se o mais representativo da série ou o centro das observações, onde os valores tendem a se concentrar. (SILVA, 2012). Matematicamente, segundo Barbetta (2001), a média aritmética é definida como a soma dos valores dividida pelo número de valores observados.

No entanto, o resultado por si só da média aritmética pode ser tendencioso, haja vista que podem haver valores muito extremos e puxar o resultado da média para onde o valor extremo se encontra, pelo peso dele na série. Nessas circunstâncias, a figura do desvio-padrão torna-se importante. O desvio-padrão irá definir, em valores, a dispersão média dos valores de uma série em torno da média. Silva (2012, p. 5) diz que o “desvio-padrão indica a flutuação dos valores em torno da média aritmética e é usado para estabelecer diferenças quando a média de dois conjuntos forem a mesma”. Barbetta (2001) explica que ao compararmos os desvios padrão de vários conjuntos de dados, pode-se avaliar quais se distribuem de forma mais ou menos dispersa. E complementa afirmando que o desvio-padrão será sempre não negativo e será tão maior quanto mais dispersos forem os valores observados.

Por outro lado, Freund (2006, p. 92) diz que “uma desvantagem considerável no desvio-padrão como medida de dispersão é que ele depende das unidades de medida”. E complementa mais adiante que ele não reflete se houve uma variação muito grande ou uma variação muito pequena. Por essa razão, torna-se importante analisar essa dispersão a partir de valores percentuais e ou proporcionais. Para isto, utiliza-se o Coeficiente de Variação que irá medir a dispersão relativa dos valores em relação a média aritmética, sendo expresso em percentual, possibilitando a comparação em termos relativos dos valores observados na série (SILVA, 2012).

O coeficiente de variação é o resultado da divisão do desvio-padrão com a média da série, multiplicado por 100. O resultado dessa divisão irá expressar o desvio-padrão como uma porcentagem do que está sendo medido, pelo menos em média (FREUND, 2006).

Na interpretação do coeficiente de variação, Oliveira (2010, *apud* SILVA, p. 12, 2012) mostra que o CV pode ser interpretado, conforme demonstrado no Quadro 2.

### Quadro 2 - Interpretação do coeficiente de variação

<b>CV ≤ 15%</b>	Baixa dispersão dos valores em torno da média e grande representatividade da média na série.
<b>15% &lt; CV &lt; 30%</b>	Média dispersão dos valores em torno da média e média representatividade da média na série.
<b>CV ≥ 30%</b>	Alta dispersão dos valores em torno da média e baixa representatividade da média na série.

Fonte: Oliveira (2010 *apud* SILVA, p. 12, 2012)

O índice Receita Tributária Per Capita é um indicador de desempenho, utilizado na contabilidade pública, que objetiva evidenciar a situação dos impostos, taxas e contribuições de melhorias que são cobradas dos contribuintes. Obtido a partir da razão entre a receita tributária pelo número de habitantes, este indicador expressa que quanto maior o valor resultante, pior para o contribuinte que está pagando mais impostos e nem sempre tem os serviços públicos de qualidade (SILVA, 2012).

O Índice FIRJAN de Gestão Fiscal – IFGF é um indicador, desenvolvido pelo Sistema FIRJAN, que avalia as gestões a partir da alocação de recursos e do controle social da gestão fiscal dos municípios. O Sistema FIRJAN atribuiu quatro categorias para os resultados obtidos: (i) conceito A (Gestão de Excelência): resultados superiores a 0,8 pontos; (ii) conceito B (Boa Gestão): resultados compreendidos entre 0,6 e 0,8 pontos; (iii) conceito C (Gestão em Dificuldade): resultados compreendidos entre 0,4 e 0,6 pontos; (iv) conceito D (Gestão Crítica): resultados inferiores a 0,4 pontos (FIRJAN, 2012).

### 3.5 LIMITAÇÕES DO MÉTODO

Este estudo limita-se à análise das informações divulgadas pelo sítio oficial da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), confiando em sua credibilidade, sem realizar qualquer tipo de aferição com informações de outro órgão de divulgação contábil. Por essa razão, deixou-se de analisar trinta e três (33) municípios pela não divulgação no canal de informação pesquisado das informações necessárias a esta pesquisa.

#### 4 RESULTADOS DA PESQUISA E ANÁLISES

Esta seção terá início a partir da análise dos resultados obtidos levando em consideração os elementos de maior representatividade que compõe as receitas tributárias municipais, o Imposto sobre os Serviços de Qualquer Natureza e o Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana, para em seguida fazer a análise geral da Receita Tributária dos Municípios.

O ISS per capita tem a função de analisar a arrecadação do imposto em função da população da cidade. Nada mais é que a razão entre o valor arrecadado com ISS e o número de habitantes. O ISS per capita avalia o quanto que cada contribuinte está participando na arrecadação tributária com esse imposto.

A tabela 1 apresenta os dez municípios que teve a maior arrecadação média per capita com o ISS.

**Tabela 1 – Arrecadação per capita do ISS nas dez cidades do RN que, em média, mais arrecadaram ISS, no período de 2006 a 2010.**

Posição	Município	Média
1º	Alto do Rodrigues	454,67
2º	Areia Branca	197,81
3º	Natal	156,01
4º	Gov. Dix-Sept Rosado	150,96
5º	Serra do Mel	134,27
6º	Mossoró	133,25
7º	Tibau do Sul	124,56
8º	Pendências	115,74
9º	Upanema	91,81
10º	Apodi	77,15

Legenda: Média - média aritmética

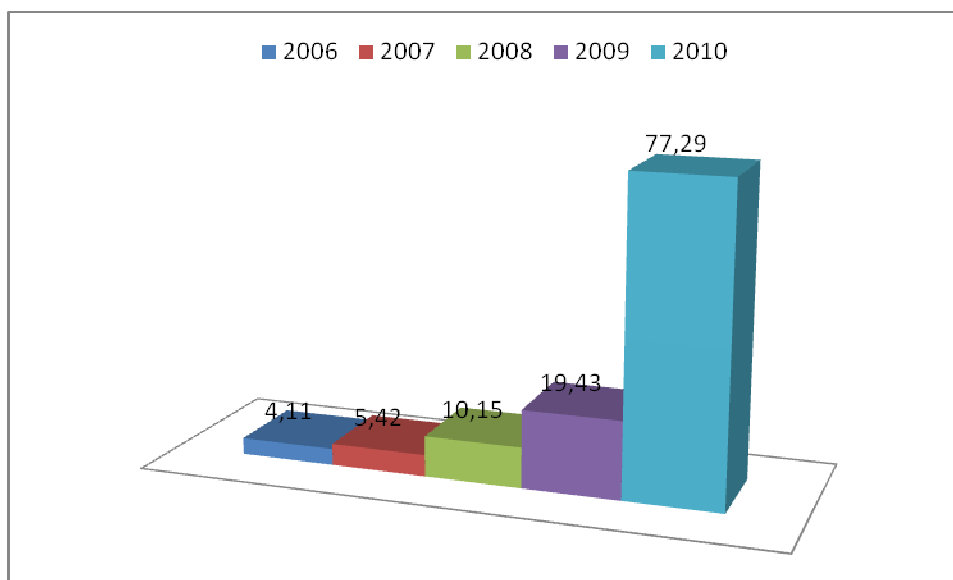
Fonte: dados da pesquisa

Veja, na tabela 1, que levando em consideração a arrecadação do ISS e a população local, os municípios de Alto do Rodrigues, Areia Branca, Natal, Gov. Dix-Sept Rosado e Serra do Mel são, em média, os municípios os quais os contribuintes mais desembolsam com a tributação do imposto sobre os serviços. Ou seja, são nessas cidades onde efetivamente o povo paga mais o ISS.

Todavia, contribuintes de outras localidades são atingidos com maior furor pelo peso do ISS cobrado pelas prefeituras. O município de Rafael Fernandes, por exemplo, arrecadou em 2006 R\$ 20.220 com prestação de serviços e em 2010 esse valor chegou a R\$ 362.650. Onde

arrecadava-se R\$ 4,11 por pessoa em 2006, passou-se a arrecadar R\$ 77,29 em 2010, dezessete (17) vezes mais ISS que em 2006. O gráfico 1 demonstra a variação percebida no município.

**Gráfico 1 – Variação do ISS per capita no município de Rafael Fernandes, no período de 2006 a 2010.**



Fonte: Elaborado pelo autor (dados da pesquisa).

É possível perceber agora, observando o gráfico 1, a acentuada evolução da cobrança desse imposto naquele município. Levando em consideração o período analisado, Rafael Fernandes com grau de dispersão relativa igual a 1,3224 foi, portanto, a cidade do Rio Grande do Norte onde os contribuintes proporcionalmente mais pagaram o ISS nos anos analisados, seguido pelas cidades de Maxaranguape (1,0680), Baía Formosa (1,0662), Timbaúba dos Batistas (1,0126) e São José Seridó (0,9626).

Considerando apenas o imposto sobre os serviços, o *ranking* dos municípios do RN, classificados mediante o coeficiente de variação e do maior para o menor, no período analisado é demonstrado no quadro 3.

**Quadro 3 - Ranking dos municípios do RN de acordo com a dispersão relativa do ISS per capita, no período de 2006 a 2010, ordenados do maior para o menor.**

Posição	Município	Posição	Município	Posição	Município	Posição	Município
1°	Rafael Fernandes	36°	Riacho de Santana	71°	Pendências	106°	Sítio Novo
2°	Maxaranguape	37°	Riacho da Cruz	72°	Coronel João Pessoa	107°	Viçosa
3°	Baía Formosa	38°	Carnaúba dos Dantas	73°	Espírito Santo	108°	Ipueira
4°	Timbaúba dos Batistas	39°	Ipanguaçu	74°	Tenente Ananias	109°	Serra Negra do Norte
5°	São José do Seridó	40°	Messias Targino	75°	Upanema	110°	Jucurutu
6°	Angicos	41°	Serra do Mel	76°	Nísia Floresta	111°	Major Sales
7°	Antônio Martins	42°	Rodolfo Fernandes	77°	Lagoa de Pedras	112°	São Gonçalo do Amar.
8°	Taboleiro Grande	43°	Canguaretama	78°	Tangará	113°	Natal
9°	Lajes	44°	Ruy Barbosa	79°	Riachuelo	114°	Paraná
10°	Frutuoso Gomes	45°	Ten. Laurentino Cruz	80°	Venha-Ver	115°	Jardim do Seridó
11°	Rafael Godeiro	46°	São Rafael	81°	Jundiá	116°	Parelhas
12°	Serrinha dos Pintos	47°	Pau dos Ferros	82°	São Bento do Trairí	117°	São Fernando
13°	Bom Jesus	48°	Pedro Avelino	83°	Água Nova	118°	Touros
14°	Extremoz	49°	Japi	84°	Alto do Rodrigues	119°	Doutor Severiano
15°	Campo Redondo	50°	Açu	85°	Jandaíra	120°	Parnamirim
16°	Almino Afonso	51°	Florânia	86°	Mossoró	121°	São Miguel do Gostoso
17°	Ceará-Mirim	52°	Serra de São Bento	87°	Caraúbas	122°	Passagem
18°	Itajá	53°	Arês	88°	Lucrécia	123°	Taipu
19°	São João do Sabugi	54°	Areia Branca	89°	Parazinho	124°	Gov. Dix-Sept Rosado
20°	Montanhas	55°	Macaíba	90°	Presidente Juscelino	125°	São Miguel
21°	São Tomé	56°	Goianinha	91°	Jaçanã	126°	Lagoa Nova
22°	Santana do Matos	57°	Cruzeta	92°	João Dias	127°	Santo Antônio
23°	Triunfo Potiguar	58°	Brejinho	93°	Grossos	128°	Caicó
24°	Apodi	59°	São Pedro	94°	Vera Cruz	129°	Umarizal
25°	Martins	60°	Francisco Dantas	95°	Tibau do Sul	130°	Marcelino Vieira
26°	Itaú	61°	São Vicente	96°	Bodó	131°	Januário Cicco
27°	Fernando Pedroza	62°	Equador	97°	Várzea	132°	São Paulo do Potengi
28°	Baraúna	63°	Olho-d'Água do Borges	98°	Santa Cruz	133°	Encanto
29°	José da Penha	64°	Pureza	99°	Ielmo Marinho	134°	Portalegre
30°	Pedro Velho	65°	Acari	100°	São José de Mipibu		
31°	Nova Cruz	66°	Monte Alegre	101°	Lajes Pintadas		
32°	Luís Gomes	67°	Lagoa d'Anta	102°	Alexandria		
33°	Cerro Corá	68°	Caiç. do Rio do Vento	103°	Currais Novos		
34°	Santana do Seridó	69°	Ouro Branco	104°	Passa e Fica		
35°	Santa Maria	70°	Jardim de Piranhas	105°	Sen. Georgino Avelino		

Fonte: Elaborado pelo autor

Nas últimas posições do *ranking* (Quadro 3) estão os municípios que apresentaram a maior regularidade na arrecadação do ISS no período analisado. A baixa dispersão relativa, percebida no período, condicionaram as cidades de Portalegre (0,0599), Encanto (0,0748), São Paulo do Potengi (0,0884), Januário Cicco (0,1022) e Marcelino Vieira (0,1136) a ocuparem as últimas posições, sendo municípios em que apresentaram alta representatividade dos valores arrecadados em torno da média na série. A tabela 2 apresenta os dez (10) municípios que tiveram as maiores regularidades na arrecadação do ISS.



**Tabela 2 - Regularidade na arrecadação do ISS: os dez municípios que menos oscilaram na arrecadação do ISS, no período de 2006 a 2010.**

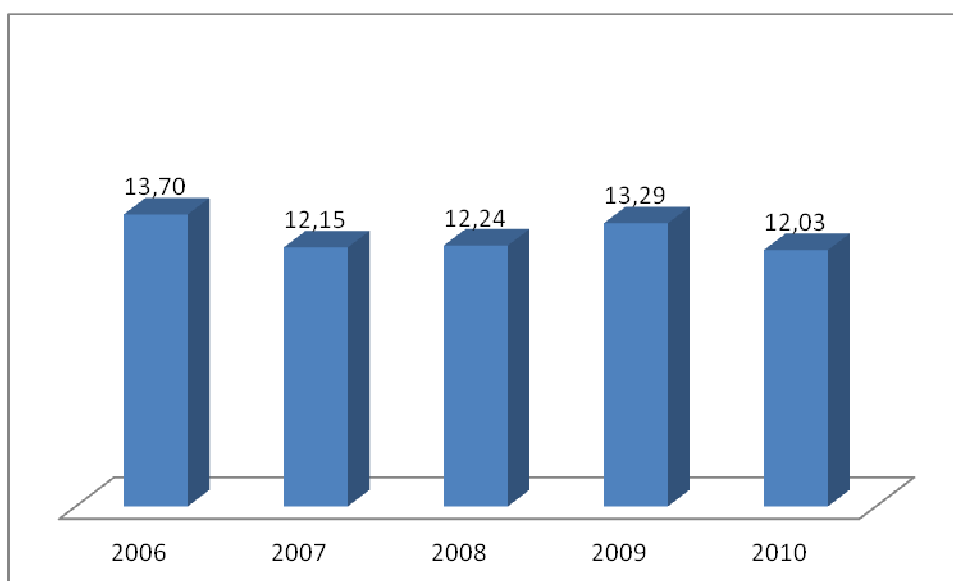
Posição	Município	Média	CV
1º	Portalegre	12,68	0,0599
2º	Encanto	23,13	0,0748
3º	São Paulo do Potengi	18,20	0,0884
4º	Januário Cicco	14,02	0,1022
5º	Marcelino Vieira	12,04	0,1136
6º	Umarizal	19,26	0,1177
7º	Caicó	29,78	0,1235
8º	Santo Antônio	8,88	0,1242
9º	Lagoa Nova	10,00	0,1250
10º	São Miguel	11,03	0,1255

Legenda: Média - média aritmética; CV - coeficiente de variação

Fonte: dados da pesquisa

A tabela 2 traz os municípios que apresentaram as menores oscilações dos valores per capita do ISS em torno da média calculada. Nestes municípios, os contribuintes pouco variaram o valor desse imposto no período estudado. A título de ilustração, o gráfico 2 evidencia o equilíbrio mantido em Portalegre, cidade que obteve o maior equilíbrio na arrecadação do ISS no RN, com coeficiente de variação igual a 0,0599.

**Gráfico 2 - ISS per capita no município de Portalegre, no período de 2006 a 2010.**



Fonte: Elaborado pelo autor (dados da pesquisa).

O padrão na cobrança do ISS em Portalegre pode ser visualizado no gráfico 2, onde os contribuintes mantiveram um certo equilíbrio dos valores recolhidos aos cofres públicos de

suas prefeituras devido ao ISS, não notando tanto a diferença do valor do imposto de um ano para o outro. Casos parecidos a este aconteceram em outros municípios que estão entre os mais regulares na arrecadação do ISS, assemelhando-se ao caso que foi demonstrado no gráfico 3, na cidade de Portalegre.

Outra fonte de recurso que merece destaque é o IPTU. O IPTU per capita corresponde ao valor que cada morador da cidade está despendendo com esse tributo. A partir da razão entre a receita arrecadada com IPTU pela prefeitura e sua população correspondente, chega-se ao IPTU per capita.

As dez cidades em que apresentam o maior IPTU médio per capita no RN no período de 2006 a 2010 estão demonstradas na tabela 3.

**Tabela 3 – Arrecadação per capita do IPTU nas dez cidades do RN que, em média, mais arrecadaram IPTU, no período de 2006 a 2010.**

Posição	Município	Média
1º	Tibau do Sul	81,51
2º	Nísia Floresta	55,60
3º	Natal	40,81
4º	Sen. Georgino Avelino	38,43
5º	Ceará-Mirim	31,28
6º	Parnamirim	29,49
7º	Extremoz	21,90
8º	Pau dos Ferros	11,63
9º	Caicó	10,68
10º	Maxaranguape	10,03

Legenda: Média - média aritmética

Fonte: dados da pesquisa.

Como esse imposto é gerado a partir da posse de propriedades urbanas, então quanto maior for número de habitantes na zona urbana, maior será necessariamente a construção de moradias, prédios, comércios, havendo, portanto, uma tendência no aumento da arrecadação do IPTU naquela cidade. Isso pode ser observado em cidades como Natal, Ceará-Mirim e Parnamirim, cidades reconhecidamente de zonas urbanas bastante povoadas no estado, e que estão entre as cidades em que os contribuintes mais pagam IPTU. O IPTU per capita desses municípios mostra que cada cidade dessas cobra, em média, respectivamente, R\$ 40,81, R\$ 31,28 e R\$ 29,49 de IPTU por pessoa.

Outras cidades que estão entre as que mais cobram IPTU da população não tem característica de cidades grandes. Essas, por sua vez, tem sua arrecadação elevada podendo ser explicada por outro aspecto: o da valorização do imóvel. Nessa justificativa, é que as

cidades de Tibau do Sul, Nísia Floresta e Sen. Georgino Avelino, por se tratarem de cidade turísticas do estado e, por essa razão, terem seus imóveis valorizados, estão também entre as cidades que mais oneram, em média, seu povo com o IPTU.

Só que, tendo como base o coeficiente de variação, que a partir do desvio-padrão avalia o grau dispersão dos valores em torno da média, percebe-se a formação de um outro *ranking*, conforme demonstrado no quadro 4.

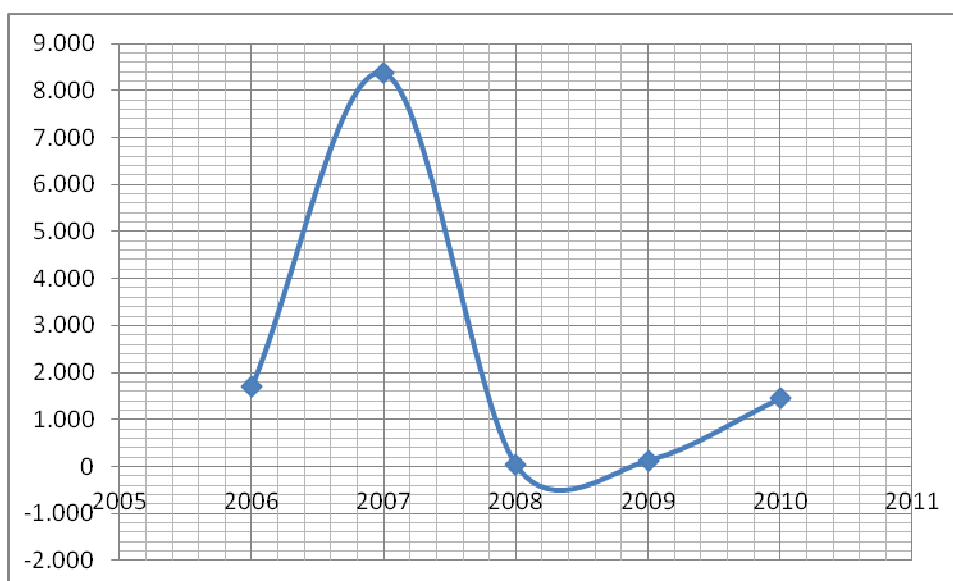
**Quadro 4 - Ranking dos municípios do RN de acordo com a dispersão relativa do IPTU per capita, no período de 2006 a 2010, ordenados do maior para o menor.**

Posição	Município	Posição	Município	Posição	Município	Posição	Município
1°	Viçosa	36°	Ielmo Marinho	71°	Caraúbas	106°	Tibau do Sul
2°	Lucrécia	37°	Espírito Santo	72°	Nova Cruz	107°	Sen. Georgino Avelino
3°	Brejinho	38°	Itajá	73°	Tangará	108°	Jucurutu
4°	Presidente Juscelino	39°	Frutuoso Gomes	74°	São José do Seridó	109°	Rodolfo Fernandes
5°	Passa e Fica	40°	Messias Targino	75°	Baraúna	110°	Currais Novos
6°	Santo Antônio	41°	Tenente Ananias	76°	Pedro Velho	111°	Bom Jesus
7°	Japi	42°	Várzea	77°	Riacho de Santana	112°	Parnamirim
8°	Maxaranguape	43°	Triunfo Potiguar	78°	Santa Cruz	113°	Bodó
9°	Passagem	44°	Grossos	79°	Pendências	114°	Ouro Branco
10°	Areia Branca	45°	São José de Mipibu	80°	Alexandria	115°	Acari
11°	Coronel João Pessoa	46°	Santa Maria	81°	Riacho da Cruz	116°	Nísia Floresta
12°	São Rafael	47°	São João do Sabugi	82°	Angicos	117°	Santana do Matos
13°	José da Penha	48°	Encanto	83°	Jandaíra	118°	Cruzeta
14°	Antônio Martins	49°	Ceará-Mirim	84°	Santana do Seridó	119°	Caicó
15°	Olho-d'Água do Borges	50°	Ipanguaçu	85°	Açu	120°	Doutor Severiano
16°	Januário Cicco	51°	Equador	86°	Almino Afonso	121°	Mossoró
17°	Montanhas	52°	São Bento do Trairí	87°	Taboleiro Grande	122°	Lajes
18°	Timbaúba dos Batistas	53°	Florânia	88°	Macaíba	123°	Itaú
19°	Riachuelo	54°	Ruy Barbosa	89°	Lagoa Nova	124°	São Paulo do Potengi
20°	Touros	55°	Alto do Rodrigues	90°	Monte Alegre	125°	Natal
21°	Francisco Dantas	56°	Portalegre	91°	Parelhas	126°	Jardim do Seridó
22°	Lagoa d'Anta	57°	Pau dos Ferros	92°	Arês	127°	Serrinha dos Pintos
23°	Jundiá	58°	Jaçaná	93°	Luís Gomes	128°	Major Sales
24°	Campo Redondo	59°	São Miguel do Gostoso	94°	Venha-Ver		
25°	Sítio Novo	60°	Baía Formosa	95°	Jardim de Piranhas		
26°	Rafael Godeiro	61°	São Gonçalo do Amar.	96°	Ipueira		
27°	Fernando Pedroza	62°	Rafael Fernandes	97°	Goianinha		
28°	Ten. Laurentino Cruz	63°	São Miguel	98°	Apodi		
29°	Umarizal	64°	São Pedro	99°	Carnaúba dos Dantas		
30°	Gov. Dix-Sept Rosado	65°	Extremoz	100°	Marcelino Vieira		
31°	Canguaretama	66°	Parazinho	101°	Serra Negra do Norte		
32°	São Tomé	67°	São Fernando	102°	Pedro Avelino		
33°	Taipu	68°	Martins	103°	João Dias		
34°	Pureza	69°	São Vicente	104°	Upanema		
35°	Paraná	70°	Cerro Corá	105°	Água Nova		

Fonte: Elaborado pelo autor.

As cidades posicionadas nas primeiras colocações Viçosa (1,4461), Lucrécia (1,3893), Brejinho (1,3670), Presidente Juscelino (1,3120) e Passa e Fica (1,2895), todas elas apresentaram em seus resultados (coeficientes de variação) valores superiores a 1,0, indicadores que apresentam anormalidades. Para melhor elucidação do porquê dessas anormalidades, o gráfico 3 vem demonstrar as variações percebidas na arrecadação total do IPTU no município de Viçosa.

**Gráfico 3 - Arrecadação total do IPTU no município de Viçosa, no período de 2006 a 2010.**



Fonte: Elaborado pelo autor (dados da pesquisa).

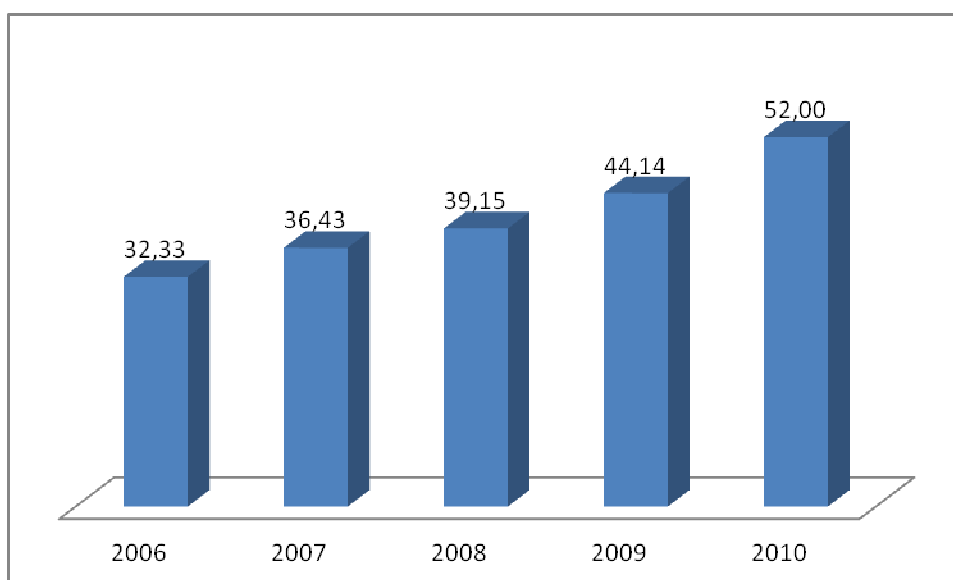
Mesmo sendo um município que tem baixa arrecadação do IPTU, o fato de em 2007 ter arrecadado quatro (4) vezes mais que em 2006 e em 2008 reduzir sua arrecadação em mais de duzentas (200) vezes, se comparado a 2007, fez de Viçosa o município que mais variou na arrecadação de IPTU e, por conseguinte, impactando diretamente nas contas dos habitantes desta cidade no ano de 2007, que deixou de pagar R\$ 1,01 em 2006, para pagar R\$ 4,73 em 2007 por habitante. O gráfico 3 permite visualizar a oscilação percebida nesse município no período pesquisado. Casos semelhantes ao de Viçosa se repetiram em outros municípios que ocupam as primeiras posições do *ranking* (Quadro 4).

Na escala oposta do *ranking* (Quadro 4), estão os municípios que se mostraram mais equilibrados na arrecadação do IPTU. Eles apresentam em comum a característica de possuírem os contribuintes que, de certa forma, não perceberam tanto a diferença dos valores desembolsados com o IPTU de um ano para o outro, nos anos analisados. Nesse contexto, as

prefeituras de Major Sales (0,0732), Serrinha dos Pintos (0,1059), Jardim do Seridó (0,1559), Natal (0,1859) e São Paulo do Potengi (0,2010) são as que detém os menores indicadores que serviram de parâmetro (coeficiente de variação), portanto, as que os contribuintes ficaram menos vulneráveis as variações desse imposto em suas contas a pagar.

Mesmo a capital do estado, Natal, apresentando a maior arrecadação de IPTU em valores totais, os contribuintes não são surpreendidos com o valor do imposto pago de um ano para o outro. Os valores do IPTU per capita repassados aos cofres públicos municipais de Natal são demonstrados no gráfico 4.

**Gráfico 4 - IPTU per capita no município de Natal, no período de 2006 a 2010.**



Fonte: Elaborado pelo autor (dados da pesquisa).

Apesar da progressividade na arrecadação do IPTU, evoluindo ano após ano, demonstrada no gráfico 4, a capital manteve um nível de arrecadação equilibrado, se comparada as demais cidades do RN, de modo que não apresentou picos na arrecadação e sim um ritmo normal de arrecadação. A arrecadação per capita do IPTU em Natal resultou em um coeficiente de variação igual a 0,1859, sendo considerado um indicador de média dispersão dos valores em torno da média, em outras palavras, a média da arrecadação foi de R\$ 40,81 por habitante, o desvio-padrão foi 7,58, e o coeficiente de variação veio expor a média representatividade da média nos anos analisados.

Explicação deve ser dada aqui que seis (6) municípios foram desconsiderados para fins de elaboração deste *ranking* por apresentaram algumas peculiaridades, que são esclarecidas na sequência:

- As prefeituras de Lajes Pintada e Serra do Mel não contabilizaram receita de IPTU em todos os anos analisados, de 2006 a 2010;

- A prefeitura de Serra de São Bento não contabilizou receita de IPTU nos anos de 2006, 2007 e 2009;

- A prefeitura de Caiçara do Rio do Vento não contabilizou receita de IPTU nos anos de 2007 e 2008;

- A prefeitura de Vera Cruz não contabilizou receita de IPTU nos anos de 2007 e 2009;

e

- A prefeitura de Lagoa de Pedras não contabilizou receita de IPTU no ano de 2008.

Por essas razões, que esses seis municípios não foram classificados neste *ranking*. Tais fatos distorciam a apuração do coeficiente de variação e comprometiam o resultado da análise dos dados desta pesquisa.

O ISS e o IPTU merecem sim destaque, mas vale lembrar que eles são peças integrantes do universo das receitas tributárias municipais. Juntamente com esses dois impostos, estão outros dois impostos, o ITBI e o IRRF, e todas as taxas e contribuições de melhorias da competência municipal, que juntos constituem as receitas tributárias municipais. Portanto, o indicador receita tributária per capita é obtido a partir da razão da soma de todos esses elementos, que compõem a receita tributária municipal (ISS + IPTU + ITBI + IRRF + Taxas + Contribuições de Melhorias), pelo número de habitantes de um dado município, por exemplo.

A tabela 4 apresenta os dez (10) municípios do RN que em média mais arrecadaram receitas tributárias de seus contribuintes, no período de 2006 a 2010.

**Tabela 4 – Arrecadação per capita das Receitas Tributárias nas dez cidades do RN que, em média, mais arrecadaram, no período de 2006 a 2010.**

<b>Posição</b>	<b>Município</b>	<b>Média</b>
1º	Alto do Rodrigues	481,34
2º	Tibau do Sul	373,54
3º	Natal	278,06
4º	Areia Branca	212,93
5º	Mossoró	173,79
6º	Gov. Dix-Sept Rosado	171,08
7º	Nísia Floresta	155,49
8º	Parnamirim	155,32
9º	Extremoz	154,98
10º	Serra do Mel	149,74

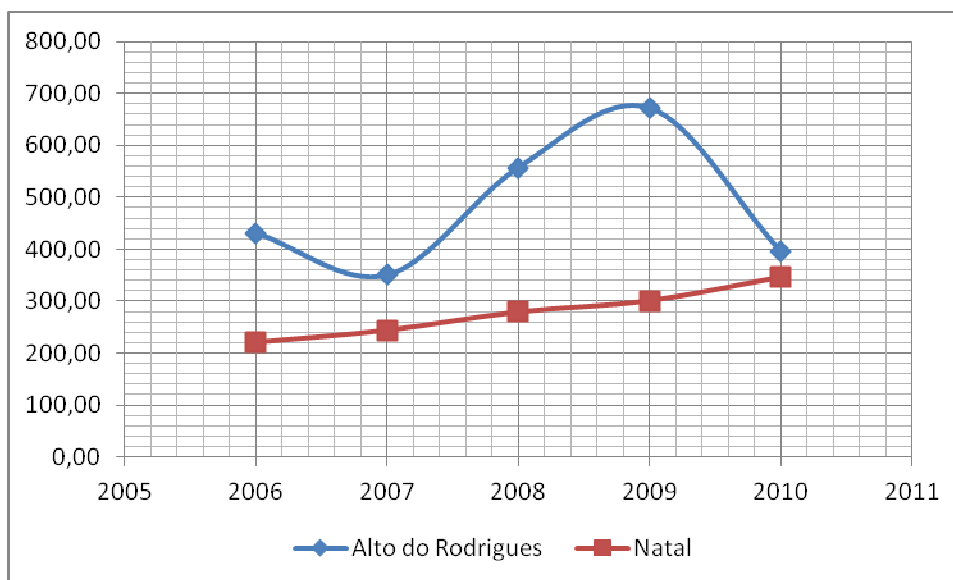
Legenda: Média - média aritmética

Fonte: dados da pesquisa.

A tabela 4 mostra que o município de Alto do Rodrigues é o município que em média mais onera sua população com as receitas tributárias. Isso não quer dizer que, em valores totais, o município de Alto do Rodrigues arrecade mais receita que o município de Natal, por exemplo. A receita tributária de Natal é enormemente maior que a de Alto do Rodrigues. Em 2010, por exemplo, Natal arrecadou R\$ 278.133.356,96 em receitas tributárias e Alto do Rodrigues R\$ 4.877.314,24, valor cinquenta e sete (57) vezes menor que o arrecadado em Natal. Todavia, como este indicador leva também em consideração a população da cidade, e que a de Natal também é enormemente maior que a de Alto do Rodrigues, torna este o município que mais arrecada levando em consideração o número de pessoas habitantes no município. A população de Natal em 2010 era 803.739 habitantes e Alto do Rodrigues 12.305 habitantes. Tais considerações, justifica o fato de Alto do Rodrigues ser o município que mais onera seu povo. Em média, a prefeitura de Alto do Rodrigues arrecada por ano de cada habitante o equivalente a R\$ 481,34 e a prefeitura de Natal R\$ 278,06.

O gráfico 5 esboça a arrecadação per capita nesses dois municípios, no período de 2006 a 2010.

**Gráfico 5 - Arrecadação per capita das receitas tributárias nos municípios de Alto do Rodrigues e Natal, no período de 2006 a 2010.**



Fonte: Elaborado pelo autor (dados da pesquisa)

Outrossim, o gráfico 5 demonstra que o município de Alto do Rodrigues apresentou oscilação bem mais acentuada que o município de Natal. Percebe-se visualmente o grau de oscilação apresentado na reta do gráfico referente a Alto do Rodrigues. Em números, o coeficiente de variação obtido entre esses dois municípios é o que sinaliza que o município de Alto do Rodrigues apresenta maior variação per capita na arrecadação com as receitas tributárias que o município de Natal. A média de Alto do Rodrigues em arrecadação dessas receitas é de R\$ 481,34, apresentando desvio-padrão de 131,10 e coeficiente de variação 0,2724. Já Natal, teve sua média em R\$ 278,05, desvio-padrão de 48,96 e coeficiente de variação de 0,1761. O que quer dizer que, em relação a sua média, Natal (0,1761) variou menos que Alto do Rodrigues (0,2724). Em outras palavras, os contribuintes da cidade de Alto do Rodrigues têm percebido com mais intensidade as obrigações tributárias municipais em suas contas a pagar que os contribuintes do município de Natal.

Tomando por base os coeficientes de variação dos cento e trinta e quatro (134) municípios do RN que serviram de base para esta pesquisa, montou-se um *ranking* com todos eles, com o intuito de conhecer em quais municípios do RN há a maior e menor dispersão relativa das receitas tributária per capita, no período de 2006 a 2010. Quanto maior o coeficiente de variação, maior será sua dispersão e mais próximo estará do topo do *ranking*. O inverso também é verídico. O quadro 5 vem apresentar o *ranking* elaborado a partir do coeficiente de variação desses municípios.



**Quadro 5 - Ranking dos municípios do RN de acordo com a dispersão relativa da Receita Tributária per capita, no período de 2006 a 2010, ordenados do maior para o menor.**

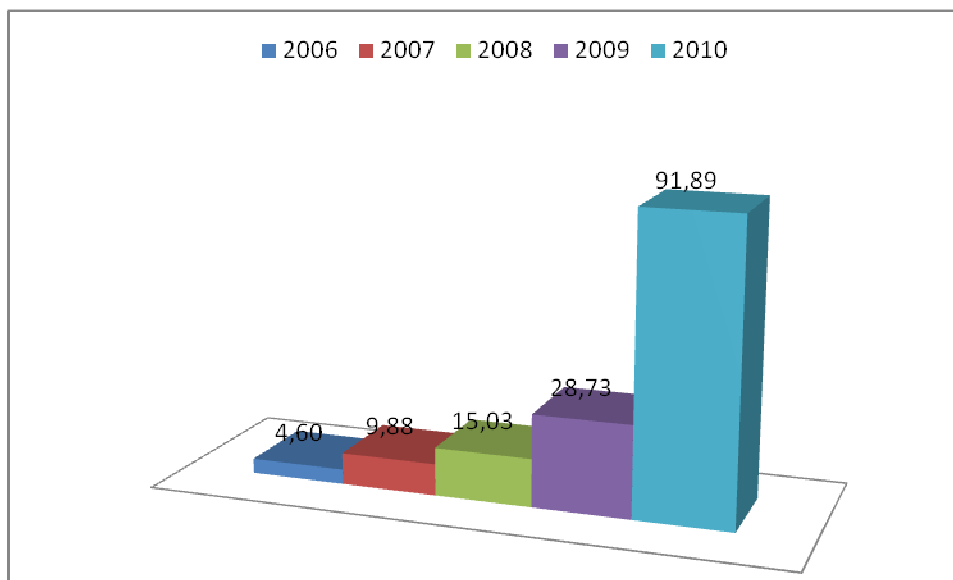
Posição	Município	Posição	Município	Posição	Município	Posição	Município
1°	Rafael Fernandes	36°	José da Penha	71°	Upanema	106°	Jucurutu
2°	Timbaúba dos Batistas	37°	Areia Branca	72°	Jaçaná	107°	Marcelino Vieira
3°	Rafael Godeiro	38°	Ruy Barbosa	73°	Tibau do Sul	108°	Gov. Dix-Sept Rosado
4°	São Tomé	39°	Pedro Velho	74°	Major Sales	109°	Sen. Georgino Avelino
5°	Angicos	40°	Lucrécia	75°	Espírito Santo	110°	Umarizal
6°	Baía Formosa	41°	Triunfo Potiguar	76°	Venha-Ver	111°	Caicó
7°	Antônio Martins	42°	Olho-d'Água do Borges	77°	São José de Mipibu	112°	São Rafael
8°	Ten. Laurentino Cruz	43°	Cerro Corá	78°	Caiçara do Rio do Vento	113°	Passagem
9°	Almino Afonso	44°	Açu	79°	Parnamirim	114°	Taipu
10°	Itajá	45°	Pendências	80°	Touros	115°	Maxaranguape
11°	Serra de São Bento	46°	Goianinha	81°	Caraúbas	116°	Lagoa de Pedras
12°	São João do Sabugi	47°	Riacho da Cruz	82°	Rodolfo Fernandes	117°	Tenente Ananias
13°	Apodi	48°	São Bento do Trairí	83°	Sítio Novo	118°	Presidente Juscelino
14°	Luís Gomes	49°	Fernando Pedroza	84°	Passa e Fica	119°	São Paulo do Potengi
15°	Taboleiro Grande	50°	Arês	85°	Parazinho	120°	Serra Negra do Norte
16°	Lajes	51°	Alto do Rodrigues	86°	Equador	121°	Lajes Pintadas
17°	Santana do Seridó	52°	Acari	87°	Viçosa	122°	Doutor Severiano
18°	Serrinha dos Pintos	53°	Água Nova	88°	João Dias	123°	Ipueira
19°	Frutuoso Gomes	54°	Brejinho	89°	Francisco Dantas	124°	Ielmo Marinho
20°	Itaú	55°	Coronel João Pessoa	90°	Alexandria	125°	Cruzeta
21°	Montanhas	56°	Extremoz	91°	Santo Antônio	126°	São Fernando
22°	Campo Redondo	57°	Paraná	92°	Parelhas	127°	Jardim do Seridó
23°	São Vicente	58°	Bom Jesus	93°	Natal	128°	Januário Cicco
24°	Nova Cruz	59°	Canguaretama	94°	Carnaúba dos Dantas	129°	Ceará-Mirim
25°	Baraúna	60°	Ipanguaçu	95°	Jundiá	130°	Nísia Floresta
26°	Santa Maria	61°	Jardim de Piranhas	96°	Currais Novos	131°	Martins
27°	Tangará	62°	Messias Targino	97°	Ouro Branco	132°	Encanto
28°	Pau dos Ferros	63°	São Pedro	98°	Lagoa d'Anta	133°	São Miguel
29°	São José do Seridó	64°	Japi	99°	Pureza	134°	Portalegre
30°	São Gonçalo do Amar.	65°	Mossoró	100°	Grossos		
31°	Riacho de Santana	66°	Florânia	101°	Lagoa Nova		
32°	Serra do Mel	67°	Bodó	102°	Santa Cruz		
33°	Macaíba	68°	Riachuelo	103°	Vera Cruz		
34°	São Miguel do Gostoso	69°	Várzea	104°	Pedro Avelino		
35°	Santana do Matos	70°	Monte Alegre	105°	Jandaíra		

Fonte: Elaborado pelo autor.

No topo do *ranking* (Quadro 5) encontram-se os municípios em que houveram a maior dispersão relativa dos valores em torno da média. Como este *ranking* consolida todas as receitas tributárias municipais, então pode-se dizer que o município de Rafael Fernandes é o município em que os contribuintes mais perceberam as variações da carga tributária municipal. Ou seja, Rafael Fernandes é o município do RN que, proporcionalmente, mais tem feito uso do aumento da carga tributária municipal, fazendo, por conseguinte, dos

contribuintes do RN os que mais sentem, proporcionalmente, suas obrigações com o tesouro municipal. O gráfico 6 ilustra a dispersão apurada no período analisado, neste município.

**Gráfico 6 – Variação das receitas tributárias per capita no município de Rafael Fernandes, no período de 2006 a 2010.**

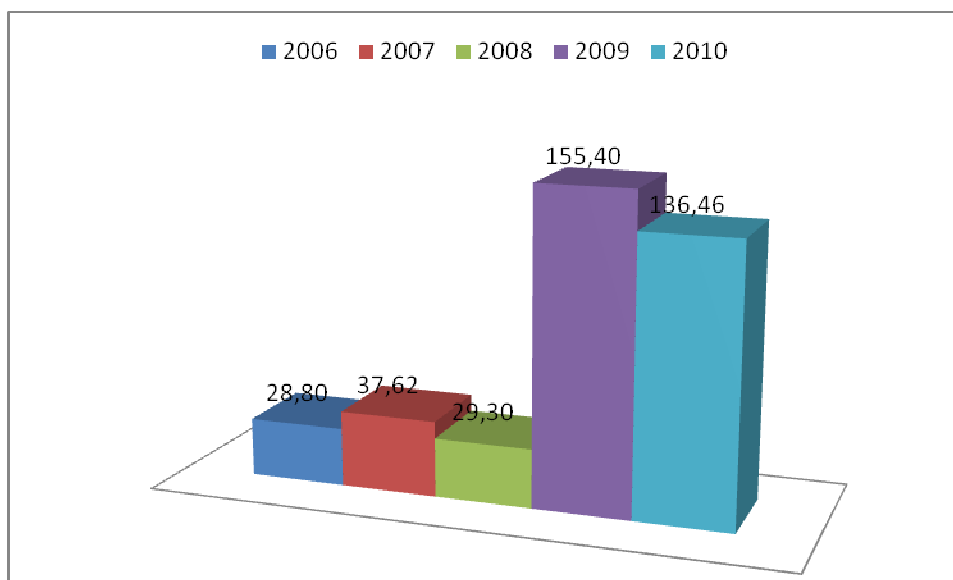


Fonte: Elaborado pelo autor (dados da pesquisa).

O gráfico 6 permite visualizar a acentuada elevação da carga tributária municipal sobre os contribuintes do município de Rafael Fernandes ao longo dos anos. Em termos proporcionais, os contribuintes deste município sentiram quase vinte (20) vezes mais em 2010 o peso da carga tributária municipal, se comparado aos valores desembolsados com essa mesma finalidade no ano de 2006. É um aumento muito significativo para apenas quatro anos.

Situação semelhante a de Rafael Fernandes é a de Timbaúba dos Batistas, demonstrada no gráfico 7.

**Gráfico 7 - Variação das receitas tributárias per capita no município de Timbaúba dos Batistas, no período de 2006 a 2010.**



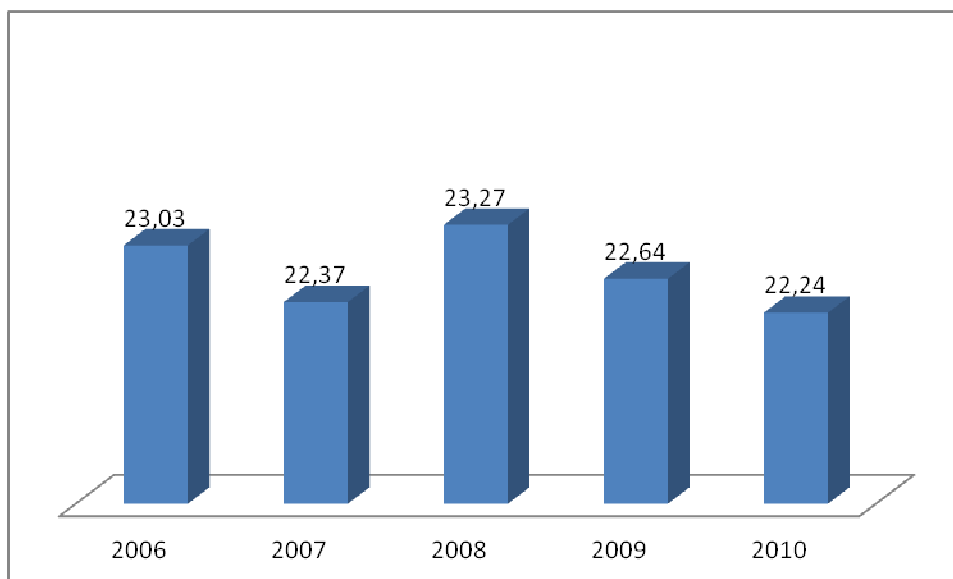
Fonte: Elaborado pelo autor (dados da pesquisa).

Em segundo lugar no *ranking* (Quadro 5) dos municípios que apresentam a maior dispersão relativa das receitas tributárias municipais, está Timbaúba dos Batistas, que teve coeficiente de variação igual a 0,8116. Sua disparidade na arrecadação per capita, apresentada no gráfico 7, é constatada sobretudo no forte aumento nos anos de 2009 e 2010, comparada aos anos anteriores, o que culminou na posição de destaque deste município.

No cenário inverso desses municípios, estão as cidades do RN que mantiveram o equilíbrio na arrecadação das receitas tributárias per capita nos anos analisados. Essas cidades apresentaram como característica comum a baixa oscilação nos valores cobrados de cada habitante de um ano para o outro, ou seja, houveram alterações na carga tributária municipal, mas elas foram pouco significativas. Nelas, foram obtidos coeficientes de variação mínimos, caracterizado pela pouca variabilidade dos valores analisados em torno da média.

O município de Portalegre, em último lugar no *ranking* (Quadro 5), é a prefeitura do RN que menos variou na cobrança de seus recursos financeiros tributários aos contribuintes, que é apresentada no gráfico 8.

**Gráfico 8 - Variação das receitas tributárias per capita no município de Portalegre, no período de 2006 a 2010.**



Fonte: Elaborado pelo autor (dados da pesquisa).

A arrecadação tributária no município de Portalegre pouco variou é o que mostra o gráfico 8. O coeficiente de variação nesse município resultou em 0,0192, mínimo para esse indicador. Os cidadãos de Portalegre sentem pouco a diferença do imposto pago em um ano, para o imposto pago no outro, por ser tão mínima a variação.

De forma geral, este *ranking* possibilitou o conhecimento dos municípios que mais e menos tem feito uso do aumento ou da redução dos tributos municipais, em outras palavras, os municípios que mais e menos tem usado o poder de tributar, assegurado pela Constituição Federal de 1988. No entanto, é válido comentar que a progressividade de alguns impostos são sim permitidos por lei e que outros impostos, taxas e contribuições de melhorias crescem com crescimento e o desenvolvimento da cidade. Uma cidade cresce quando o gestor é responsável, aplicando os recursos de forma adequada, investindo nas necessidades da população, cobrando de quem deve ser cobrado e prestando contas a seu povo das responsabilidades que lhes foram confiadas, fazendo, por conseguinte, uma gestão eficiente. Mas nem sempre isto acontece. Pensando nisso, é que a Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (FIRJAN) desenvolveu o Índice FIRJAN de Gestão Fiscal (IFGF), que avalia a responsabilidade administrativa dos gestores municipais e que servirá de análise comparativa com os resultados encontrados nesta pesquisa.

O quadro 6 apresenta o *ranking* dos municípios do Rio Grande do Norte, tendo como base o IFGF, ordenados do maior para o menor.

**Quadro 6 - *Ranking* dos municípios do RN de acordo com o IFGF, ano base 2010, ordenados do maior para o menor.**

Posição	Município	Posição	Município	Posição	Município	Posição	Município
1°	Viçosa	36°	Jandaíra	71°	Tibau do Sul	106°	Jundiá
2°	Almino Afonso	37°	Cruzeta	72°	Paraná	107°	São Pedro
3°	Olho-d'Água do Borges	38°	Jardim de Piranhas	73°	São Bento do Norte	108°	Bom Jesus
4°	São Fernando	39°	Açu	74°	Pau dos Ferros	109°	Carnaúba dos Dantas
5°	Ruy Barbosa	40°	Pendências	75°	São Tomé	110°	Fernando Pedroza
6°	Taboleiro Grande	41°	Upanema	76°	Caiçara do Rio do Vento	111°	Itajá
7°	Ouro Branco	42°	Frutuoso Gomes	77°	Cero Corá	112°	Espírito Santo
8°	Rafael Fernandes	43°	Triunfo Potiguar	78°	Mossoró	113°	Montanhas
9°	Lajes	44°	Nísia Floresta	79°	Parnamirim	114°	São José de Mipibu
10°	Ielmo Marinho	45°	Lucrécia	80°	Marcelino Vieira	115°	Coronel João Pessoa
11°	Baía Formosa	46°	Jaçanã	81°	Parazinho	116°	Lagoa Nova
12°	Serra Negra do Norte	47°	Venha-Ver	82°	Januário Cicco	117°	Macaíba
13°	Major Sales	48°	Campo Redondo	83°	Vera Cruz	118°	Lajes Pintadas
14°	Brejinho	49°	Canguaretama	84°	São Vicente	119°	Nova Cruz
15°	São Paulo do Potengi	50°	Timbaúba dos Batistas	85°	Tangará	120°	Portalegre
16°	São João do Sabugi	51°	Alto do Rodrigues	86°	Tenente Ananias	121°	Sen. Georgino Avelino
17°	Santa Maria	52°	Grossos	87°	São Miguel	122°	Jardim do Seridó
18°	Sítio Novo	53°	São Miguel do Gostoso	88°	Gov. Dix-Sept Rosado	123°	Lagoa de Pedras
19°	Santa Cruz	54°	Riachuelo	89°	Areia Branca	124°	Várzea
20°	Rafael Godeiro	55°	Messias Targino	90°	Serrinha	125°	Baraúna
21°	Pedro Avelino	56°	Santana do Matos	91°	Água Nova	126°	Arês
22°	Passagem	57°	Angicos	92°	Japi	127°	Riacho de Santana
23°	São José do Seridó	58°	Passa e Fica	93°	Serra do Mel	128°	São Bento do Trairí
24°	Umarizal	59°	Taipu	94°	Florânia	129°	Presidente Juscelino
25°	João Dias	60°	Natal	95°	Jucurutu	130°	Ipueira
26°	Alexandria	61°	Doutor Severiano	96°	Ten. Laurentino Cruz	131°	Pedro Velho
27°	Francisco Dantas	62°	Apodi	97°	Monte Alegre	132°	Touros
28°	Acari	63°	Rodolfo Fernandes	98°	Currais Novos	133°	Ceará-Mirim
29°	Ipanguaçu	64°	São Rafael	99°	São Gonçalo do Amar.	134°	Lagoa d'Anta
30°	Antônio Martins	65°	Equador	100°	Santana do Seridó		
31°	Itaú	66°	Caicó	101°	Pureza		
32°	Caraúbas	67°	Extremoz	102°	Martins		
33°	Luís Gomes	68°	Maxaranguape	103°	Parelhas		
34°	Encanto	69°	Goianinha	104°	Bodó		
35°	Riacho da Cruz	70°	Santo Antônio	105°	José da Penha		

Fonte: Sistema FIRJAN (2010) – adaptado.

O IFGF é um indicador que tem uma escala que varia de zero (0) a um (1,0). Quanto mais próximo de um (1), melhor é a gestão fiscal do município. É considerado gestão de excelência, os indicadores superiores a 0,8, Gestão Boa entre 0,6 e 0,8, Gestão em Dificuldades entre 0,4 e 0,6 e Gestão Crítica os inferiores a 0,4. No alto do *ranking* (Quadro

6) estão os municípios em que o IFGF mais se aproximou de um (1,0), ou seja, as gestões municipais que melhor desempenharam suas atividades administrativas no tocante à alocação dos recursos públicos, considerando-se gestões públicas eficientes. De mesma forma, quanto mais o IFGF do município se afastar de um (1,0), maior será sua posição no *ranking*, ou seja, os recursos nesses municípios não têm sido bem aplicados, considerando-se gestões deficientes. A tabela 5 apresenta o IFGF das dez gestões mais bem avaliada pelo Sistema FIRJAN no RN.

**Tabela 5 - IFGF das dez gestões mais bem avaliadas pelo Sistema FIRJAN no RN, no ano de 2010.**

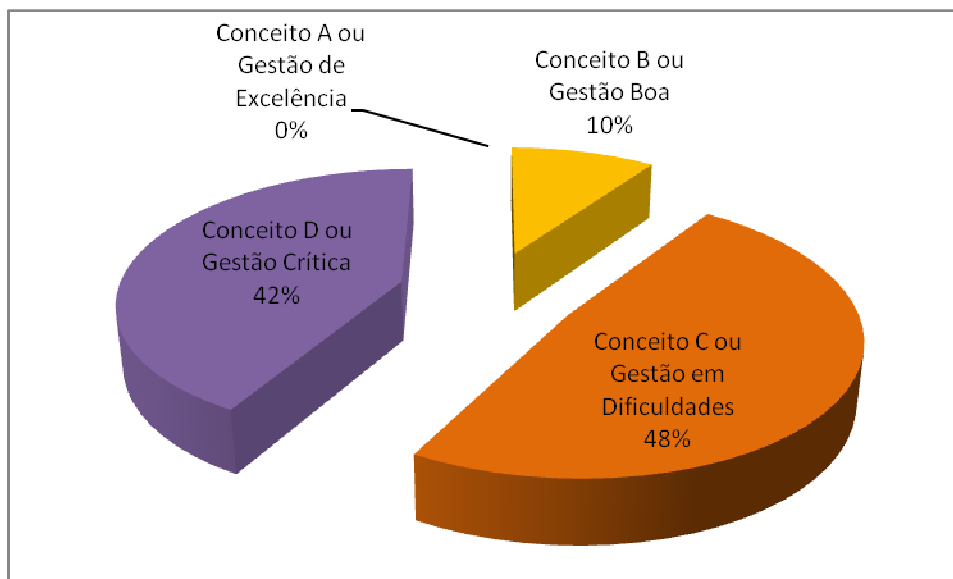
Posição	Município	IFGF
1º	Viçosa	0,7586
2º	Almino Afonso	0,7226
3º	Olho-d'Água do Borges	0,6662
4º	São Fernando	0,6590
5º	Ruy Barbosa	0,6468
6º	Taboleiro Grande	0,6464
7º	Ouro Branco	0,6461
8º	Rafael Fernandes	0,6447
9º	Lajes	0,6337
10º	Ielmo Marinho	0,6243

Legenda: IFGF - Índice FIRJAN de Gestão Fiscal

Fonte: Sistema FIRJAN (2010) – adaptado

Os municípios apresentados na tabela 5 são considerados pelo Sistema FIRJAN os que apresentaram a melhor gestão de recursos públicos no ano de 2010 em todo o RN. Todos eles conseguiram conceito B, o que se considera gestão boa, pois o índice de todos eles (Tabela 5) foi superior a 0,6 e inferior a 0,8. Percebe-se que embora o Sistema FIRJAN estabeleça quatro categorias de gestões, nenhum dos municípios do RN obteve resultado suficiente que indicasse uma Gestão de Excelência, o índice do estado que mais se aproximou de um (1,0) foi o apurado na cidade de Viçosa com IFGF igual a 0,7586. Portanto, todas as gestões municipais do RN foram classificadas nas demais categorias estabelecidas pelo Sistema FIRJAN, conforme demonstra o gráfico 9.

**Gráfico 9 - Avaliação das gestões municipais do RN, de acordo com o IFGF.**



Fonte: Elaborado pelo autor (dados do Sistema FIRJAN, 2010)

O gráfico 9 evidencia as deficientes administrações municipais do RN de acordo com o IFGF, onde nenhuma das gestões avaliadas apresentaram conceito A, Gestão de Excelência, com IFGF superior a 0,8. Além disso, apenas dez por cento (10%) dos municípios potiguares, avaliados pelo Sistema, apresentaram conceito B, Gestão Boa. Este número equivale a apenas treze (13) municípios do RN, resultado muito baixo, haja vista o volume das prefeituras do estado. As gestões consideradas boas, ocupam, portanto, as treze (13) primeiras colocações no *ranking*. Da posição décima quarta (14<sup>a</sup>) até a septuagésima oitava (78<sup>a</sup>) posição encontram-se os municípios considerados com Gestão apresentando dificuldades, conceito C. São setenta e cinco (65) municípios, o que equivale a quarenta e oito por cento (48%) dos municípios avaliados. E o que é bem pior, cinquenta e seis (56) municípios ao todo, quarenta e dois por cento (42%) dos avaliados, considerados Gestão Crítica ou conceito D, resultado muito ruim para os municípios do RN. Estes últimos estão posicionados no *ranking* a partir da posição septuagésima nona (79<sup>a</sup>).

É válido destacar, que vinte (20) municípios avaliados pelo Sistema FIRJAN ficaram fora deste *ranking* (Quadro 6), por eles não apresentarem dados suficientes para serem classificados no outro *ranking* (Quadro 5).

Dos treze municípios que são assinalados como Gestão Boa pelo IFGF, dois deles merecem destaque: Viçosa e Rafael Fernandes. O município de Viçosa, sendo o município mais bem avaliado do RN, em termos de eficiência na administração pública, apresentou

IFGF igual a 0,7586, adquirindo conceito B, e tendo sua gestão considerada boa. E observando o *ranking* (Quadro 5) dos municípios que apresentaram a maior dispersão relativa da Receita Tributária per capita no RN, Viçosa só foi o octogésimo sétimo (87°), com coeficiente de variação em 0,1836. Portanto, a boa gestão em Viçosa não está atrelada a elevações significativas da carga tributária local, admitindo-se afirmar que isso é devido ao planejamento administrativo e a boa vontade política dos gestores municipais.

Mas nem sempre esse é o cenário que configura as boas administrações dos municípios do RN. No município de Rafael Fernandes, por exemplo, também com conceito B, Gestão Boa, apresentando IFGF igual a 0,6447, aumentou bruscamente sua arrecadação tributária. Rafael Fernandes foi considerado o município que apresentou a maior dispersão relativa da Receita Tributária per capita no RN. O município que arrecadava R\$ 22.649,82 em 2006, passou a arrecadar R\$ 431.154,18 em 2010, uma receita dezenove (19) maior que a de 2006. Em contrapartida, o IFGF mostra que esses valores têm sido bem aplicados, se revertendo para a população através de serviços públicos e bens de utilidade pública, o que é muito bom para os moradores do município.

Ao contrário dos municípios de Viçosa e Rafael Fernandes está o município de Ceará-Mirim. O Índice FIRJAN de Gestão Fiscal avaliou a gestão deste município com conceito D, como sendo uma gestão crítica. O IFGF deste município foi um dos piores índices do RN, o penúltimo pior do estado, com 0,1672. Apesar da prefeitura de Ceará-Mirim não está elevando a carga tributária, haja vista que este município apresentou grau de dispersão igual a 0,0857, um dos mais baixos do estado, o IFGF expressa que a gestão local não tem conduzido os recursos por ela gerenciados de forma que a população obtenha o melhor proveito deles.

No mesmo patamar, está o município de Portalegre. Com baixo grau de dispersão das receitas tributárias per capita (0,0192), Portalegre apresenta a menor dispersão das receitas tributárias do estado. No entanto, é considerada uma gestão crítica pelo IFGF com índice de 0,2687. O que estes dois municípios apresentam em comum são gestões críticas e de baixo uso do poder de tributar.

Destaque deve ser dado, também, as cidades grandes do estado, como é o caso de Natal, Parnamirim e Mossoró. O coeficiente de variação, correspondente ao grau de dispersão das receitas tributárias per capita nestes municípios revela que há uma média dispersão dos valores em torno da média, sendo 0,1761, 0,1972 e 0,2390, respectivamente. O que significa dizer que existe sim uma evolução dos valores pagos aos cofres públicos municipais, a título de receita tributária do município, mas essa evolução é considerada mediana. Em contrapartida, o IFGF considera as gestões desses três municípios em dificuldades. Então,



pode-se extrair que mesmo essas gestões aumentando a capacidade de arrecadação de tributos, eles não tem sido suficiente para desenvolver uma gestão eficiente, seja pela falta de recursos, pela falta de planejamento administrativo, pela falta da boa vontade política, pelo excesso de corrupção, dentre outros motivos.

Portanto, percebe-se que parte dos municípios do estado do RN apresentando gestões boas, em dificuldades e críticas, fazem uso do poder de tributar para aumentar a arrecadação e obter mais recursos para as finalidades públicas e outros nem tanto. Constatou-se, também, que o fato deles aumentarem a carga tributária não está atrelado a uma gestão melhor e, por conseguinte, uma melhor condição de vida para os moradores da cidade. Em outras palavras, percebe-se que a qualidade da gestão não está condicionada ao aumento ou não da carga tributária local.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS, RECOMENDAÇÕES E CONCLUSÃO**

Tem-se disseminado por toda a sociedade a grandiosa importância dos municípios como ente da federação brasileira, quando da descentralização do poder, onde os municípios passaram a serem responsáveis pela produção e distribuição dos bens e serviços públicos locais. Não mais só o poder central é responsabilizado pelas falhas e fragilidades do sistema público. Agora, os poderes locais, por estarem mais perto e mais envolvidos com o cidadãos, são os principais responsáveis por identificar os problemas locais e estabelecer as prioridades as quais os recursos públicos devam ser alocados. Para os cidadãos isso foi muito bom. Os contribuintes conseguem fiscalizar de perto a destinação dos recursos públicos e ser mais incisivo em suas cobranças, pois cada município tem sua responsabilidade, sua autonomia administrativa e financeira. Portanto, o processo que antes era extremamente burocrático, agora já nasce dentro da cidade. A capacidade de gestão tem aumentado. Os cidadãos sabem que ficou mais fácil para o prefeito governar. Com isso, tem-se aumentado a exigência de uma gestão pública eficiente, capaz de identificar os problemas e resolvê-los com eficácia. Hoje, o contribuinte tem mais interesse em saber se os tributos que ele está pagando estão sendo revertidos em serviços públicos e bens de utilidade pública em seu município. E isso teve fortalecimento com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, que veio disciplinar as transparências da administração pública.

Nesse sentido, este trabalho analisou o aspecto arrecadativo das prefeituras municipais de todos os municípios do estado do Rio Grande do Norte. Buscando a existência ou não de

diferenças significativas na arrecadação tributária municipal de um ano para o outro, bem como estabelecer *Rankings* de classificação dos municípios de acordo com os resultados encontrados. Para isso, utilizou-se do indicador de execução orçamentária, receita tributária per capita, como meio de precisão do quanto que cada cidadão está contribuindo em seus municípios. Foram utilizados também instrumentos estatísticos da média aritmética, desvio padrão e coeficiente de variação. O coeficiente de variação serviu de parâmetro de classificação dos *rankings*. Serviu, ainda, como ferramenta de comparação simples, o Índice FIRJAN de Gestão Fiscal dos municípios em confronto com os resultados obtidos neste trabalho.

Esta pesquisa limitou-se a análise apenas dos dados contábeis de execução orçamentária dos municípios do RN divulgados no sítio da Secretaria do Tesouro Nacional, sem realizar qualquer tipo de aferição com informações de outro órgão de divulgação contábil, como o Tribunal de Contas do Estado, ou mesmo ir aos municípios conferir as informações ou ainda através de pesquisa em jornais, levantamento de denúncias, entre outros. De mesma forma, não foi pauta desta pesquisa investigar os elementos que influenciaram tais resultados, podendo as questões adjacentes serem averiguadas e aprofundadas em outros estudos, em comparação com as análises deste trabalho.

A importância desta pesquisa está foi ajudar ao contribuinte a entender a dispersão dos valores da receita em relação à média, como também em possibilitar aos cidadãos o conhecimento do quanto que cada um deles está contribuindo para as despesa da coletividade. E a partir de então, poder cobrar com maior aptidão dos gestores locais o retorno dos valores que eles desembolsam.

Por fim, conclui-se que houve diferenças significativas nos valores que os cidadãos desembolsaram nos municípios do RN, a título de receita tributária do município, no período de 2006 a 2010. Dos cento e trinta e quatro (134) municípios analisados, os municípios de Rafael Fernandes, Timbaúba dos Batistas, Rafael Godeiro, São Tomé e Angicos foram os que apresentaram maior dispersão relativa das receitas tributárias, ou seja, em relação à média, tiveram menos regularidade na administração das referidas receitas. Já as cidades de Portalegre, São Miguel, Encanto, Martins e Nísia Floresta apresentaram menor dispersão relativa. Desse modo, tiveram maior regularidade na administração dos recursos. Na comparação com o IFGF observou-se que o equilíbrio nas arrecadações não se refletiram positivamente neste índice, tendo em vista que Encanto e Nísia Floresta foram considerados gestão em dificuldades (conceito C) e Portalegre, São Miguel e Martins gestões críticas (conceito D). Da mesma forma, observou-se que as variações na arrecadações não lograram

êxito, tendo em vista que, desses municípios, apenas Rafael Fernandes obteve conceito B, gestão boa. Os municípios de Timbaúba dos Batistas, Rafael Godeiro, São Tomé e Angicos obtiveram conceito C, gestão em dificuldades.

## REFERÊNCIAS

AFONSO, J. R. R. *et al.* Municípios, arrecadação e administração tributária: Quebrando tabus. **Revista do BNDES**. Rio de Janeiro, v. 5, n. 10, p. 3-36. Dez. 1998.

ALMEIDA, M. S. S. de. Imposto sobre serviços – ISS e o local de recolhimento. **Revista do Curso de Direito – Ano II- 2007 – N.º 2**. Disponível em: <<http://cursodirei.dominiotemporario.com/doc/MORAES.pdf>>. Acesso em: 19. Set. 2012

ARAÚJO, E. A. **Os recursos tributários próprios no financiamento dos municípios brasileiros**. Disponível em: <<http://www.joserobertoafonso.com.br/attachments/article/59/Araujo-RecPropMun.pdf>>. Acesso em: 02 set. 2012.

BARBETTA, P. A. **Estatística aplicada às ciências sociais**. 4. ed. Florianópolis: Ed. da UFSC, 2001. 338p.

BEUREN, I. M. *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 25 ago.2012.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. **Diário Oficial**. Brasília, DF, 24 jan. 1967. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao67.htm)>. Acesso em: 19 set. 2012.

BRASIL. Decreto nº. 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 31 dez. 1968. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm) >. Acesso em: 19 set. 2012.

BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 29 mar. 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)>. Acesso: 12 nov. 2012.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 29, 13 de setembro de 2000. Altera os arts. 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal e acrescenta artigo ao Ato das Disposições

Constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, de 14 de set. 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc29.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc29.htm)>. Acesso em: 02 out. 2012.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 37, 12 de junho de 2002. Altera os arts. 100 e 156 da Constituição Federal e acrescenta os arts. 84, 85, 86, 87 e 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, de 13 de jun. 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc37.htm)>. Acesso em: 02 out. 2012.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 mai. 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em 17 out. 2012.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 01 ago. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)>. Acesso em: 19 set. 2012.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 23 de março de 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em: 19 set. 2012.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>>. Acesso em: 15 out. 2012.

BRASIL. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 dez. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7713.htm#art57](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm#art57)>. Acesso em: 12 nov. 2012.

BRASIL, Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade 2010. 140p.

BRASIL, Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Receitas públicas**: manual de procedimentos aplicados à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2007. 233p.

CERVO, A. L. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Markon Books, 1996.

CONTI, J. M. O Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI): principais questões. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 4, n. 36, 1 nov. 1999. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/1401>>. Acesso em: 17 out. 2012.

CREPALDI, S. A. **As funções de governo**. Disponível em: <[http://xa.yimg.com/kq/groups/24036475/538386487/name/UNKNOWN\\_PARAMETER\\_VALUE](http://xa.yimg.com/kq/groups/24036475/538386487/name/UNKNOWN_PARAMETER_VALUE)>. Acesso em: 16 ago.2012.

ELLWANGER, E. P. **Temas polêmicos sobre IPTU, ITBI e Contribuição de Melhoria**. Disponível em: <[http://eventos.fecam.org.br/arquivosbd/paginas/1/0.106219001300307675\\_apostila\\_tributos\\_bens\\_imoveis\\_\\_iptu\\_\\_itbi.pdf](http://eventos.fecam.org.br/arquivosbd/paginas/1/0.106219001300307675_apostila_tributos_bens_imoveis__iptu__itbi.pdf)>. Acesso em: 15 out. 2012.

FRAGA, H. R. **O IPTU e suas principais características**. Disponível em: <[http://www.rochaeфрага.com.br/publicacoes/o\\_ipitu\\_e\\_suas\\_principais\\_caracteristicas.pdf](http://www.rochaeфрага.com.br/publicacoes/o_ipitu_e_suas_principais_caracteristicas.pdf)>. Acesso em: 15 out. 2012.

FREUND, J. E. **Estatística aplicada: economia, administração e contabilidade**. 11. ed. Porto Alegre: Bookman, 2006. 536p.

GABRIEL, I. M. O Município na Constituição brasileira: competência legislativa. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 15, n. 2397, 23 jan. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/14240>>. Acesso em: 15 set. 2012.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GONÇALVES, V. C. V. **Aspectos relevantes do imposto de renda: verbas trabalhistas de natureza indenizatória**. Monografia (Direito) – Faculdades Rio-Grandenses, Porto Alegre. 2010.

FIRJAN. Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro. **Índice FIRJAN de Gestão Fiscal**. Disponível em: <<http://www.firjan.org.br/IFGF/>>. Acesso em: 23 out. 2012.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Municípios**. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/cidadesat/topwindow.htm?1>> Acesso em 18 ago. 2012.

IBPT. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. **Tributos: Brasil arrecada muito pelo pouco que dá aos contribuintes**. 2010. Disponível em: <[http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao\\_id=13856&pagina=0](http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13856&pagina=0)>. Acesso em: 17 out. 2012.

JUNQUEIRA, L. A. P.; INOJOSA, R. M.; KOMATSU, S. Descentralização e intersetorialidade na gestão pública municipal no Brasil: A experiência de Fortaleza. In: XI Concurso de Ensayos del CLAD “El Tránsito de la Cultura Burocrática al Modelo de la Gerencia Pública : Perspectivas, Posibilidades y Limitaciones”. **Anais...** Caracas, 1997.

KLERING, L. R. *et al.* Competências, papéis e funções dos poderes municipais no contexto da administração pública contemporânea. **Revista acadêmica da FACE**. PortoAlegre, v. 22, n. 1, p. 31-43, jan./jun. 2011.

LONGARAY, A. A. *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 2003.

MACEDO, M. R. D. **Aspectos relevantes do imposto sobre os serviços de qualquer natureza (ISSQN).** Disponível em: <<http://www.faete.edu.br/revista/IMPOSTO%20SOBRE%20SERVI%20C7O%20-%20ISS.pdf>>. Acesso em: 24 set. 2012.

MACHADO JUNIOR, J. T.; REIS, H. C. **A Lei 4.320 comentada.** 30. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2003.

MOTA, F. G. L. **Contabilidade aplicada ao setor público.** Brasília: Cidade, 2009. 656 p.

NAZARETH, P. A. PORTO, L. F. L. **As finanças dos municípios brasileiros: o caso do Rio de Janeiro.** Disponível em: <<http://www.cepal.org/de/noticias/paginas/0/9200/5nazareth.pdf>>. Acesso em: 18 de ago. 2012.

OLMO, M. O novo ISS: Lei Complementar nº 116/03. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 244, 8 mar. 2004 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4952>>. Acesso em: 2 out. 2012.

PAOLIELLO, P. B. O princípio da capacidade contributiva. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 8, n. 66, 1 jun. 2003 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4138>>. Acesso em: 2 out. 2012

PELLINI, A. M. Os sistemas de planejamento, execução e controle da gestão pública – uma nova proposta. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 3, n. 4, p. 1-25, jan./jun. 2003.

ROSA, N. S. **A lei de responsabilidade fiscal e sua aplicação na gestão pública municipal estudo de caso no município de Feira de Santana.** Monografia (Ciências Administrativas) – Universidade Estadual de Feira de Santana, Feira de Santana. 2009.

SCHOENELL, C.; PETRI, L. R. F.; ROSA, L.; PETRI, S. M. Retenção do imposto de renda: uma análise do impacto para a união das retenções nos estados. **Navus Revista Gestão e Tecnologia**, Florianópolis, v. 2, n. 1, p. 03-14, jan./jun. 2012.

SCHAEFER, R. A.; TREIN, F. A. **A representatividade e a importância do issqn – imposto sobre serviços de qualquer natureza nas receitas próprias do município de pirambeiras.** 2006. Disponível em: <<http://ged.feevale.br/bibvirtual/Artigo/ArtigoRenatoSchaefer.pdf>>. Acesso em: 04 out. 2012

SERESUELA, N. C. H. Princípios constitucionais da Administração Pública. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 7, n. 60, 1 nov. 2002 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/3489>>. Acesso em: 12 nov. 2012.

SILVA, M. C. **Demonstrações contábeis públicas: indicadores de desempenho e análise.** São Paulo: Atlas, 2012.

SOUZA, L. C. G. **A importância das receitas próprias municipais.** 2009. Disponível em: <[http://www.oim.tmunicipal.org.br/abre\\_documento.cfm?arquivo=\\_repositorio/\\_oim/\\_docume](http://www.oim.tmunicipal.org.br/abre_documento.cfm?arquivo=_repositorio/_oim/_docume)>

ntos/C35838D5-9A50-E7F3-D42AF4210EB0F2E016092009115341.pdf&i=782> . Acesso em: 04 out. 2012.

SOUZA, R. P. CATANA, Luciana Laura Tereza Oliveira. **Espécies tributárias: taxas.** Disponível em: < <http://www.pesquisadireito.com/artigos/tributario/especies-tributarias-taxas> >. Acesso em: 17 out. 2012.

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. **Finanças do Brasil.** Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 25 ago. 2012.

TAVEIRA, A. V. A função social do estado na contemporaneidade. **R. Fac. Dir. UFG**, V.34, n. 02, p. 09-27 , jul./dez. 2010

TEBAR, W. B. C.; ZANUTO, J. M.. **Análise constitucional das espécies tributárias no ordenamento jurídico pátrio.** Disponível em: < <http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/ETIC/article/viewFile/2385/1908>>. Acesso em: 17 out. 2012.

TEIXEIRA, E. C. **Competência dos municípios.** Disponível em: <<http://www.educacaopublica.rj.gov.br/biblioteca/cidadania/0062.html>>. Acesso em: 15 set.2012.

VETARISCHI, A. L. Competência tributária do ISS: lei versus jurisprudência. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 556, 14 jan. 2005 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/6090>>. Acesso em: 3 out. 2012.

ZMITROWICZ, W.; BISCARO, C. **A organização administrativa do município e o orçamento municipal.** São Paulo: EPUSP, 1998. 30p.