

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SOCIOECONÔMICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: POLÍTICAS E GESTÃO INSTITUCIONAL
TURMA ESPECIAL UFSC/UA-CIESA

ROSANIRA BANDEIRA MAIA

**A INFLUÊNCIA DO PROGRAMA DE MODERNIZAÇÃO DA
ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NA GESTÃO DO IMPOSTO
SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA NA
PREFEITURA MUNICIPAL DE MANAUS/AM**

FLORIANÓPOLIS
2002

Rosanira Bandeira Maia

**A INFLUÊNCIA DO PROGRAMA DE MODERNIZAÇÃO DA
ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NA GESTÃO DO IMPOSTO
SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA NA
PREFEITURA MUNICIPAL DE MANAUS/AM**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Administração, área de concentração em Políticas e Gestão Institucional.

Orientadora: Ilse Maria Beuren, Dr.^a.

**FLORIANÓPOLIS
2002**

Rosanira Bandeira Maia

**A INFLUÊNCIA DO PROGRAMA DE MODERNIZAÇÃO DA
ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NA GESTÃO DO IMPOSTO
SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA NA
PREFEITURA MUNICIPAL DE MANAUS**

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do Título de Mestre em Administração (área de concentração em Políticas e Gestão Institucional) e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina, em 17 de abril de 2002.



Prof. Dr. Nelson Colossi
Coordenador


Apresentada à Comissão Examinadora, integrada pelos Professores:



Prof.ª. Dr.ª. Ilse Maria Beuren
Orientadora



Prof. Dr. Rolf Hermann Erdmann
Membro



Prof. Dr. Norberto Hochheim
Membro

AGRADECIMENTOS

O desenvolvimento de um trabalho de pesquisa desta natureza exige do autor muita força de vontade e determinação. No entanto, os procedimentos para a sua elaboração não são individuais. Muitas pessoas, familiares e amigos, estiveram envolvidos, incentivando e colaborando de forma especial. Assim, manifesto sinceros agradecimentos:

a Deus, pela vida;

a alguém muito especial, que sempre me motivou a conquistar os meus sonhos por meio dos estudos, meu pai;

a você, minha mãe, mulher trabalhadora, dando-me amor e atenção, incentivando-me a lutar e a vencer sempre;

aos meus irmãos e minha irmã, Bandeira, Joel, Jardel e Meire, que compreenderam minha ausência durante a execução deste estudo;

a alguém muito especial, que, mesmo estando longe, sempre esteve em todos os momentos presente na minha vida, o meu muito obrigada pelo incentivo, pelos valiosos conselhos e por seu amor;

aos meus sobrinhos, Lucas, Luana e André Luiz, cujos sorrisos tantas vezes me revigoravam para continuar este trabalho;

à minha cunhada, Ione Rodrigues, pelo apoio na digitação e conferência, principalmente quando feitas nas madrugadas;

aos meus colegas do mestrado, Ricarda, Thomé, Silvio e, em especial, um muito obrigada a Graça Gil, que tantas vezes deixou de elaborar o seu trabalho, ensinando-me e indicando o melhor caminho para fazer esta pesquisa;

ao meu chefe, Dr. Aluísio Braga, que me deu apoio para que hoje eu possa concretizar este sonho;

às minhas amigas de trabalho, do Departamento Financeiro da SEMEF, Alba, Cristina, Graça e, em especial, Glorinha, pela ajuda na digitação, efetuada com muita calma e paciência;

ao amigo Alex, pelo carinho, amizade e incentivo transmitido;

ao Helinho, pelo apoio durante as tardes em que estive ausente do Departamento Financeiro;

à minha amiga Lucilene, Diretora de Contabilidade, pelo apoio e compreensão nas ausências durante as reuniões do Conselho Regional de Contabilidade do Amazonas - CRC-AM e Empresa Municipal de Transportes Urbanos-EMTU;

à Prof^a. Ednilce Lucena, pelo incentivo na época da inscrição e elaboração do Projeto para a entrevista do mestrado;

aos amigos do Departamento Tributário, Luiz Carlos de Souza, Armando Cláudio Simões, Amadeu de Abreu Melo e Sandra Maria Dias, pelos conhecimentos transmitidos nas entrevistas e que muito contribuíram para a realização desta dissertação;

ao amigo Átila Benjamin, Diretor do Departamento de Tributação, pelos constantes esclarecimentos e informações necessárias para o desenvolvimento da pesquisa;

ao amigo José Cândido Brasil, assessor do Departamento de Tributação, pelas informações e esclarecimentos sobre a arrecadação do ISS, necessários para o desenvolvimento desta pesquisa;

ao meu querido Izomitel, pelo apoio administrativo efetuado com tanto carinho;

à minha orientadora, Prof^a. Ilse Maria Beuren, Dr^a. pelo permanente incentivo, sábios conselhos, ensinamentos, paciência e orientação fundamental durante toda a realização do trabalho, bem como pelas formas carinhosas das críticas e sugestões;

ao Prof. Nelson Colossi, Dr. pela ajuda na definição do tema da minha dissertação, na indicação da minha orientadora e pelo carinho e paciência nas explicações para a realização deste trabalho;

aos membros da banca examinadora, pelas valiosas sugestões que enriqueceram a dissertação;

à Universidade Federal de Santa Catarina-UFSC, pela oportunidade de realização do mestrado;

aos amigos da Coordenadoria de Pós-Graduação em Administração - CPGA, da Universidade Federal de Santa Catarina-UFSC, Rosemere Porton, Fabiano Rapp e Marco Aurélio de Souza, pela ajuda durante a preparação do material necessário para a defesa da dissertação, especialmente pelas críticas e sugestões;

aos amigos Alfredo Paes, Afonso Lobo, Luiz Alberto Carijó e Jorge Jatahy, pelos valiosos conhecimentos transmitidos na elaboração das análises efetuadas no crescimento da arrecadação do ISS;

ao Prof. Nonato Queiroz e à Prof^a. Rosana Parente, pelas sugestões e orientações, de fundamental importância no desenvolvimento deste trabalho;

aos demais amigos e a todas as pessoas que, de alguma forma, contribuíram para a realização deste trabalho.

RESUMO

MAIA, Rosanira Bandeira. **A influência do Programa de Modernização da Administração Tributária na gestão do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza na Prefeitura Municipal de Manaus/AM.** Florianópolis, 2002. 176p. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina.

O presente trabalho tem como objetivo geral verificar a influência do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT na gestão do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS na Prefeitura Municipal de Manaus. O Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social - BNDES criou, em setembro de 1997, o Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, com a finalidade de modernizar a administração tributária e melhorar a qualidade do gasto público nos municípios brasileiros. Utilizando-se disso, a Prefeitura Municipal de Manaus, por meio da Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF assinou um contrato com o BNDES, implantando, em 17 de abril de 1998, o Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, objetivando aumentar as receitas tributárias e a melhoria da qualidade do serviço oferecido à população. Dessa forma, realizou-se um estudo de caso para averiguar o impacto do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT na arrecadação municipal, especificamente na gestão do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS. Observou-se que o Município de Manaus implantou ações táticas com as seguintes inovações: Intensificou o cadastramento mercantil, ampliando seu universo de contribuintes; Realizou campanha publicitária sobre a obrigatoriedade da emissão da nota fiscal, despertando o contribuinte para a importância da exigência da nota fiscal; Aderiu ao Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica-CNPJ, unificando as informações do contribuinte e evitando a sonegação; Ampliação e implantação da entrega da Declaração Mensal de Serviços - DMSs, detectando a sonegação em um curto espaço de tempo; Intensificação da fiscalização sobre setores pouco visitados, aumentando a fiscalização do ISS nas empresas de grande porte; Revisão do processo de estimativa, reduzindo ao máximo as atividades que se encontram neste regime; Fiscalização de *blitz* sobre diversões públicas, que não foi implantada por ser uma ação constrangedora; Cobrança do ISS dos prestadores de transportes coletivos pela receita efetiva não foi implementada devido ao cunho político e social; e Fiscalização Institucional com ampliação e institucionalização do grupo de inteligência, que, devido à falta de material e pessoal não foi implantada. O resultado deste trabalho foi o incremento da arrecadação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS e, por meio das ações táticas, planejar sua fiscalização, combatendo a sonegação e detectando novas empresas prestadoras e tomadoras de serviços. Desse modo, conclui-se que a influência do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT na Gestão do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS teve um forte impacto nos resultados do incremento da arrecadação do ISS no Município de Manaus.

Palavras-chave: Modernização; Administração Tributária; Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS.

ABSTRACT

MAIA, Rosanira Bandeira. **A influência do Programa de Modernização da Administração Tributária na gestão do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza na Prefeitura Municipal de Manaus/AM.** Florianópolis, 2002. 176p. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina.

Orientadora: Prof^a. Ilse Maria Beuren, Dr^a.

The present work has as general objective to verify the influence of the Program of Modernization of the Administration Tax-PMAT in the administration of the Tax on Services of Any Nature-ISS in the Municipal City hall of Manaus. The National Bank of Economical Development and Social-BNDES, it created in September of 1997, the Program of Modernization of the Administration Tax-PMAT, with the purpose of to modernize the tax administration and to improve the quality of the public expense in the Brazilian municipal districts. Being used of that, the Municipal City hall of Manaus, through the Municipal General office of Economy and Finances-SEMEF signed a contract with BNDES, implanted on April 17, 1998 the Program of Modernization of the Administration Tax-PMAT, aiming to increase the incomes tax and the improvement of the quality of the service offered to the population. In that way, it accomplished a case study to discover the impact of the Program of Modernization of the Administration Tax-PMAT in the municipal collection, specifically in the administration of the Tax on Services of Any Nature-ISS. It was observed that the Municipal district of Manaus implanted tactical actions with the following innovations: it intensified the mercantile, enlarging its taxpayer's universe; it accomplished advertising campaign on the compulsory nature of the emission of the receipt, waking up the taxpayer for the importance of the demand of the receipt; Adhesion to Person's National Register Juridical-CNPJ, unifying the taxpayer's information and avoiding the withholding; Enlargement and implantation of the delivery of the Monthly Declaration of Service-DMSs, detecting the withholding in a short space of time; Intensification of the fiscalization on sections little visited, increasing the fiscalization of ISS in the companies of great load; Revision of the estimate process, reducing to the maximum the activities that are in this regime; Police raid fiscalization on public amusements, for being a constraining action was not implanted; Collection of ISS of the public transportations for the effective income, it was not implemented due to the political and social stamp; and the Institutional Fiscalization with enlargement of the intelligence group, due to material lack and personnel was not implanted. The result of this work was the increment of the collection of the Tax on Services of Any Nature-ISS, and through the tactical actions to plan its fiscalization, combating the withholding and detecting new companies of services. This way, it is ended that the influence of the Program of Modernization of the Administration Tax-PMAT in the administration of the Tax on Services of Any Nature-ISS, had a fort impact in the results of the increment of the collection of ISS in the Municipal district of Manaus.

Key-words: Modernization; Tax administration; Tax on Services of Any Nature-ISS.

SUMÁRIO

RESUMO	6
ABSTRACT	7
SUMÁRIO	8
LISTA DE FIGURAS	11
LISTA DE TABELAS	12
LISTA DE SIGLAS	13
1 INTRODUÇÃO	15
1.1 TEMA E PROBLEMA	15
1.2 OBJETIVOS.....	17
1.3 JUSTIFICATIVA TEÓRICO-EMPÍRICA.....	18
1.4 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO.....	19
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	21
2.1 HISTÓRIA DOS TRIBUTOS NO BRASIL.....	21
2.1.1 Tributos no Brasil Colonial – 1500 a 1822.....	22
2.1.1.1 Período Pré-Colonial	22
2.1.1.2 A primeira etapa da colonização	23
2.1.1.3 Segundo período da colonização	27
2.1.2 Tributos no Brasil Imperial – 1822 a 1889.....	34
2.1.2.1 A chegada de D. João VI ao Brasil	34
2.1.2.2 O Primeiro Reinado	36
2.1.2.3 O Período Regencial	38
2.1.2.4 O Segundo Reinado	40
2.1.3 Tributos do Brasil Republicano - 1889 a 1985	44
2.1.3.1 Primeira República - 1889 a 1930.....	44
2.1.3.2 A Era Vargas - 1930 a 1945.....	47
2.1.3.3 A República Populista -1945 a 1964	50
2.1.3.4 O Regime Militar - 1964 a 1985.....	53
2.1.3.5 Brasil contemporâneo - década de oitenta e seguintes	57
2.2 O MUNICÍPIO BRASILEIRO	61
2.2.1 Conceituação do Município brasileiro.....	62
2.2.2 A repartição das competências na Constituição da República	64
2.2.3 Administração pública municipal	65
2.3 RECEITAS PÚBLICAS	66
2.3.1 Gestão das Receitas Públicas Municipais	67
2.3.2 Classificação das Receitas Públicas.....	68
2.3.2.1 Receita Orçamentária	68
2.3.2.2 Receita Extra-Orçamentária.....	70
2.3.3 Receitas Próprias dos Municípios	71
2.3.3.1 Conceito de Tributo	71
2.3.3.2 Espécies de Tributos	73
2.3.3.3 O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.....	75
3 METODOLOGIA	83
3.1 PERGUNTAS DE PESQUISA	83
3.2 DEFINIÇÃO CONSTITUTIVA DE TERMOS E VARIÁVEIS.....	83
3.2.1 Definição Constitutiva.....	84
3.3 DELINEAMENTO DA PESQUISA	86
3.4 OBJETO DE ESTUDO E ELEMENTOS DE OBSERVAÇÃO.....	87
3.5 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS	88
3.5.1 Tipos de dados	88
3.5.2 Instrumento de pesquisa	90

3.5.3	Análise dos dados	91
3.6	LIMITAÇÕES DA PESQUISA	91
4	ANÁLISE DA IMPLEMENTAÇÃO DAS AÇÕES TÁTICAS DO ISS PREVISTAS NO PMAT DO MUNICÍPIO DE MANAUS/AM	93
4.1	O PROGRAMA DE MODERNIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL NO BRASIL	93
4.2	PROGRAMA DE MODERNIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA - PMAT NO MUNICÍPIO DE MANAUS/AM	97
4.2.1	Recursos Financeiros Previstos no PMAT do Município de Manaus/AM	99
4.2.2	Objetivo geral do PMAT do Município de Manaus/AM	102
4.2.3	O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS em Manaus	103
4.3	ANÁLISE DAS AÇÕES TÁTICAS DO ISS PREVISTAS NO PMAT DE MANAUS/AM	104
4.3.1	Primeira ação tática - Intensificação do recadastramento mercantil	104
4.3.1.1	Situação anterior à efetivação da primeira ação tática proposta no PMAT	105
4.3.1.2	Situação posterior à efetivação da primeira ação tática proposta no PMAT	106
4.3.2	Segunda ação tática - Campanha publicitária sobre a obrigatoriedade da emissão da nota fiscal	108
4.3.2.1	Situação anterior à efetivação da segunda ação tática proposta no PMAT	109
4.3.2.2	Situação posterior à efetivação da segunda ação tática proposta no PMAT	109
4.3.3	Terceira ação tática - Adesão ao Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ	113
4.3.3.1	Situação anterior à efetivação da terceira ação tática proposta no PMAT	113
4.3.3.2	Situação posterior à efetivação da terceira ação tática proposta no PMAT	113
4.3.4	Quarta ação tática - Ampliação e implantação da entrega da Declaração Mensal de Serviços – DMS	117
4.3.4.1	Situação anterior à efetivação da quarta ação tática proposta no PMAT	117
4.3.4.2	Situação posterior à efetivação da quarta ação tática proposta no PMAT	118
4.3.5	Quinta ação tática - Fiscalização de <i>blitz</i> sobre diversões públicas	120
4.3.5.1	Situação anterior à efetivação da quinta ação tática proposta no PMAT	120
4.3.5.2	Situação posterior à efetivação da quinta ação tática proposta no PMAT	121
4.3.6	Sexta ação tática - Intensificar a fiscalização sobre setores pouco visitados.....	123
4.3.6.1	Situação anterior à efetivação da sexta ação tática proposta no PMAT	124
4.3.6.2	Situação posterior à efetivação da sexta ação tática proposta no PMAT	124
4.3.7	Sétima ação tática - Cobrança do ISS dos prestadores de transportes coletivos pela receita efetiva	126
4.3.7.1	Situação anterior à efetivação da sétima ação tática proposta no PMAT	127
4.3.7.2	Situação posterior à efetivação da sétima ação tática proposta no PMAT.....	128
4.3.8	Oitava ação tática - Revisão do processo de estimativa	130
4.3.8.1	Situação anterior à efetivação da oitava ação tática proposta no PMAT	131
4.3.8.2	Situação posterior à efetivação da oitava ação tática proposta no PMAT.....	131
4.3.9	Nona ação tática - Fiscalização institucional com ampliação e institucionalização do grupo de inteligência.....	133
4.3.9.1	Situação anterior à efetivação da nona ação tática proposta no PMAT	134
4.3.9.2	Situação posterior à efetivação da nona ação tática proposta no PMAT	135
4.4	PRINCIPAIS MUDANÇAS DECORRENTES DO PMAT NA PERCEPÇÃO DOS COORDENADORES DAS AÇÕES TÁTICAS DO ISS	136
4.5	A INFLUÊNCIA DO PMAT NA GESTÃO DO ISS, NA ARRECADAÇÃO DA PREFEITURA MUNICIPAL DE MANAUS	140
5	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	148
5.1	CONCLUSÕES	148
5.2	RECOMENDAÇÕES.....	152
	Referências Bibliográficas.....	153
ANEXO A	- FIGURA CONTENDO A PRIMEIRA AÇÃO TÁTICA – INTENSIFICAÇÃO DO RECADASTRAMENTO MERCANTIL	159
ANEXO B	- FIGURA CONTENDO A SEGUNDA AÇÃO TÁTICA – CAMPANHA PUBLICITÁRIA SOBRE A OBRIGATORIEDADE DA EMISSÃO DA NOTA FISCAL	161
ANEXO C	- FIGURA CONTENDO A TERCEIRA AÇÃO TÁTICA – ADESÃO AO CADASTRO NACIONAL DE PESSOA JURÍDICA – CNPJ	163

ANEXO D	- FIGURA CONTENDO A QUARTA AÇÃO TÁTICA – AMPLIAÇÃO E IMPLANTAÇÃO DA DECLARAÇÃO MENSAL DE SERVIÇOS – DMS.....	165
ANEXO E	- FIGURA CONTENDO A QUINTA AÇÃO TÁTICA – FISCALIZAÇÃO DE <i>BLITZ</i> SOBRE DIVERSÕES PÚBLICAS.....	167
ANEXO F	- FIGURA CONTENDO A SEXTA AÇÃO TÁTICA – INTENSIFICAR A FISCALIZAÇÃO SOBRE SETORES POUCO VISITADOS	169
ANEXO G	- FIGURA CONTENDO A SÉTIMA AÇÃO TÁTICA – COBRANÇA DO ISS DOS PRESTADORES DE TRANSPORTES COLETIVOS PELA RECEITA EFETIVA	171
ANEXO H	- FIGURA CONTENDO A OITAVA AÇÃO TÁTICA – REVISÃO DO PROCESSO DE ESTIMATIVA	173
ANEXO I	- FIGURA CONTENDO A NONA AÇÃO TÁTICA – FISCALIZAÇÃO INSTITUCIONAL COM AMPLIAÇÃO E INSTITUCIONALIZAÇÃO DO GRUPO DE INTELIGÊNCIA.....	175

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Dados do contrato referente ao PMAT	99
Figura 2	Procedimentos para intensificação do recadastramento mercantil	106
Figura 3	Procedimentos para Campanha Publicitária sobre a obrigatoriedade da emissão de Nota Fiscal	110
Figura 4	Procedimentos para adesão ao Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica –CNPJ	114
Figura 5	Procedimentos para ampliação e implantação da Declaração Mensal de Serviços	118
Figura 6	Procedimentos para fiscalização de <i>blitz</i> sobre diversões públicas	121
Figura 7	Procedimentos para intensificar a fiscalização sobre setores pouco visitados	125
Figura 8	Procedimentos para cobrança do ISS dos prestadores de transportes coletivos pela receita efetiva	128
Figura 9	Procedimentos para revisão do processo de estimativa	132
Figura 10	Procedimentos para fiscalização institucional com ampliação e institucionalização do Grupo de Inteligência	135
Figura 11	Principais mudanças ocorridas na Prefeitura Municipal de Manaus, decorrentes das ações táticas do ISS	137
Figura 12	Aspectos positivos e negativos na percepção dos coordenadores das ações táticas na gestão do ISS	139
Figura 13	Rubricas de arrecadação do ISS com destaque em 2000 e 2001	144
Figura 14	Evolução da Receita do ISS no período de 1997 a 2001	145
Figura 15	Evolução do ISS <i>vis a vis</i> com a evolução da Receita Tributária Própria em valores absolutos no período de 1997 a 2001	146
Figura 16	Evolução da participação percentual do ISS na Receita Tributária Própria, no período de 1997 a 2001	147

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Demonstrativo dos recursos do PMAT em seus subcréditos.....	101
Tabela 2	Evolução do ISS no período de 1994 a 2001	141
Tabela 3	Influência do PMAT na arrecadação do ISS no período de 1994 a 2001.....	143

LISTA DE SIGLAS

AI	Ato Institucional
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CAE	Código de Atividades Econômicas
CEREN	Carteira de Enquadramento
CF	Constituição Federal
CGC	Cadastro Geral de Contribuintes
CIATA	Convênio de Incentivos ao Aperfeiçoamento Técnico-Administrativo das Pequenas Municipalidades
CNAE/FISCAL	Código Nacional de Atividades Econômicas
CND	Certidão Negativa de Débitos
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
COVISA	Coordenadoria de Vigilância Sanitária
CPF	Cadastro de Pessoa Física
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CSLL	Contribuição Social sobre Lucro Líquido
DETRIB	Departamento de Tributação
DL	Decreto-Lei
DMS	Declaração Mensal de Serviços
EBCT	Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos
EMTU	Empresa Municipal de Transportes Urbanos
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
IBAM	Instituto Brasileiro de Administração Municipal
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação
INPC	Índice Nacional de Preço ao Consumidor
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IR	Imposto de Renda
ISS	Impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITR	Imposto Territorial Rural
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
IVV	Imposto sobre Venda a Varejo de Combustíveis
LC	Lei Complementar
NEMAT	Núcleo Especial de Trabalho de Modernização da Administração
PA	Unidade Executiva
PIB	Produto Interno Bruto
PIS/PASEP	Programa de Integração Social
PMAT	Programa de Modernização da Administração Tributária
PMM	Prefeitura Municipal de Manaus
PNAFE	Programa Nacional de Apoio à Administração Fiscal dos Estados Brasileiros
SEF	Secretaria de Economia e Finanças
SEMEF	Secretaria Municipal de Economia e Finanças
STF	Superior Tribunal Federal

STI
UFIR
URBAM
URTJLP

Sistema Tributário Integrado
Unidade Fiscal de Referência
Empresa Municipal de Urbanização
Unidade de Referência de Taxa de Juros de Longo Prazo

1. INTRODUÇÃO

No presente Capítulo, apresenta-se o tema e o problema de pesquisa, bem como se evidenciam os objetivos do estudo, a justificativa teórico-empírica e a estrutura do trabalho.

1.1 TEMA E PROBLEMA

O Estado desenvolve atividades políticas, econômicas, sociais, administrativas, financeiras, educacionais e policiais, que têm por fim regular a vida humana em sociedade, razão por que a finalidade essencial do Estado é a realização do bem comum.

Segundo REITZ (2001, p.23), “o homem é um ser que vive em sociedade e precisa satisfazer às suas necessidades. Porém, existem algumas necessidades que não podem ser satisfeitas pelos indivíduos ou por um grupo. Dessa forma, surgiu a necessidade de construir o Estado, que, organizado e investido de poderes, desempenha a função de satisfação de necessidades comuns aos indivíduos”.

É na esfera municipal que se dá a atuação mais eficaz dos reclames da população quanto ao atendimento das necessidades públicas, em virtude de o cidadão procurar avaliar as atividades de uma instância administrativa menor, isto é, da cidade onde mora, cuja autoridade responsável direta pela prestação dos serviços, de que usufrui e necessária a seu bem-estar social, é o prefeito.

Muitos ainda acreditam que as prefeituras dependem exclusiva ou basicamente de transferências repassadas pelas esferas superiores, pois os municípios vêm assumindo responsabilidades que, antes, eram atribuições de outras esferas de governo e, sobretudo, num momento em que as administrações municipais estão sendo cobradas no sentido de melhorar seu desempenho, sendo de fundamental importância obter mais recursos. Portanto, é de extrema necessidade a implementação de estratégias, objetivando buscar o aumento da arrecadação.

Segundo BRESSER PEREIRA e SPINK (1998, p.26), todo esse processo de mudança evidenciou a necessidade de um modelo moderno de gerenciar os órgãos públicos no Brasil, sendo importante redefinir o papel do Estado, a fim de

competência municipal. Além disso, o setor de serviços é o que mais cresce no País e o que apresenta maior potencial de cobrança. Nesse sentido, é essencial para o município de Manaus ter clareza sobre a realidade e estruturar-se para a cobrança devida.

Por essa razão, a Prefeitura Municipal de Manaus determinou, no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, ações táticas, objetivando, principalmente, a elevação da arrecadação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS, mesmo sabendo que é um imposto difícil de ser cobrado, visto ter uma legislação que envolve alíquotas diferentes para cada tipo de serviço. Outro fator de dificuldade é a fiscalização, sobretudo em pequenos estabelecimentos de prestação de serviços, em virtude da falta de parâmetro para estipular sua base de cálculo, porque a maior parte geralmente não emite nota fiscal. Mas não é porque é difícil que não se vai cobrar o ISS. Pelo contrário, o município de Manaus buscou, por meio deste Programa, soluções para eliminar dificuldades, encontrando-as nas diretrizes contidas nas ações da modernização tributária.

Assim, diante do exposto, elaborou-se a seguinte questão-problema: Qual a influência do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT na gestão do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS na Prefeitura Municipal de Manaus/AM?

1.2 OBJETIVOS

O Objetivo geral desta pesquisa é verificar a influência do Programa de Modernização da Administração Tributária na gestão do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS na Prefeitura Municipal de Manaus/AM.

Os objetivos específicos são os seguintes:

- descrever as ações táticas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS propostas no Programa de Modernização Tributária-PMAT para o incremento da arrecadação na Prefeitura Municipal de Manaus-PMM;
- identificar as ações táticas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS propostas no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, que foram efetivadas na Prefeitura Municipal de Manaus-PMM;

- investigar as principais mudanças ocorridas na Prefeitura Municipal de Manaus-PMM com a execução das ações táticas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS, estabelecidas no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT na percepção dos coordenadores dessas ações táticas; e
- verificar a influência das ações táticas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS, propostas no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, para o crescimento da arrecadação municipal.

1.3 JUSTIFICATIVA TEÓRICO-EMPÍRICA

As responsabilidades dos Municípios aumentaram desproporcionalmente ao acréscimo de recursos. A ampliação da atuação dos Municípios justifica-se em virtude de a primeira instância de governo normalmente ser a mais procurada pela população.

Esse tipo de comportamento faz com que o Município acabe por absorver uma enorme quantidade de serviços, insatisfatoriamente geridos pelas demais esferas de governo e, geralmente quando isso não acontece, não existe a mínima contrapartida financeira que venha a reforçar as finanças municipais, que se vêm mais debilitadas. Essa situação torna o Prefeito responsável direto pelo bom andamento de todos os serviços públicos de que usufrui o cidadão, seja de sua responsabilidade administrativa ou não.

Nesse sentido, PEREIRA (1999, p.35) afirma que:

para que o Estado possa desempenhar essas atividades políticas, sociais, econômicas, administrativas, entre outras que constituem sua finalidade precípua, o Estado necessita promover a busca de meios materiais para que possa prestar os serviços de interesse geral que lhe são atribuídos. Essa atribuição de natureza patrimonial, cujo objetivo é atender às necessidades públicas, denomina-se atividade financeira do Estado.

O Município de Manaus tem como maior fonte arrecadadora o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS e, por esse motivo, é de fundamental importância estabelecer metas com o objetivo de aumentar a sua arrecadação.

A Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF, com vistas à modernizar os serviços prestados à população de Manaus, buscou ajustar-se à nova

exigência do mercado. Em parceria com o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social-BNDES, implantou, em outubro de 1997, o Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT.

Nessa perspectiva, TEIXEIRA e SANTANA (1995, p.35) ressaltam que “é preciso modernizar seus serviços, mostrar à sociedade que é possível oferecer um serviço de qualidade. Para tanto, será necessário que cada servidor tenha total conhecimento de suas atribuições, da missão de organização e do seu papel perante o sistema em que atua, num contexto ambiental mais amplo e dando maior ênfase na sinergia de que necessita cada subsistema”.

Sendo assim, o Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT tem como objetivo aumentar o nível de eficiência fiscal do Município, considerando o grande potencial de geração de receita tributária própria inexplorada pela Prefeitura. A meta é viabilizar a elevação dos atuais níveis de receita com base na receita tributária já existente, aprimorando o aparelho arrecadador.

Desse modo, acredita-se contribuir com a presente pesquisa no sentido de evidenciar a importância do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT na área tributária dos Municípios, demonstrando quais os problemas e soluções encontradas no decorrer da implantação das ações estabelecidas no PMAT, principalmente na elevação da arrecadação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS.

Este trabalho tem relevância ao mostrar que as administrações públicas municipais podem buscar alternativas para alavancar o crescimento da receita tributária. No entanto, a alternativa não é simplesmente propor o aumento de tributos municipais, mas é preciso, sobretudo, tomar providências com o intuito de oferecer uma nova proposta de gestão na arrecadação dos tributos de competência municipal, para que, de maneira justa e equilibrada, se obtenha um incremento real das receitas próprias, por meio da implantação do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT nos municípios brasileiros.

1.4 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

Considerando o problema da pesquisa e os objetivos explicitados, o presente estudo está estruturado em cinco capítulos, dispostos conforme a estruturação que segue:

O primeiro Capítulo compreende a introdução, contextualizando, inicialmente, a necessidade da modernização das políticas tributárias nos Municípios. Além disso, define-se o problema de pesquisa investigado, os objetivos e a justificativa teórica e prática, além da organização do estudo.

O segundo Capítulo contempla o referencial teórico, onde se fundamenta o estudo. Inicialmente, é relatada a evolução histórica do tributo no Brasil e a autonomia dos Municípios brasileiros. Aborda-se, também, o Município brasileiro, com ênfase na conceituação, governo, competência e panorama da administração pública municipal. Também é contemplada a receita pública, compreendendo sua gestão e classificação e os tributos de competência municipal.

No terceiro Capítulo, são descritos os procedimentos metodológicos adotados na pesquisa. Primeiramente, são apresentadas as perguntas de pesquisa e a definição constitutiva e operacional dos termos variáveis. Na seqüência, são apresentados o delineamento da pesquisa, o objeto de estudo e os elementos de observação, os instrumentos e procedimentos para a coleta e análise dos dados. Ao final, faz-se o registro das limitações inerentes ao tipo de pesquisa escolhido.

O quarto Capítulo corresponde à análise dos dados coletados na Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF de Manaus/AM. Neste sentido, apresenta-se a evolução histórica da modernização tributária no Brasil e a participação do BNDES no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT. Além disso, faz-se uma abordagem do Programa de Modernização da Administração Tributária no Município de Manaus e do comportamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS. Finalmente, apresenta-se a análise da efetivação das ações táticas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS, previstas no Programa de Modernização da Administração Tributária no Município de Manaus.

No quinto Capítulo, são apresentadas as conclusões e recomendações sobre a influência do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT na gestão do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS no Município de Manaus/AM. Na seqüência, apresentam-se também algumas recomendações para futuras pesquisas sobre o tema.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O presente Capítulo contextualiza a evolução dos tributos no Brasil, evidencia sua história no Brasil-Colônia, no Império, no período Republicano e a situação atual. Contempla, também, a conceituação, o governo e a competência do Município brasileiro e da administração pública municipal. Por último, evidencia as bases legais e estruturais para a arrecadação de receitas de competência dos Municípios.

2.1 HISTÓRIA DOS TRIBUTOS NO BRASIL

Delimitar o marco preciso do aparecimento da tributação como sistema organizado de imposição fiscal não é tarefa das mais fáceis. Tanto não é que NASCIMENTO *apud* BALEEIRO (1999, p.11) corrobora com essa assertiva quando ensina: “o tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de vinte séculos. Onde se ergue um governante, ele se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a antiguidade, até hoje, excluem qualquer dúvida”.

Escrever sobre a história do Brasil significa buscar os elementos primários de sua configuração geográfica e de sua constituição como nação na formação do Estado Nacional português. Sua origem data do século XII, ganhando plena estrutura a partir do começo do século XV, quando se inicia a sua expansão ultramarina que, ao final desse mesmo século, levará a frota marítima portuguesa às terras que, mais tarde, seriam conhecidas como Brasil.

Com essas considerações, pretende-se fazer uma incursão na história do sistema tributário brasileiro, desde a chegada dos portugueses, até os dias atuais. Inicialmente, não se pode pensar na política tributária de uma época sem uma compreensão geral do seu contexto, ou seja, é necessário conhecer as preocupações que o poder público, e não só este, tinha com a arrecadação de impostos e com o sentido que dava para formas específicas de arrecadação de valores para a Fazenda Pública.

Nesse sentido, o contexto histórico permite compreender as várias práticas tributárias existentes no Brasil, sendo preciso mapear cada um destes momentos com as suas formas específicas de administração e de política tributária.

Desse modo, a presente Seção evidencia fragmentos da evolução da história dos tributos no Brasil dividida em três partes. Na primeira, abordam-se os tributos no Brasil Colonial. Na seqüência, descrevem-se os tributos no Brasil Imperial e, finalmente, são descritos os tributos no Brasil República.

2.1.1 Tributos no Brasil Colonial – 1500 a 1822

Nesse período, deve-se pensar nos tributos que irão recair sobre o Brasil-Colônia enquanto produtos de uma nação mergulhada no Mercantilismo e dependente da exploração colonial.

2.1.1.1 Período Pré-Colonial

Esse período é conhecido como Pré-Colonial, de acordo com AMED e NEGREIROS (2000, p.33), que mencionam:

a nomenclatura, período Pré-Colonial, foi criada por alguns historiadores para caracterizar um tempo em que Portugal não povoou com europeus as terras conquistadas, ou seja, utilizou-se das mesmas, mas não iniciou um processo de colonização de fato.

Desse modo, a preocupação da coroa portuguesa resume-se em manter a posse das terras “achadas” e fazer o reconhecimento delas. Ainda não havia sido iniciada a colonização da América Portuguesa, ao mesmo tempo em que a principal atividade econômica residia na extração do pau-brasil. Como todas as conquistas portuguesas eram consideradas propriedades do Rei, utilizou-se uma prática econômica já comum em Portugal, que era a concessão da coroa portuguesa para a exploração da citada madeira. Assim sendo, o pau-brasil passou a ser vendido aos países estrangeiros, em especial à Inglaterra.

Essa concessão significava que os interessados nessa atividade deveriam pagar ao Rei de Portugal uma determinada quantia, recebendo o direito de explorar a madeira por um determinado tempo. Cabia ao explorador do pau-brasil uma tarefa de que, naquele momento, o governo português não conseguia dar conta: defender as novas posses.

Assim, justamente com a primeira forma de exploração econômica da América Portuguesa, chegava a estas terras a primeira forma de tributo.

Segundo AMED e NEGREIROS (2000, p.37), “este era pago ao soberano português, o que reforça a idéia de que a propriedade do Reino lhe pertencia, diferentemente da concepção atual, de que os tributos são pagos ao Estado. Também é importante ressaltar que essa forma tributária não foi criada a partir da chegada dos portugueses ao Brasil, mas que já existia na legislação desse povo”.

O chamado período pré-colonial, em função da quase ausência do poder português nestas terras, não permitia atividades econômicas mais significativas, o que implicava uma política tributária sem maiores relevâncias.

2.1.1.2 A primeira etapa da colonização

Segundo AMED e NEGREIROS (2000, p.41), por vários motivos, principalmente no que se refere ao temor de perder a posse dos seus domínios na América, a Coroa portuguesa optou por iniciar a colonização do Brasil. Porém, a necessidade emergencial de colonizar o Brasil esbarrava num problema de ordem financeira e de difícil solução: era preciso colonizar sem gastar o dinheiro do poder público.

Em termos econômicos, optou pela exploração agrícola de um produto que tinha demanda na Europa. No campo administrativo, a saída foi colocar nas mãos de particulares o ônus financeiro da colonização do Brasil, realizada por meio da instituição das Capitânicas Hereditárias.

SARAIVA (1979, p.162) explicita que “em 1534, D. João III dividiu todo o Brasil em capitânicas hereditárias, que concedeu a membros da pequena nobreza. Os capitães hereditários deviam promover, à sua custa, o povoamento e a colonização do território das capitânicas”.

Os dispositivos legais que constituíram as Capitânicas Hereditárias colocavam os donatários como agentes fiscais, que deveriam dar conta do arrecadado para o soberano português. Assim, mesmo com a Colônia sendo povoada pelo elemento português, novos tributos passavam a ser cobrados no Brasil.

Para MORAES (1996, p.35), “os novos tributos relativos à Coroa portuguesa eram: (a) monopólio do comércio do pau-brasil, das especiarias e drogas; (b) direitos das alfândegas reais, relativos a mercadorias importadas e exportadas, ou naufragadas que dão à costa. Em geral, correspondiam a 10% do valor total das

mesmas; (c) quintos dos metais e pedras preciosas (ouro, prata, coral, pérola, cobre, chumbo, estanho etc.); (d) dizima do pescado e das colheitas de todos os produtos da terra, colhidos ou fabricados”.

Esse início de prática tributária trazia consigo vícios e defeitos que se perpetuariam por toda a história do Brasil. Decorrentes da longa distância que separava Portugal das suas terras na América, inúmeras maneiras de se burlar o fisco foram sendo criadas.

a) A formação do Governo-Geral

De acordo com AMED e NEGREIROS (2000, p.49), “a doação das capitâneas para os capitães tinha um caráter definitivo, coube à Coroa portuguesa uma solução intermediária: criou-se o Governo-Geral e, ao mesmo tempo, retomaram-se as capitâneas que não tinham sido ocupadas devidamente pelos seus donatários”.

Importa ressaltar que a desorganização da prática tributária teve destacado papel na decisão portuguesa em direção à centralização político-administrativa.

Havia uma forte preocupação do fisco português em sistematizar a cobrança de tributos, fazendo dessa tarefa uma forma de arrecadar mais e melhor, de modo que os contribuintes sentiram concretamente os abusos cometidos pelos agentes fiscais. Junto às estações de arrecadação, postavam-se forças militares, que buscavam garantir o efetivo pagamento dos tributos e o respeito às autoridades constituídas para esse fim. A violência marcou a presença portuguesa em terras brasileiras; no caso dos tributos, revelou-se por meio dos tributos em si, além de algumas práticas violentas de arrecadação.

Além do poder ilimitado dos funcionários do fisco, Portugal fez opção pela cobrança de impostos por meio dos rendeiros, sujeitos que participavam do sistema de arrematação ou contratação.

De acordo com AMED e NEGREIROS (2000, p.53), a arrematação trata-se de um sistema marcado por uma série de regras burocráticas, mas com um objetivo muito claro: passar para o arrematador os riscos da cobrança, em todas as suas possibilidades. Ao mesmo tempo, podia esse arrematador trabalhar com o dinheiro ou mercadorias arrecadadas como tributos até acertar as contas com a Fazenda Real.

Em termos tributários, a presença de estrangeiros – ingleses, holandeses, franceses ou espanhóis – e a sua posterior expulsão resultavam numa cobrança de novas taxas, sob a alegação da necessidade de se contratarem forças militares mercenárias, a fim de combater o inimigo invasor.

A arrecadação tributária portuguesa resultou dos direitos de entrada e saída de mercadorias; o sal era artigo de grande consumo, fácil de tributação e arrecadação; criou-se o imposto do vinho para custear a distribuição de água pela cidade do Rio de Janeiro; o imposto sobre a aguardente; estabelecia-se um imposto sobre o azeite importado para cobrir o saldo dos governadores do Rio de Janeiro.

Para AMED e NEGREIROS (2000, p.61), de certa maneira, tributar vinho e aguardente no Brasil Colônia deixou heranças até os dias atuais, principalmente, se for observado, os impostos mais altos recaem sobre as bebidas e o cigarro. Porém, de todas essas mercadorias, o sal foi a que sofreu o maior número de imposições fiscais.

b) A atividade econômica e a política tributária

O destaque econômico, citado por AMED e NEGREIROS (2000, p.65-66), nessa primeira etapa da colonização do Brasil, ficava por conta da produção do açúcar e não há como negar que os direitos tributários recolhidos por Portugal representavam uma considerável soma de recursos, tendo em vista que a empresa açucareira foi extremamente rendosa, movimentando valores altíssimos.

Apesar da inexistência de dados preciosos sobre o tamanho da produção de açúcar no Brasil, assim como o preço dessa mercadoria nas mais distintas épocas, esses números desconhecidos não podem esconder uma realidade cristalina: a arrecadação tributária da Coroa Portuguesa foi significativa nesse período por conta de grande produção de açúcar. O sistema colonial dependia da exploração da mão-de-obra escrava.

De acordo com AMED e NEGREIROS (2000, p.67-68), inicialmente, optou-se pelo trabalho do homem indígena. Porém, poucos anos depois, percebeu-se que a mão-de-obra africana seria muito mais interessante, principalmente em termos econômicos, o negro africano só poderia chegar a estas terras através do tráfico negreiro, aliás, negócio altamente rendoso. A Coroa portuguesa só fez aumentar os seus lucros em função deste tráfico. Para cada escravo que chegava ao Brasil,

pagava-se um imposto de entrada. No início do século XVIII, surgiu um novo imposto: para cada escravo que saísse dos engenhos em direção às minas. Também foi criado um imposto sobre a venda de escravos “ladinos”, isto é, aqueles que já estavam vivendo na colônia há algum tempo.

Uma outra fonte de renda que se desenvolveu no Brasil Colônia diz respeito à criação de gado. Dentro de um engenho de açúcar, os animais exerciam papéis importantes como força motriz, transporte, alimentação, couro. Os impostos cobrados pelo fisco português representavam mais de vinte por cento sobre o couro curtido e mais de trinta por cento sobre o couro em cabelo.

Também adquiriram certa importância a produção e a exportação do tabaco e, assim como já acontecia com outros produtos tropicais, parte significativa do custo do tabaco era determinada pelos tributos cobrados pelo fisco metropolitano.

Segundo AMED e NEGREIROS (2000, p.75), o processo de colonização obrigou os portugueses a estabelecerem no Brasil uma administração pública. Neste sentido, parte da arrecadação tributária visava à sustentação desses funcionários administrativos.

c) União Ibérica

Devido a problemas dinásticos, Felipe II passava a reinar sobre Portugal, o que resultou, conforme explicitam AMED e NEGREIROS (2000, p.77), na chamada União Ibérica, ou seja, a Coroa espanhola passou a controlar também a Coroa portuguesa.

Em virtude de a administração colonial estar marcada pela desorganização e pela corrupção de altos funcionários, coube aos novos dirigentes portugueses – agora sob o domínio espanhol – a reorganização administrativa na área da Fazenda Pública.

Os ibéricos sabiam das pretensões estrangeiras em relação ao Brasil e tinham consciência de que era preciso protegê-las. Assim, era preciso organizar formas de se combater a presença estrangeira pelas costas do Brasil. Como era de se esperar, qualquer movimentação militar supunha gastos, que teriam de ser cobertos com o aumento da carga fiscal, estabelecendo que todas as mercadorias entradas nos portos do Reino e delas saídas pagariam a taxa de três por cento.

A população portuguesa não recebeu com muita alegria essa nova carga fiscal e, da mesma maneira, sentiu fortemente as conseqüências econômicas da criação do tributo. Porém, talvez o reflexo mais danoso para os colonos do Brasil estivesse na transferência desse tipo de prática tributária para as terras portuguesas na América, o que ocorreria durante todo o tempo da presença européia no local, agravado pela ausência de planejamento por parte dos dirigentes políticos dos primeiros séculos do Brasil-Colônia.

Dessa maneira, diante de qualquer gasto mais elevado, do qual o Erário Real não desse conta, optava-se pelos novos tributos.

Por outro lado, devido a vários conflitos ocorrentes na Europa, AMED e NEGREIROS (2000, p.84) mencionam que as regiões açucareiras do Brasil passam a ser alvos da presença invasora dos holandeses, instalando-se em Pernambuco. Dessa maneira, o sistema tributário passou, em Pernambuco, a ser organizado pelos flamengos.

2.1.1.3 Segundo período da colonização

Este período, relativamente longo, conforme AMED e NEGREIROS (2000, p.87-88), vai da Restauração da Coroa portuguesa até a vinda da Família Real. Portugal liberta-se da Espanha, mergulhado numa grave crise econômico-financeira e caberia às terras brasileiras o desafogo da decadente economia portuguesa.

A expulsão dos holandeses de Pernambuco também resultou num processo de cobrança de taxas, visando à contratação de tropas mercenárias, porém os holandeses organizaram o cultivo de açúcar nas Antilhas Holandesas. Anos depois, o açúcar dessa região torna-se o mais atrativo ao mercado europeu, graças ao menor preço. Assim, a região açucareira do Brasil começava a vivenciar um processo de crise. Dessa maneira, coube aos portugueses, mediante o trabalho dos bandeirantes paulistas, procurar metais e pedras preciosas.

Segundo AMED e NEGREIROS (2000, p.96), começava a salvação da decadente economia portuguesa, ao mesmo tempo que também se dava início à mais severa política colonialista sobre o Brasil, através do terror administrativo e político, assim como a partir de uma prática fiscal opressiva e, muitas vezes, extremamente injusta.

a) Opressão fiscal e resistência dos colonos no Século XVIII

AMED e NEGREIROS (2000, p.99) afirmam que este é o momento de maior opressão colonial sobre o Brasil. A situação econômica portuguesa exigia que o máximo de riquezas fosse transferido para os cofres de Portugal.

Essa situação fez com que Portugal estreitasse os seus laços com a sua principal Colônia, agora com a riqueza advinda da mineração. A opressão fiscal foi inevitável. Assim, com a mineração, um sistema tributário especial seria montado, sempre dependendo de toda uma conjuntura. Portugal buscava a sua sobrevivência econômica mediante os impostos cobrados na região mineradora, sendo comuns as mudanças nessa tributação nos momentos em que a arrecadação caía. É interessante observar que, em muitos momentos da mineração, a política tributária não levou em conta a capacidade contributiva dos colonos e sim, criou impostos fixos.

AMED e NEGREIROS (2000, p.107) explicitam que:

os direitos de entrada se constituíam numa rica fonte de recursos para o fisco metropolitano, principalmente numa região de exploração mineral, como foi o caso de Minas Gerais, já que a entrada de mercadorias era relevante em termos de quantidade – e como se sabe, o imposto recaía sobre o peso das mercadorias –, pois as necessidades da população local eram enormes: iam desde os alimentos, passando por animais para transportes, escravos, além de instrumentos de trabalho específicos para a mineração.

A organização da cobrança dos tributos relativos às entradas de mercadorias, realizados pelos contratadores, ficava nas mãos de pessoas a partir de uma concessão estatal. Desse modo, o papel do contratador de tributos é fundamental para compreender a organização da prática tributária no Brasil-Colônia.

MADEIRA (1993, p.116) explica que:

o tributo das Entradas era um imposto sobre a circulação de mercadorias, com a característica de aduana interna da capitania mineradora. Os Registros eram postos de arrecadação e fiscalização, onde o preposto do contratador (o administrador do Registro) e o funcionário da Real Fazenda (o fiel), que às vezes eram a mesma pessoa, se encarregavam de efetuar o lançamento, ou com a cobrança imediata do imposto ou – ou que era mais comum – com a formalização do crédito tributário, através de uma nota promissória ou título de dívida do comerciante, viandante ou tropeiro, a ser paga em geral no local de destino da mercadoria tributada.

Por outro lado, o outro tributo também arrecadado mediante contratos era o dízimo. Especificamente, o dízimo eclesiástico, já que o termo dízimo era colocado

como tributo de uma série de outras mercadorias, mas que se referia a uma parcela a ser cobrada, que poderia ser de dez por cento ou não.

De acordo com MADEIRA (1993, p.138), os dízimos traziam embutidos na sua concepção mais do que um mero tributo cobrado por um Estado:

em termos históricos e práticos, os dízimos eram arrecadados pela Coroa portuguesa, através dos seus funcionários ou prepostos – inclusive os contratadores – e destinados às suas despesas, entre outras, à manutenção da Igreja Católica, quase um Estado dentro do Estado absolutista.

Os dízimos eram a décima parte de todos os bens móveis licitamente adquiridos, devida a Deus e a seus Ministros por instituição divina e constituição humana.

Para a população, esse tributo tinha uma significação especial, porque revertia para os custos relacionados com a Igreja Católica. Segundo MADEIRA (1993, p.140), “quem impedir ou dificultar a cobrança dos dízimos sofrerá a pena religiosa da excomunhão, além da multa de cinqüenta cruzados”.

Ao mesmo tempo, existia uma classificação acerca desse tributo, como explicita MADEIRA (1993, p.139):

os dízimos eram reais – ou prediais -, dos frutos dos prédios ou terras, colhidos sem ou com o trabalho humano; os dízimos pessoais são definidos como a décima parte de todo o ganho e lucro licitamente por via de qualquer ofício, artifício, trato, mercancia, soldada, jornais de qualquer serviço, tirados os gastos e despesas; e mistos, dos frutos provindos em parte do trabalho humano e em parte da terra, por exemplo, peixes, animais, aves de criação ou caça.

Desse modo, as atividades hoje chamadas terciárias, de serviços, pagavam dízimos, pois qualquer forma de rendimento devia ser tributada no sentido de se recolherem os dízimos.

O clero dificilmente era tributado; isso só ocorria quando as riquezas produzidas fizessem parte dos seus bens pessoais. Porém, as mesmas leis que davam a isenção fiscal ao clero colocavam a este grupo uma tarefa de extrema importância: convencer cada fiel da necessidade de pagar os dízimos.

Mesmo tendo as marcas especiais da mineração, o século XVIII começa com um conflito muito significativo entre Metrópole e Colônia em relação às questões tributárias em Pernambuco. Nessa Capitania, de acordo com AMED e NEGREIROS (2000, p.119), havia a produção de açúcar, esse produto sempre permitiu altos ganhos para os senhores de engenhos, mas muito mais para os

portugueses. Com a expulsão dos holandeses, a produção de açúcar passou a desenvolver-se nas Antilhas. Iniciando uma crise na região açucareira da Colônia.

b) Mineração e o auge da exploração colonial

As relações entre Brasil e Portugal na mineração passam a compreender como se deu a retirada da riqueza, principalmente por meio da tributação.

AMED e NEGREIROS (2000, p.123) mencionam que “o Quinto, o mais importante tributo da época áurea da mineração – até porque tudo o que era arrecadado era enviado diretamente para Portugal –, não faltavam justificativas para sua cobrança. E com o desenvolvimento da mineração, o que nunca foi tranqüilo começou a ficar mais tenso. Assim, a já rígida presença fiscal portuguesa nas terras mineiras apenas se fez ainda mais forte”.

A cobrança deveria ocorrer no sentido de recolher parte do que era efetivamente produzido. Dentro destas circunstâncias, não restou aos portugueses senão controlar cada grama de ouro encontrado, embora não bastasse evitar a sonegação fiscal, porque caberia, ainda, uma política que ampliasse a produção.

Apesar do aumento da arrecadação, a sede fiscal lusa continuava a aterrorizar cada morador das regiões mineira, porque percebia que a sonegação fiscal apenas aumentava. Era preciso encontrar um meio que efetivasse a arrecadação e que atendesse aos anseios portugueses. Dessa forma, instituiu-se uma nova prática tributária: a taxa de capitação dos escravos e o censo das indústrias.

MARANHÃO et al. (1983, p.239-240) explicam que:

esse sistema tinha uma vantagem fundamental para a Coroa, pois o imposto assim estabelecido recaía não somente sobre os faiscadores ou mineiros, como também atingia, pelo Censo das Indústrias, um raio maior de pessoas. No que se refere aos mineradores, consistia em taxa cobrada por escravo, produtivo ou não, de ambos os sexos e maiores de 12 anos. Os faiscadores, ou seja, os mineradores que não possuíam escravos – homens livres ou mesmo escravos forros – deveriam pagar idêntica taxa sobre si mesmos.

Trata-se de uma política fiscal injusta, pois desconsiderava, de forma absoluta, a capacidade contributiva de cada minerador ou faiscador.

Quanto ao Censo das Indústrias, também se tratava de uma tributação simples, mas não menos opressora. MARANHÃO et al. (1983, p.240) citam as três

formas: “oficinas, lojas e hospedarias – e nisso consistia a inovação da taxa de capitação – estavam incluídas no pagamento, sendo para tanto divididas em três categorias, com taxas correspondentes”.

Alguns desses tributos eram colocados para resolver problemas específicos da Metrópole. Nesse sentido, podem-se colocar alguns instrumentos tributários presentes no Brasil Colonial, como Subsídio Voluntário, Subsídio Literário e Donativos, Terças Partes e Novos Direitos dos Ofícios de Justiça e Fazenda.

De acordo com AMED e NEGREIROS (2000, p.143), os colonos do Brasil são informados de que seriam obrigados a pagar uma contribuição para custear a reconstrução da capital do Reino, através do Subsídio Literário.

Sobre esse novo tributo, MADEIRA (1993, p.83-84) explica que:

o subsídio literário voluntário foi um imposto e não um eufemismo criado para financiar a reconstrução de Lisboa destruída pelo terremoto de 1755. Na Capitania de Minas foi cobrado a partir de agosto de 1756, do seguinte modo: de cada escravo novo que entrasse pelo Registro de Minas Gerais: 4\$800 réis; de besta muar nova: 2\$400réis; de cavalo ou égua nova: 1\$200 réis; cabeça de gado vacum: 450 réis; barril de vinho ou aguardente do reino: 300 réis; venda de aguardente de cana fabricada no país: 1\$200 réis por mês, inclusive nas vendas dentro ou fora dos engenhos.

A Companhia de Jesus, ordem dos padres jesuítas, agia em Portugal e nas suas Colônias e mal dava qualquer satisfação ao rei. Tinha uma série de benefícios, como a imunidade fiscal, além de discordar de uma série de posturas coloniais, que atrapalhavam a exploração do Brasil; foi assim em relação aos índios, que eram escravizados em várias regiões da Colônia, mas que eram defendidos pelos jesuítas. Os religiosos passaram a ser perseguidos e acabaram expulsos de Portugal, assim como de todas as suas Colônias.

Além de cuidar da catequese dos índios, cabia aos jesuítas a educação formal na Colônia, ou seja, as poucas escolas que havia no Brasil, nesse período, eram responsabilidade dos representantes da Companhia de Jesus. Assim, com os jesuítas fora do Brasil, a educação teria que passar para outras mãos. O Estado Português assumiu essa tarefa. Porém, esse ensino seria custeado pelos próprios brasileiros, não com os tributos já existentes, mas por meio de uma nova taxa, que seria criada para esse fim: o Subsídio Literário. Inclusive, conforme AMED e NEGREIROS (2000, p.146), essa taxa acabou por ter um caráter definitivo, pois o oferecimento da escolarização, ainda que precária, seria permanente.

Ainda entre esses tributos considerados pouco importantes – mas que somados a tantos outros acabavam exercendo um peso forte sobre as finanças dos colonos – havia os Donativos Terças Partes e Novos Direitos dos Ofícios de Justiça e Fazenda, que, mesmo não recaindo sobre toda a população, oneravam parte dos funcionários reais. Apesar de ser um tributo específico para um setor da sociedade colonial – aliás, setor esse marcado por muitos privilégios -, certamente esta contribuição fiscal terminava por resvalar em outros setores sociais.

Assim, a regra que imperou em relação às questões tributárias, durante todo o período colonial, também aqui estava presente: cada colono, dependendo do seu poder, fazia o que era necessário, dentro da legalidade ou não, para evitar os abusos do fisco metropolitano.

Para AMED e NEGREIROS (2000, p.148), “além das riquíssimas reservas de ouro, outra região das Minas Gerais guardava um outro recurso mineral também muito cobiçado pelo colonizador português: os diamantes”.

Os mesmos mecanismos de arrecadação do ouro utilizados nas Minas Gerais chegaram rapidamente ao Distrito Diamantino (local onde foram descobertos os diamantes, localizados ao Norte do atual Estado de Minas Gerais). No momento em que as autoridades fiscais sentiam que nem todo o potencial contributivo de alguma região estava sendo plenamente aproveitado, repensava-se, até com certa agilidade, o esquema de cobrança de tributos. Esse repensar poderia também estar vinculado às necessidades monetárias mais imediatas da Fazenda Real da Metrópole. De qualquer maneira, é preciso deixar claro que, para os interesses do colonizador, não importava que o sistema de arrecadação fosse modificado com extrema freqüência. Importava, sim, buscar sempre a eficiência.

c) A Conjuração Mineira e a Derrama

É preciso compreender que o movimento de contestação ao colonialismo português, ocorrido a partir da ação de importantes homens da elite mineira no século XVIII, não deve ser considerado o mais importante movimento que buscou contrapor-se ao domínio português, mas o que fundamentou a revolta de parte da elite mineira foi a questão fiscal.

Nesse sentido, AMED e NEGREIROS (2000, p.158) afirmam que:

além da imposição de novos tributos, sempre retirando riquezas que as elites mineiras tinham interesse que ficassem na própria região, algo aterrorizava cada um dos devedores da Coroa portuguesa [...]. Havia a forma violenta com que esses devedores eram chamados a cumprir suas obrigações para com a Fazenda Real. O confisco de bens era inaceitável para pessoas que se consideravam tão importantes.

Em relação à Conjuração Mineira, havia a questão dos impostos atrasados. A Colônia deveria remeter cem arrobas de ouro como imposto a cada ano. Sempre que a arrecadação não atingisse essa cifra, a diferença seria contabilizada para uma cobrança posterior. Quando o valor devido chegasse a um patamar que o fisco considerasse inaceitável, a cobrança era feita pelo sistema que recebeu o nome de Derrama, sendo temida por se tratar de uma cobrança caracterizada pela violência dos responsáveis pela ação e atingiria todos os habitantes da Capitania, pois cada morador teria de contribuir.

No ano de 1789, AMED e NEGREIROS (2000, p.158) mencionam que “os impostos atrasados atingiam a incrível quantia de 596 arrobas de ouro”.

Eram importantes homens de Minas que estiveram envolvidos com a Conjuração Mineira. Nem de longe é possível falar numa rebelião com caráter popular. Porém também não é possível deixar de destacar o papel exercido nesse processo por Tiradentes. Ao contrário dos seus companheiros conjurados, não era um grande proprietário e lutava com dificuldades para sobreviver na região mineradora. Talvez Tiradentes pudesse ser colocado no rol dos conjurados que mais estivessem vinculados ao idealismo de ver a separação de uma parte do Brasil de Portugal, lutando pelo estabelecimento de uma política fiscal um pouco mais justa.

AMED e NEGREIROS (2000, p.172-173) destacam que:

o mais importante é entender que mais essa conjuração mostrava como o colonialismo português sobre o Brasil começava a dar passos em direção à sua superação. [...] essa tentativa de revolução também marcaria o fim do século XVIII e o início de um novo século, repleto de transformações para o Brasil. Derivado da Revolução Francesa, surge o poderoso Império Napoleônico, que, através de um expansionismo agressivo, modificou bastante a geopolítica européia, com reflexos claros nas Américas. Nesse sentido, como consequência desse expansionismo, a Família Real portuguesa foi obrigada a fugir das tropas de Napoleão Bonaparte, dirigindo-se ao Brasil, acompanhada de toda a Corte portuguesa. Com o estabelecimento do Brasil como a nova sede do Império português, começava, a largos passos, o caminho da Colônia em direção à sua emancipação política.

Com a chegada da Família Real ao Brasil, a sede da metrópole portuguesa passava a ser uma de suas colônias. A antiga estrutura tributária mantinha-se intacta e a ela foram acrescentadas novas formas de impostos, com o intuito de sustentar os

enormes gastos da elite lusitana apontados nestas terras. É um período de transição do Brasil-Colônia para o Brasil independente.

2.1.2 Tributos do Brasil Imperial – 1822 a 1889

Esse período está estruturado em quatro partes. Primeiramente, aborda-se o processo da emancipação política, considerado um marco na história colonial brasileira, pois o Brasil receberia a presença da Família Real e da corte portuguesa, ocasionando na estrutura tributária novas formas de impostos para sustentar os enormes gastos da elite lusitana. Na seqüência, na segunda parte, evidencia-se o Primeiro Reinado, consistindo na separação entre Brasil e Portugal. Entretanto, as estruturas econômicas, sociais, políticas e tributárias do País pouco se modificaram. A terceira parte aborda o Período Regencial, considerado o mais conturbado da história social e política do Brasil, sintetizando as disputas entre a centralização e a descentralização político-administrativas. Finalmente, a quarta parte consiste no segundo Reinado, tendo como principais fontes de renda as tarifas alfandegárias, ressaltando que a política tributária tinha um caráter centralizador, tendência que marcou toda a experiência monárquica brasileira.

2.1.2.1 A chegada de D. João VI ao Brasil

A chegada de D. João VI ao Brasil marca o grande rompimento formal frente ao passado colonial brasileiro. Do ponto de vista dos tributos, a alteração somente pôde começar a ser apreciada a partir de 28 de janeiro de 1808, quando se promoveu a abertura dos portos brasileiros às nações amigas.

A transferência da Família Real Portuguesa para o Brasil, evidentemente, acarretou despesas e a única fonte de receita da época era recorrer à criação de um tributo. MORAES (1973, p.43) cita que cada serviço instituído no país exigia o aumento ou a criação de um tributo novo, estabelecido sem racionalidade. O objetivo dos tributos era apenas o aumento de receita para atender às urgentes medidas do momento. Algumas das novas contribuições eram: (a) Direitos de guindaste; (b) Pensão para capela imperial; (c) Contribuição de polícia; (d) Imposto de selo sobre papel.

A Carta Régia, que abria os portos nacionais, também estipulava que toda mercadoria importada estaria sujeita ao pagamento de direitos alfandegários no valor de 24% (vinte e quatro por cento).

A importância dos impostos alfandegários e a supremacia inglesa nas relações com Portugal ficaram bastante evidenciadas quando da formalização dos tratados de 1810, sendo estabelecido o rumo comercial e tributário do País pelos anos que seguiram.

Do ponto de vista tributário, novos impostos ou taxas são conhecidos pelos brasileiros, uma vez que os tributos perfazem a maneira mais rápida de entesouramento por parte do Estado. AMED e NEGREIROS (2000, p.185) mencionam que:

surge a primeira modalidade de imposto predial de nossa história (décima urbana), que era cobrado na ordem de 10% sobre o valor locativo dos imóveis. A partir de 1809, há o surgimento de outras medidas que visam a aumentar a receita: décima de heranças e legados, sisa dos bens de raiz e meia-sisa dos escravos (5% sobre o valor do escravo herdado ou doado). São as três primeiras formas de imposto de transmissão de propriedade. Nesse ano, também se inicia a cobrança do imposto de consumo (sobre gado e aguardente).

As isenções também eram acenadas com o objetivo de estimular uma ou outra iniciativa. Em 1810, um alvará isenta de impostos de exportação os indivíduos que se destacassem na cultura de árvores de especiarias fina, farmácia, tinturaria e artes. Outra isenção seria observada quanto ao imposto da dízima urbana, ano de 1811, quando quem construísse em aterros ou terrenos enxugados ou quem construísse em terrenos pantanosos, não necessitaria recolher este tributo respectivamente por dez e vinte anos.

De uma forma sistemática, de acordo com AMED e NEGREIROS (2000, p. 186), o nosso país conheceu os seguintes impostos:

- subsídio real ou nacional, representado por direitos sobre a carne verde, os couros crus ou curtidos, a aguardente de cana e as lãs grosseiras manufaturadas no país;
- subsídio literário, para custeio dos mestres-escolas, incidindo sobre cada rês abatida, aguardente destilada e, em algumas províncias, como o Maranhão, sobre a carne-seca no interior, à razão de uma pataca por seis arrobas;
- Imposto em benefício do Banco do Brasil (fundado em 1812), de 12.800 réis, recaindo sobre cada negociante, livreiro e boticário, loja de ouro, prata, estanho e artigos de cobre, tabaco etc., e do qual estavam isentas somente as lojas de barbeiro e sapateiro;
- a taxa suntuária, também em benefício do Banco do Brasil, sobre cada carruagem de quatro e duas rodas (no Maranhão, o imposto era de 12 mil e 10 mil réis, respectivamente);

- a taxa sobre engenhos de açúcar e destilações, maior ou menor segundo a província (no Maranhão, a taxa era de 3200 réis sobre cada engenho de moer cana e na Bahia, de 4 mil réis sobre cada alambique);
- a décima do rendimento anual das casas e quaisquer imóveis urbanos, taxa somente cobrada no litoral e lugares mais populosos do interior e que não atingiam propriamente o sertão;
- a sisa, que era um imposto de 10% percebido sobre a venda das casas e outros imóveis urbanos;
- a meia-sisa, que era um imposto de 5% percebido sobre a venda de um escravo que fosse negro ladino, isto é, que já tivesse algum ofício;
- os chamados novos direitos, representados por uma taxa de 10% sobre os salários dos empregados nos departamentos da Fazenda e Justiça.

A política tributária imposta por D. João VI possibilitava a criação de tensões, uma vez que, mesmo em meio à falta de recursos, os impostos ou eram majorados ou novos eram estabelecidos.

SIMONSEN (1939, p.414-415) explicita que:

afora esses impostos gerais e outros muitos, abrangendo selos, foros de patentes, direitos de chancelaria, taxas de correio, sal, sesmarias, ancoragem etc., pesaram sobre o contribuinte os impostos particulares cobrados pelos magistrados em certos lugares e que entravam para o tesouro local, figurando como taxas municipais [...]. Através da organização fiscal do reino, eram os impostos indiretos os que maiores receitas proporcionavam ao orçamento real, sendo difícil discriminar a participação do Brasil.

A Revolução de 1817, além de promover a luta contra o Império, colocou em pauta os aspectos mais injustos da política tributária na região, pois não se lutava somente pela diminuição de tributos, mas aqueles que estipulavam a política tributária. Percebe-se que a intenção do fisco era tributar toda e qualquer movimentação comercial mesmo nas circunstâncias em que se encontrava o País, notoriamente em dificuldades econômicas.

2.1.2.2 O Primeiro Reinado

As cortes portuguesas pedem o retorno de D. João VI a Portugal. Este, em 1821, não vê outra alternativa senão acatar tal pedido, deixando aqui seu filho D. Pedro I como Príncipe Regente.

A partir de um arranjo político, por meio da política feita nos gabinetes fechados, apenas com a participação das elites coloniais e de portugueses descontentes, a separação entre Brasil e Portugal concretizou-se, sem implicar uma completa reformulação das leis tributárias então existentes no País.

Do ponto de vista dos tributos, o Brasil independente herdou do período colonial uma precária estrutura. Os gastos eram efetuados sem orientação ou conhecimento das reais condições do Tesouro Público. Permanecia a má distribuição dos tributos.

De fato, até o momento da separação política formal de Portugal, segundo AMED e NEGREIROS (2000, p.193-194), o quadro tributário brasileiro encontrava-se da seguinte forma:

- direitos aduaneiros de entrada de acordo com os fixados nos Tratados de 1810 e posteriormente revistos em 1818;
- dízimos sobre os gêneros de cultura e criação;
- Imposto de exportação representado pela taxa de 2% sobre todos os gêneros não sujeitos a qualquer outro subsídio ou direito de saída, na forma do alvará de 25 de abril de 1818;
- décima sobre o rendimento líquido anual dos prédios urbanos ou sobre o valor do aluguel arbitrado, no caso de neles morarem os seus donos;
- sisa cobrada à razão de 10% sobre o valor de todas as compras, vendas e arrematações de bens de raiz;
- novo imposto de carne verde que era constituído pela contribuição de cinco réis em cada arrátel de carne fresca de vaca;
- subsídio literário correspondendo a um real em cada arrátel de carne verde que se cortasse em açougues e a dez réis em canada de aguardente da terra; em 1805, a contribuição sobre a carne passou a ser de 320 réis sobre cada rês abatida e a da aguardente, de 10 réis por medida, regulada pela canada de Lisboa;
- Impostos sobre aguardente de consumo;
- Imposto sobre seges, lojas e embarcações, conhecido também como o “imposto do Banco” em vista de se constituir a cota da Fazenda Real no capital do Banco do Brasil;
- Imposto sobre o tabaco de corda, cobrado na base de 400 réis por arroba;
- novos e velhos direitos que remontavam à antiga legislação portuguesa e que eram pagos para o provimento de empregos e de outros títulos expedidos pelas autoridades gerais e provinciais;
- direitos sobre escravos que se despachavam para as minas;
- Imposto do selo do papel e décima das heranças e legados;
- meia-sisa dos escravos ladinos – todos aqueles que não são havidos por compra feita aos negociantes de negros novos e que entram pela primeira vez no país, transportados da Costa da África;
- contribuições diversas como taxas dos correios, dízimos de chancelaria, terças de ofícios, direitos de portagem, pedágios, taxas de trânsito entre as províncias, cobradas não raro pelas autoridades locais.

Um decreto de D. Pedro I, em 30 de dezembro de 1822, mandava sujeitar os gêneros de indústria e manufatura portugueses aos direitos de 24% de importação, admitia a entrada de rapé estrangeiro, salvo o de produção inglesa, que incorria em apenas 15%, de conformidade com o Tratado de Comércio de 1810, e, finalmente, estabelecia taxas fixas em mil réis para os gêneros denominados molhados.

A Constituição de 1824 manteve as províncias afastadas da discussão sobre as legislações fiscais, cabendo à Câmara dos Deputados essa atribuição exclusiva.

Mesmo sendo amplo o aspecto de ação do fisco, os resultados financeiros não correspondiam à amplitude do campo tributário nem colaborava no sentido de desenvolver o País, cuja estrutura tributária pouco se alterou nesse sentido.

2.1.2.3 O Período Regencial

A distância entre as atitudes absolutistas de D. Pedro I e a aspiração liberal do grupo urbano e de parte da elite agrária do Brasil caminhou para a abdicação de D. Pedro I, retornando para Lisboa, não sem antes deixar o poder brasileiro nas mãos de seu filho, então uma criança de cinco anos.

A abdicação de D. Pedro I anuncia uma série de revoltas que saem das lutas políticas entre o executivo e o legislativo na capital do Império e ganham as ruas de variadas províncias do Brasil.

Desses movimentos revoltosos, merecem destaque, do ponto de vista tributário, a Guerra dos Farrapos. A questão fiscal era um dos motivos do descontentamento dos produtores gaúchos de charque, couro e muares, uma vez que a pesada taxaço do Império impedia que estes gêneros concorressem com os produzidos por uruguaios, paraguaios e argentinos. Muitos dos produtores do Rio Grande do Sul também eram onerados pela bitributaço, uma vez que também eram taxados nos locais de venda em algumas províncias brasileiras.

De acordo com AMED e NEGREIROS (2000, p.198), “vários comentadores da história tributária brasileira apontam o período regencial como um marco na sistematizaço dos impostos no Brasil”.

Nesse sentido, MANDÊTTA (s.d., p.541) comenta:

o espaço de tempo que vai da partida de D. Pedro I até a proclamaço da maioria de D. Pedro II, abrangendo, portanto, mais de nove anos, representa para o setor administrativo grande passo na transformaço do regime fiscal, e tão rico é em ocorrências vinculadas diretamente à reforma por que, em cada período, ia ele passando, de poder asseverar-se positivamente, ter sido o alicerce sobre o qual foi se fundamentando a estrutura do sistema hoje adotado.

O inovador, no caso, era o próprio poder central estabelecer e discriminar quais seriam os tributos de uma ou de outra esfera. Interessante também observar como o que para o contribuinte de hoje é uma evidência – as tributaçoes diferenciadas entre os governos federal, estadual e municipal – teve data de

nascimento na história do Brasil e, mais exatamente, no interior de um período tradicionalmente visto como um hiato entre a saída de um imperador e o aguardo da chegada do próximo: o Período Regencial.

AMED e NEGREIROS (2000, p.201) explicam que:

para que adentremos ainda mais aquilo que foi a primeira Reforma Tributária do país – ou seja, a primeira racionalização do sistema tributário nacional -, devemos observar os impostos que foram abolidos no referido período. Apenas no ano de 1831, a Dízima arrecadada na Bahia somente seria aplicada na exportação, ficando isentos de tributação todos os gêneros que fossem levados de uma província para outra; os impostos de importação de gêneros e mercadorias entre as províncias foram abolidos, mesmo que pudessem ser criadas barreiras alfandegárias entre as mesmas; foram extintos os tributos sobre pescado, foros, sesmarias, prensas de engenho de açúcar e o subsídio nacional; isentaram-se livros, máquinas ainda não em uso nas províncias, prédios urbanos nas vilas e povoações com menos de 100 casas, assim como a pólvora; foram abolidos os direitos de entrada do sal, excetuando-se apenas a contribuição de \$080 por alqueire. Em 1832, extinguiu-se o imposto do Banco (sobre lojas).

Com as leis de 24 de outubro de 1832 e de 8 de outubro de 1833, houve um passo significativo rumo à conclusão da Reforma Tributária. As despesas e as receitas foram divididas entre Geral e Provincial.

Segundo AMED e NEGREIROS (2000, p.203), entre os anos de 1837 e 1840, o último do período regencial, foram ainda abolidos os seguintes tributos:

- os direitos de 50 réis nos couros (Pernambuco e Alagoas);
- os donativos do azeite (Bahia);
- a contribuição de 60 réis em saca de algodão exportado (Pernambuco) e de 120 réis (Bahia);
- a contribuição de 10% sobre a carne seca exportada (São Pedro);
- a contribuição de 80 réis por tonelada de carne seca exportada (Pernambuco);
- 40% adicionais da aguardente (Bahia);
- do direito da parte (São Pedro);
- a décima da chancelaria foi substituída por 2% de valor de qualquer demanda;
- a contribuição sobre couros para consumo nas províncias.

Ao final do período regencial, como se pode notar, temos um quadro tributário positivo devido à discriminação de receitas.

O Estado e a Igreja, presentes na Constituição de 1824, permitiam que se cobrassem tributos para a construção de igrejas. São várias as leis promulgadas nesse período, que impunham tributos por conta da construção ou da melhoria das igrejas espalhadas pelos municípios paulistas.

No entanto, AMED e NEGREIROS (2000, p.207) afirmam que:

pode-se observar que ainda havia um número excessivo de rubricas e que as províncias, mesmo que contempladas pela receita de tributação, ainda se encontravam no limiar de um desenvolvimento fiscal mais autônomo. Pelo fato de serem discriminadas como passíveis de receberem tributos específicos e por não se encontrarem satisfeitas com o que obtiveram, algumas delas iriam amadurecer idéias de autonomia frente aos excessos do poder imperial.

De acordo com AMED e NEGREIROS (2000, p.207-209), para se ter uma idéia, observem-se os impostos existentes na Lei Orçamentária n.º 108, de 20 de maio de 1840, meses antes do Golpe da Maioridade, divididos conforme discriminação: 1) Receitas Gerais – (Governo Central); 2) Receitas Provinciais (Governo das Províncias) – as províncias poderiam criar qualquer tributo desde que fosse diferente daqueles que fossem de competência exclusiva do governo central; e 3) Receitas Municipais (Governo dos Municípios) – os tributos que as províncias definiam como próprios e por isso variavam de acordo com a província a que pertencessem.

Com a Lei n.º 108, de 26 de maio de 1840, que fixou a despesa e orçou a receita, percebe-se, desde aquela época, que o *déficit* já era previsto em orçamento e o lançamento de novos impostos deveria ser o meio para dar cabo dessa situação.

É interessante enfatizar que as despesas com a Igreja, uma vez que essa Instituição estava ligada ao Estado, eram previstas no próprio orçamento do Império e todos deveriam contribuir, na forma dos impostos dos mais diferentes tipos, para as melhorias ou manutenção da Igreja Católica. Com a Constituição de 1891, estabeleceu-se a separação entre esta Instituição e o Estado.

2.1.2.4 O Segundo Reinado

O Período Regencial, ao delimitar os impostos que seriam cobrados pelo governo e os outros que formariam a receita das Províncias, inaugurou uma nova sistemática tributária no País. De acordo com AMED e NEGREIROS (2000, p.213), correspondia a um momento da história brasileira, em que as Províncias requisitavam maiores atenções políticas. O estranhamento entre as Províncias e o Governo Imperial ganhou um contorno mais nítido nas discussões tributárias do Segundo Reinado.

O período também foi profícuo em questões externas, que forçosamente envolveram tanto a política como a economia do país. A Guerra do Paraguai, por

exemplo, incidiu diretamente na matéria tributária e pode-se acompanhar o vulto desse evento somente pelas grandes modificações que se processaram no domínio fiscal no correr dos cinco anos de sua duração. O conflito permite que percebamos a dinâmica da tributação no país ao calor do momento de embate entre Brasil e Paraguai: impostos são majorados, outros são criados e alguns poucos são abolidos.

Dentre os novos impostos cogitados, mas que não passaram a vigor, tem-se o ensaio do Imposto de Renda. O Imposto Predial – ancestral do IPTU – também tem sua gênese nos momentos que precedem a Guerra do Paraguai. No entanto, essa modalidade de tributo não era costumeiramente cobrada, uma vez que, no interior do confronto político que colocava os interesses provinciais em choque com aqueles do governo central, muitos proprietários de terras não pagavam essa taxa. Os impostos alfandegários continuavam a ser os principais fornecedores do numerário da receita orçamentária do País.

Para AMED e NEGREIROS (2000, p.216), “foi como tentativa de diminuir os já crônicos *déficits* orçamentários que a chamada Tarifa Alves Branco procurou corrigir os excessos da importação desmedida para o Brasil [...]. Esta tarifa modificava as taxas aduaneiras referentes a quase três mil artigos importados”.

No período inicial do reinado de D. Pedro II já são percebidas outras alterações tributárias, que se dão na abolição de alguns impostos, na modificação de outros ou na elevação de taxas. Mas o grande acontecimento, apesar da elevação da tributação no país, foi, indiscutivelmente, a Guerra do Paraguai, uma vez que o Brasil teve grande participação no conflito.

Segundo AMED e NEGREIROS (2000, p.216-217), logo ao início do confronto, foram sugeridas as seguintes alterações fiscais:

- a) a aplicação do imposto direto de quantidade proporcional, isto é, o imposto pessoal, com base no valor locativo da habitação;
- b) a extensão do imposto de indústrias e profissões a toda e qualquer atividade industrial ou profissional;
- c) a execução do imposto do selo, pelo sistema das estampilhas, bem como a sua modificação: o selo proporcional atingindo todos os atos e transações em que o capital viesse a manifestar-se, sob forma de somas e valores, de transmissões de uso e gozo de propriedade; o selo fixo alcançando todas as outras formas;
- d) a elevação da décima urbana; da taxa dos escravos; do imposto de 15% sobre loterias e outros.

Em 1867, novas alterações tributárias são operadas, conforme HUGON (1945, p.168), sendo de grande monta aquela que se fez no imposto de indústrias e profissões, na medida em que passa a se estender a toda pessoa, nacional ou estrangeira, que exercesse qualquer ofício no país. Um regulamento deste mesmo ano fornecia instruções para que fosse arrecadado um imposto pessoal – o precursor do atual Imposto sobre a Renda -, cujo alvo seria todo aquele que residisse no país e tivesse casa de habitação arrendada ou própria, ainda que não vivesse na mesma. Para se ter uma noção mais clara do impacto da Guerra na tributação do período, MANDÊTTA (s.d., p.563) menciona os outros tributos que sofreram aumento de sua alíquota de cobrança:

- a) o imposto de docas e capatazia ficou substituído pela taxa fixada pelo Governo, proveniente do serviço de descarga e embarque das mercadorias nas Alfândegas e trapiches, segundo o peso e o volume;
- b) os direitos de exportação e baldeação;
- c) o dízimo do Município;
- d) o expediente de 1/2% dos gêneros nacionais transportados de uma para outra província;
- e) o expediente de 3% dos gêneros estrangeiros desembarcados para consumo;
- f) o imposto de chancelaria;
- g) o imposto sobre os vencimentos, ficando, porém, sujeitos ao imposto pessoal.

O Governo Imperial, após a guerra, começava a rever a sistemática tributária. De acordo com MANDÊTTA (s.d., p.565):

São abolidos os seguintes impostos:

- a) o imposto de 1% sobre os gêneros navegados por cabotagem;
- b) o imposto de ancoragem e doca;
- c) o imposto pessoal.

São isentados de imposto:

- a) os jornais e revistas brasileiros publicados no exterior;
- b) as fábricas de lapidação de diamantes e as loterias provinciais em benefício da instrução pública, casas de caridade e asilo de órfãos.

Reduziu-se o imposto de loterias e foram alteradas:

- a) a décima urbana, quanto à sua cobrança;
- b) a tarifa geral das alfândegas.

Os seguintes impostos foram restabelecidos:

- a) o imposto de farol elevou-se ao dobro;
- b) o imposto de estadia na doca;
- c) os serviços de capatazias e docas voltam ao governo;
- d) o imposto adicional de 50% sobre os direitos de importação dos vinhos secos.

Também no período do pós-guerra, surgem, em algumas Províncias do Império, reclamações contra as Assembléias Provinciais, por conta de estarem tributando aquilo que era de esfera exclusiva do poder central.

Segundo MANDÊTTA (s.d., p.566), um ponto culminante nessa polêmica foi o parecer do Tesouro Nacional, que arbitrou quais tributos eram de competência do Império e quais seriam das Províncias:

Impostos de caráter geral:

- de importação;
- de exportação;
- de propriedade imóvel;
- de navegação dos mares territoriais e grandes rios;
- de viação nas estradas de ferro;
- de transmissão de propriedade imóvel de qualquer espécie a título oneroso;
- de transmissão de propriedade móvel (apólices de dívida pública nacional fundada) por título sucessório “*ex testamento*” ou “*ab intestato*” ou por doação “*causa mortis*”.

Impostos de caráter provincial:

- de transmissão de propriedade imóvel somente, e móvel a título gratuito, quer por sucessão “*ex testamento*” ou “*ab intestato*”, quer por doação “*inter vivos*” ou “*causa mortis*”; exceto as provenientes de apólices da dívida pública;
- de viação nas estradas provinciais de navegação dos rios internos;
- renda provável ou verificada das indústrias e profissões legais;
- renda do capital pessoal, avaliada ou pela despesa ou pelo valor locativo da habitação.

Adicionalmente, cria-se, em 1879, o imposto de transporte, que vigorava desde 1837 (imposto de bestas e cavalos que entram na cidade e imposto de embarcações em trânsito).

Quanto ao sistema fiscal do Segundo Império, apesar de mais organizado que o do período de D. Pedro I, conforme AMED e NEGREIROS (2000, p.220), apresentava falhas, que terminavam por provocar freqüentes *déficits* orçamentários. Explicam os autores que “dois aspectos podem ser considerados desfavoráveis ao bom funcionamento da política tributária: as formas pelas quais eram feitas as cobranças e a própria situação política, que colocava as Províncias em oposição ao Governo Central”.

A correta divisão das receitas tributárias estava longe de ser bem encaminhada. Muitas Províncias não conseguiam se sustentar com o que retiravam das receitas que lhes cabiam. Houve casos em que algumas delas passaram ao governo encargos e serviços que não poderiam mais custear. Outras, não se importando com os aspectos constitucionais, passavam a receber tributos que eram de exclusividade do poder central.

Os anos que seguem, na transição do Império para a República, demonstram que a aspiração de poder por parte das Províncias se consubstanciaria na realidade dos primeiros anos do século XX.

2.1.3 Tributos do Brasil Republicano - 1889 a 1985

A presente Seção está estruturada em cinco partes, permitindo compreender a evolução dos tributos do Brasil República. Na primeira, evidencia-se o fim da Monarquia e o início da República. O sistema tributário tinha um forte caráter local, cabendo ao Estado da Federação determinar os impostos que deveriam ser cobrados e de que maneira o fariam. O Brasil introduz o Imposto de Renda, considerado o mais importante tributo da atualidade. Na segunda parte, este período ficou conhecido como a Era Vargas. A política tributária adquiriu um caráter nacional, voltada para a nova política de investimentos na infra-estrutura industrial. Na seqüência, na terceira parte, que trata da República Populista, a política tributária continuou sofisticada em função da complexidade que as atividades econômicas foram atingindo. Na quarta parte, aborda-se o Regime Militar, caracterizado pelo crescimento da economia, criação de um número muito grande de impostos, política das isenções fiscais, impostos compulsórios e a Reforma Tributária de 1965. A quinta e última parte aborda o Brasil Contemporâneo, caracterizado quanto às atividades econômicas e às estruturas político-administrativas, para dentro de um contexto específico, apresentadas as necessidades de uma ampla reforma fiscal.

2.1.3.1 Primeira República - 1889 a 1930

Segundo AMED e NEGREIROS (2000, p.231), “a abolição da escravidão pode ser considerada um golpe fatal na Monarquia, mas outros elementos também estiveram presentes na transição para a República”.

A primeira Constituição do Brasil, promulgada no ano de 1891, consagrou o federalismo, estabelecendo ampla autonomia para os Estados. Estabeleceu a independência dos três Poderes, mas, permanecendo no espectro cultural da Monarquia, reservou extensos poderes ao Presidente da República.

Do ponto de vista tributário, a Constituição de 1891 firmou a competência fiscal da União e dos Estados por meio de um sistema de discriminação rígida de rendas tributárias.

AMED e NEGREIROS (2000, p.232) explicitam que:

muitos impostos foram aproveitados daqueles que já eram cobrados no Império, sendo que estes foram redistribuídos de acordo com a estrutura republicana. Duas lacunas podem ser observadas na discriminação de rendas: a superposição de tributos, sendo que, muitas vezes, União e Estado encontravam-se em concorrência tributária e a não contemplação dos Municípios, sendo que os tributos destes ficavam a critério do Estado. Permitindo à União que esta criasse qualquer outra fonte de renda, a Constituição de 1891 abriu a possibilidade para a criação do Imposto de Renda [...]. E a separação entre a Igreja e o Estado, o que representaria uma economia com relação às despesas orçadas.

As competências da União, Estados e Municípios na Constituição de 1891, conforme AMED e NEGREIROS (2000, p.233-235), são:

Receita Tributária da União (Art. 7.º)

É de competência exclusiva da União decretar:

1. impostos sobre a importação de procedência estrangeira;
2. direitos de entrada, saída e estada de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às estrangeiras que já tenham pago imposto de importação;
3. taxas de selo, salvo a restrição do artigo 9.º, § 1.º, n.º 1;
4. taxas dos correios e telégrafos federais.

Receita Tributária dos Estados (Art.9.º)

É de competência exclusiva dos Estados decretar impostos:

1. sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção;
2. sobre imóveis rurais e urbanos;
3. sobre transmissão de propriedade;
4. sobre indústrias e profissões.

Receita Tributária dos Municípios

Os impostos eram atribuídos pelos Estados nas respectivas leis de organização municipal.

A receita dos Municípios será constituída somente das seguintes verbas:

1. da alienação, aforamento e locação de móveis e imóveis do domínio privado das suas municipalidades;
2. do imposto na razão máxima de dois cruzeiros sobre cada milhar de cafeeiros em tratamento e produção;
3. das taxas com especial consignação aos serviços de canalização de água potável, esgotos de prédios e abertura de estradas que facilitem o transporte dos produtos do município;
4. das taxas sobre a localização de negociantes nos mercados, ruas, praças e outros sítios de domínio público municipal, bem como sobre os negociantes ambulantes e sobre veículos;
5. das licenças para inumação e das vendas de terrenos para sepulturas nos cemitérios municipais;
6. das tarifas para matadouros, para alinhamentos e aferições e para os depósitos de inflamáveis;
7. das concessões de licença para jogos, espetáculos e divertimentos públicos, para edificações, para a construção de andaimes, coretos para depósitos de madeira nas ruas e praças, para a extração de areia ou barro;

8. das multas impostas e cobradas no município por infração de regulamentos municipais;
9. das rendas de quaisquer estabelecimentos ou serviços municipais;
10. das taxas de publicidade que recaem sobre afixação de letreiros, emblemas, anúncios e reclamos;
11. das taxas de viação, compreendendo calçadas, terrenos em aberto, cercas, guias e falta de encanamento nos prédios urbanos para águas pluviais;
12. dos emolumentos sobre alvarás de licença, certidões, nomeações e aposentadorias.

Como era de se esperar, principalmente pelos federalistas, a Proclamação da República contribuiu para a transferência de parte da carga tributária para os recém-nomeados Estados da Federação, ocasionando uma elevação da receita de alguns Estados, notadamente aqueles relacionados à produção cafeeira.

Durante a Primeira Guerra Mundial, a economia brasileira ressentiu-se das dificuldades de estabelecimento de contratos comerciais em nível internacional. Novamente o Governo Federal, e especialmente o Estadual, voltavam à tona no sentido de encontrar outras formas de arrecadação tributária. Novos impostos incidem sobre a saída de outros produtos, porém não conseguem evitar a evolução do quadro de crise.

O período da República Velha, segundo AMED e NEGREIROS (2000, p. 245), “ainda guarda, em termos tributários, alguns exotismos próprios de uma prática fiscal caracterizada pelo detalhismo. Dessa maneira, chama a atenção uma legislação voltada aos materiais específicos para a produção cinematográfica”.

A maior complexidade da economia mundial daquele momento atestava que se faria necessária a criação de novas modalidades de impostos. Além dos aspectos políticos que deram início à etapa republicana da História do Brasil, é interessante observar uma discussão que se processa ao longo de todo um período, que cobre muito mais que a transição da Monarquia para a República.

AMED e NEGREIROS (2000, p.247) comentam que “um dos tributos mais importantes da atualidade, o imposto sobre a renda ou simplesmente IR, trata-se de uma modalidade de tributo que somente pode ser pensada no momento em que se presume a existência do livre-arbítrio entre os cidadãos: escolhe-se declarar a procedência das rendas”.

No Brasil, as discussões acaloradas sobre a procedência ou não da instituição deste tributo vêm desde o Segundo Império e estiveram associadas aos momentos de *déficit* de arrecadação nas receitas.

O Imposto de Renda, da forma como o conhecemos hoje, incidente sobre a renda total do contribuinte, foi estabelecido em 1922 e revisto em 1923, por meio da Lei do Orçamento n.º 4625, de 31 de dezembro de 1922, cujo artigo 31 dispunha:

fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido anualmente, por toda pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem.

Trata-se de um tributo que, pelo seu nível de abrangência, engloba uma grande parcela daqueles que têm acesso às fontes de renda, isto é, somente pode existir com maior sentido em sociedades que aumentaram os seus níveis de produção ou que terminaram por permitir o acesso de um maior número de pessoas à renda.

2.1.3.2 A Era Vargas - 1930 a 1945

Longe de anunciar uma situação de estabilidade política imediata, a chegada de Vargas ao poder representava o início de novas articulações, que terminariam por garantir a sua permanência na Presidência pelo menos até 1945.

Esse período da história do Brasil ficou conhecido como a Era Vargas. Da extrema descentralização político-administrativa do período precedente, o País organizou-se a partir de uma forte centralização. A grande ação do regime Vargas voltou-se para a eliminação de qualquer regionalismo, fosse este político ou econômico. Buscou-se criar condições para um desenvolvimento econômico calcado na industrialização.

A nova Constituição do Brasil – a segunda da República – foi promulgada em julho de 1934.

MORAES (1996, p.67-68) explicita que houve melhora na sistemática tributária nos seguintes aspectos:

- a) ampliação do elenco dos tributos da União (imposto de consumo e Imposto de Renda);
- b) Estados contemplados com o imposto de vendas e consignações;
- c) Municípios tiveram impostos privativos definidos. Foi a primeira Constituição a dar aos Municípios um lugar na partilha tributária;
- d) há clareza na discriminação das rendas tributárias entre as três esferas do governo;
- e) consignou-se um conceito de bi-tributação, proibindo-a;
- f) não era mais possível o exercício cumulativo, prevalecendo o imposto da União.

De acordo com AMED e NEGREIROS (2000, p.264), “do ponto de vista de sua aplicação, a Constituição de 1934 foi a mais curta da República, uma vez que, insatisfeito em ceder seu poder para outro presidente eleito pelo voto direto, Getúlio Vargas desferiu um golpe político-militar no ano de 1937, dando início ao período conhecido pelo nome de Estado Novo. No mesmo ano, é outorgada uma nova Constituição, a terceira do período republicano do país. Representando um retrato fiel do período que a viu surgir, a nova Carta Magna do Brasil garantia plenos poderes ao Presidente da República e instituía um Estado fortemente centralizador, reduzindo o peso político dos Estados que compunham a Federação”.

Do ponto de vista tributário, conforme MORAES (1996, p.70), a Constituição de 1937 tinha as seguintes características:

- a) suprimiam-se determinados impostos e unificavam-se outros, como o de consumo e o de renda;
- b) a competência tributária era distribuída por três esferas públicas;
- c) Municípios continuavam com receitas insuficientes para o normal atendimento de suas atribuições;
- d) havia um campo concorrente para a União e os Estados, sendo, entretanto, vedada a bitributação, pois prevaleceria o imposto decretado pela União.

Essas características implementadas objetivaram garantir a melhor distribuição dos impostos e estabeleceram uma inovação importantíssima: a competência tributária distribuída nas três esferas públicas de governo.

GARCIA (1943, p.15-16) menciona que os aspectos tributários discriminados na Constituição de 1937 são os seguintes:

Compete à União (artigo 20):

I – decretar impostos:

- a) sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira;
 - b) de consumo de quaisquer mercadorias;
 - c) de renda e proventos de qualquer natureza;
 - d) de transferência de fundos para o exterior;
 - e) sobre atos emanados do seu governo, negócios da sua economia e instrumentos ou contratos regulados por lei federal;
 - f) nos Territórios, ainda, os que a Constituição atribui aos Estados;
- II – cobrar taxas telegráficas, postais e de outros serviços federais; de entrada, saída e estada de navios e aeronaves, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, e às estrangeiras que já tenham pago imposto de importação.

Compete aos Estados (artigo 23):

I – decretar impostos sobre:

- a) propriedade territorial, exceto a urbana;
- b) transmissão de propriedade *causa mortis*;

- c) transmissão de propriedade imobiliária *inter-vivos*, inclusive a sua incorporação ao capital de sociedade;
- d) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual;
- e) exportação das mercadorias de sua produção até o máximo de dez por cento *ad valorem*, vedados quaisquer adicionais;
- f) indústrias e profissões;
- g) atos emanados do seu governo e negócios da sua economia, ou regulados por lei estadual;

II – cobrar taxas de serviços estaduais:

§ 1.º - O imposto de vendas será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos.

§ 2.º - O imposto de indústrias e profissões será lançado pelo Estado e arrecadado por este e pelo Município em partes iguais.

Compete aos Municípios (artigo 28):

Além dos atribuídos a eles pelo artigo 23.º, § 2.º desta Constituição e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios:

I – o imposto de licenças;

II – os impostos predial e territorial urbanos;

III – o imposto sobre diversões públicas;

IV – as taxas sobre serviços municipais.

Os aspectos tributários da Constituição de 1937 demonstram a necessidade de tornar a matéria tributária mais clara, principalmente na divisão da competência tributária, distribuída de acordo com as esferas de governo: União, Estados e Municípios.

AMED e NEGREIROS (2000, p.267), aduzem que:

a Emenda Constitucional n.º 3, de 18/09/1940, que vetou que Estados, Distrito Federal e Municípios tributassem direta ou indiretamente a produção e comércio, inclusive a distribuição e exportação do carvão mineral nacional e dos combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem.

Desse modo, esse imposto passava a ser de competência exclusiva da União, cabendo uma parte do produto da arrecadação aos Estados e Municípios, proporcional ao consumo nos respectivos territórios, a fim de ser aplicada na conservação e no desenvolvimento das suas redes rodoviárias.

Nesse aspecto, observa-se que a prática tributária adquiriu um caráter nacional, voltado para a nova política de investimentos na infra-estrutura industrial. Com o intuito de permitir o avanço econômico de setores específicos dessa atividade, a política tributária buscou facilitar a importação de máquinas e dificultou a importação de mercadorias que o País poderia produzir. As formas de tributação tornaram-se, com o passar do tempo, cada vez mais complexas.

2.1.3.3 A República Populista - 1945 a 1964

Na República Populista, dando-se continuidade ao crescimento econômico com bases industriais inaugurado na Era Vargas, a política tributária continuou sofisticada, em função da complexidade que as atividades econômicas foram atingindo.

A quarta Constituição da República Brasileira foi promulgada no dia 18 de setembro do ano de 1946 e é representativa do momento político não só brasileiro, mas mundial.

MORAES (1996, p.74) entende que, do ponto de vista tributário, houve uma sensível alteração na discriminação de rendas em relação à Constituição anterior:

- a) o imposto de indústrias e profissões que era de competência privativa dos Estados passou aos Municípios (a metade do produto dessa arrecadação já cabia aos Municípios);
- b) instituíram-se “contribuições de melhoria” para a União, os Estados e os Municípios;
- c) Estados e Municípios passam a participar de vários impostos.

A Constituição estabeleceu várias alterações na discriminação de rendas dos Municípios, objetivando aumentar os recursos financeiros, no entanto a receita municipal ainda não estava satisfatória.

De acordo com AMED e NEGREIROS (2000, p.271-272), a discriminação dos tributos de acordo com as competências das esferas públicas ficava sendo a seguinte:

Tributos da União na Constituição de 1946

- Imposto sobre importação de mercadorias de procedência estrangeira.
- Imposto sobre consumo de mercadorias.
- Imposto sobre produção, comércio, distribuição e consumo e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos e gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que lhe for aplicável, aos minerais do país e à energia elétrica. Tal imposto era conhecido como “imposto único sobre combustíveis e lubrificantes, minerais do país e energia elétrica”.
- Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.
- Imposto sobre transferência de fundos para o exterior.
- Imposto sobre negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal.
- Impostos extraordinários.
- Outros impostos a serem criados.
- Taxas.
- Contribuições de melhoria.

Tributos dos Estados na Constituição de 1946

- Imposto sobre a propriedade territorial, exceto a urbana.

- Imposto sobre a transmissão de propriedade *causa mortis*.
- Imposto sobre a transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, e sua incorporação ao capital das sociedades.
- Imposto sobre vendas e consignações.
- Imposto sobre exportação de mercadorias de sua produção para estrangeiro.
- Imposto sobre atos regulados por lei estadual, os de serviços de sua justiça e os negócios de sua economia. Outros impostos a serem criados (o imposto federal excluírá o estadual idêntico).
- Taxas.
- Contribuições de melhoria.

Tributos dos Municípios na Constituição de 1946

- Imposto predial e territorial urbano.
- Imposto de licença.
- Imposto de indústrias e profissões.
- Imposto sobre diversões públicas.
- Imposto sobre atos de sua economia e assuntos de sua competência.
- Taxas.
- Contribuições de melhoria.

Para a elaboração de um anteprojeto do futuro Código Tributário Nacional, o Ministro da Fazenda, por meio da Portaria n.º 784, de 19 de agosto de 1953, nomeia uma comissão, mas, pelo fato de não tê-lo enviado ao Presidente da República e deste para o Congresso Nacional, não se converteu em lei. No entanto, sua parte geral serviria para balizar a Reforma Tributária a ser empreendida em 1965.

Os anos seguintes à promulgação da constituição são marcados por ajustes operados nas formas de cobrança dos tributos, bem como nas esferas de competência onde deveriam incidir.

O Conselho Nacional de Economia pregava a necessidade de uma reforma do sistema tributário. Pensava-se nos impostos antieconômicos e no problema da discriminação de rendas, que ainda era motivo de controvérsias, uma vez que se postulava o fortalecimento do poder fiscal da União, por um lado, e a ênfase nos poderes dos Estados e Municípios, por outro.

A partir da Emenda Constitucional n.º 5, de 21 de novembro de 1961, houve mudança na má distribuição de rendas para com os Municípios:

- a) os Municípios passaram a participar da arrecadação do imposto de consumo (da União) na base de 10%;
- b) os Municípios passaram a participar da arrecadação do Imposto sobre a renda na base de 15% do total;
- c) na iminência ou no caso de guerra externa, a União ficou com a competência para decretar impostos extraordinários, suprimíveis dentro de cinco anos, a contar da data da assinatura da paz;
- d) os Estados perderam, em favor dos Municípios, a competência para tributar o imposto sobre a propriedade rural e o imposto sobre a transmissão da propriedade imobiliária *inter-vivos*.

Vale ressaltar que o último governo desse período, o de João Goulart, defendia a necessidade de reformas amplas, entre as quais se encontrava a da reforma fiscal.

Segundo AMED e NEGREIROS (2000, p.275-276), em 1964, nos termos da Constituição de 1946 e Emendas existentes, a discriminação de rendas tributárias era a seguinte:

Tributos da União em 1964

- Impostos extraordinários.
- Imposto sobre importação de mercadorias de procedência estrangeira.
- Imposto sobre consumo de mercadorias (10% da arrecadação pertencem aos Municípios).
- Imposto único sobre combustíveis, lubrificantes, minerais do país e energia elétrica (60% no mínimo são entregues aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, proporcionalmente à sua superfície, população, consumo e produção).
- Imposto sobre a renda (15% da arrecadação são entregues aos Municípios).
- Imposto sobre transferência de fundos para o exterior.
- Imposto sobre a propriedade territorial rural (o produto da arrecadação é entregue aos Municípios).
- Imposto sobre negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal.
- Outros impostos a serem criados, diferentes dos privativos (40% do produto arrecadado vai para o Município onde seja realizada a cobrança).
- Taxas.
- Contribuições de melhoria.

Tributos dos Estados em 1964

- Imposto sobre a transmissão da propriedade *causa mortis*.
- Imposto sobre vendas e consignações.
- Imposto sobre exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro.
- Imposto sobre atos regulados por lei estadual, os de serviços de sua justiça e os negócios de sua economia.
- Outros impostos a serem criados, diferentes dos privativos (o Estado dá 20% do produto da arrecadação à União).
- Taxas.
- Contribuições de melhoria.
- Participação do imposto único sobre combustíveis, lubrificantes, minerais do país e energia elétrica (da União).

Tributos dos Municípios em 1964:

- Imposto predial e territorial urbano.
- Imposto de licença.
- Imposto de indústrias e profissões.
- Imposto sobre diversões públicas.
- Imposto sobre a transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital das sociedades.
- Impostos sobre atos de sua economia e assuntos de sua competência.
- Taxas.
- Contribuições de melhoria.
- Participação na arrecadação do imposto único sobre lubrificantes, combustíveis, minerais do país e energia elétrica.
- Participação no imposto sobre a propriedade territorial rural (da União), pelo total do produto.

- Participação na arrecadação do imposto sobre o consumo (da União), na base de 10%.
- Participação na arrecadação dos impostos concorrentes (da União ou dos Estados membros), na base de 40% do tributo cobrado dentro do território do Município.
- Recebimento do excesso de arrecadação estadual de impostos (do Estado), na base de 30%, quando a arrecadação estadual, salvo a do imposto de exportação, exceder, em Município que não seja o da capital, o total das rendas locais.

2.1.3.4 O Regime Militar -1964 a 1985

Durante o Regime Militar, também houve um crescimento da economia, que atingiria níveis significativos. Já se trata de um momento contemporâneo, com um número muito grande de impostos, diretos e indiretos, também muito marcado pelas isenções fiscais, sempre beneficiando grandes grupos econômicos. Junto à questão tributária, ocorre a disseminação de subsídios, principalmente para insumos industriais e produtos de consumo popular.

O regime militar, implantado em 1964, orientou-se pela utilização de atos institucionais, os temíveis Ais, que possibilitavam e concediam uma aparência legalista às atitudes do novo governo, até que se elaborasse uma nova Constituição.

Antes de nos determos na análise da conjuntura tributária contemplada pela Carta Outorgada de 1967, é interessante que se acompanhem as preocupações, análises e soluções que se consubstanciaram na Reforma Tributária de 1965.

A preocupação do governo em aumentar as receitas tributárias e lançar empréstimos estava em consonância com o objetivo primeiro, de reduzir o *déficit* do Tesouro. Tudo isso deveria ser feito sem que inflacionasse a moeda brasileira, uma vez que esta era uma das maiores críticas feitas pelo governo militar ao governo constitucional que o antecedeu.

A Emenda Constitucional n.º 7, de 22 de maio de 1964, ao suspender provisoriamente a vigência do parágrafo 34 do artigo 141 da Constituição Federal, permitia ao Executivo que instaurasse novo tributo sem a necessidade prévia de autorização orçamentária.

De acordo com AMED e NEGREIROS (2000, p.282-283), em vista da situação atual e estando o governo de posse de meios que lhe facultavam a ação através de Emendas Constitucionais sem que essas fossem sequer discutidas pelo Legislativo, operaram-se mudanças no Sistema Tributário:

nesse sentido, observou-se a inadequação da política tributária da forma que se encontrava na Constituição de 1946. Como se tratava de um governo que havia tomado a si o papel de

salvador da situação brasileira e imbuído que estava de um projeto tecnocrata, no qual a liberdade do Executivo era maior do que a de qualquer outro cidadão da República, criara-se o clima para uma Reforma Tributária. De fato, pela maneira com que chegou ao poder – rompendo a legalidade impressa na Constituição de 1946 -, o governo militar apresentava-se ao Brasil como disposto a realizar qualquer mudança no cenário jurídico brasileiro; e esta possibilidade era-lhe conferida pela arbitrariedade.

As principais críticas ao sistema tributário então vigente, segundo MORAES (1996, p.92-93), podem ser apontadas como:

- a) a tributação era ampla e variada, permitindo incidências tributárias sobre pessoas, bens, valores, atos e papéis; as áreas de incidência baseavam-se em distinções meramente jurídicas, não refletindo uma situação econômica;
- b) a discriminação de rendas tributárias era meramente empírica, não decorrendo de análise econômica dos encargos das entidades políticas, colocando em risco o funcionamento econômico e harmônico do regime federativo;
- c) o Imposto de Exportação era estadual, não condizente com seu papel de política monetária e cambial. Somente a União é que poderia utilizá-lo para fomentar novas vendas externas, mesmo para construir fundos de estabilização cambial e monetária de que tanto depende a política econômica;
- d) o Imposto sobre Vendas e Consignações tinha incidência cumulativa, em cascata, que prejudicava a comercialização e a industrialização dos bens econômicos;
- e) o Imposto de Transmissão Imobiliária era destituído de racionalidade, resultando efeito negativo no sistema econômico;
- f) o sistema não levava em conta as inter-relações entre impostos federais, estaduais e municipais, a fim de poderem fortalecer o sistema federativo;
- g) vários impostos eram destituídos de finalidade econômica e poderiam ser suprimidos.

Na Reforma Tributária de 1965, formulou-se uma política tributária concernente ao que se pretendia operar na estruturação da economia do Brasil. A política tributária tinha duas características, conforme MORAES (1996, p.91):

- a) estava estruturada sob um programa de ação econômica do governo, com um planejamento global. Estava intimamente ligada a um conjunto maior, ao lado da política econômica, da política de produtividade social, da política financeira, da política bancária, da política habitacional, da política do pleno emprego, etc. A legislação fiscal constituía um dos instrumentos de ação do governo utilizado para atingir sua política econômica definida nos meses que se seguiram ao golpe militar de 31 de março de 1964.
- b) obedecia a três objetivos fundamentais simultâneos, a saber: financeiro, procurando arrecadar recursos para o governo; social, tendo em mira a redução das desigualdades individuais de renda e riqueza; e econômico, com o escopo de orientar as atividades do país de melhor forma que o faria o livre jogo das forças de mercado, compreendendo aqui, o estímulo à formação de poupanças e a melhoria da orientação dos investimentos.

Para que se completasse a Reforma Tributária, MORAES (1996, p.94-95) identificou três etapas: uma primeira, na qual tomaram-se as medidas de emergência; a segunda, que fez a revisão dos impostos federais; e a terceira, em

que foi feita a reforma propriamente dita. Explica que, na primeira dessas etapas, o governo objetivou o seguinte:

- a) captação de recursos adicionais, não inflacionários, para a cobertura do *déficit* da União;
- b) alívio da tributação sobre rendimentos ilusórios, ligados ao processo inflacionário;
- c) eliminação do incentivo que a inflação trazia ao atraso no pagamento de impostos, uma vez que o não pagamento das obrigações fiscais era favorecido pela correção monetária de débitos fiscais;
- d) estímulo à formação de poupanças individuais;
- e) recuperação do prestígio da dívida pública já que as Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional eram corrigidas monetariamente, defendendo-se da inflação.

Na segunda etapa, valendo-se do livre arbítrio do executivo militar e sem qualquer possibilidade de revisão crítica, de acordo com MORAES (1996, p.95-96), o governo realizou medidas na forma da criação das seguintes leis:

- Lei n.º 4.380, de 28 de agosto de 1964, que alterou a legislação do imposto de consumo e do imposto do selo;
- Lei n.º 4.425, de 8 de outubro de 1964, que regulou o imposto único sobre minerais do país, dispondo sobre o Fundo Nacional de Mineração;
- Lei n.º 4.452, de 5 de novembro de 1964, que alterou a legislação do imposto único sobre lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos;
- Emenda Constitucional n.º 10, de 9 de novembro de 1964, que transferiu para a União competência para decretar o Imposto sobre a Propriedade Territorial e Rural, deixando aos Municípios apenas parte do produto da arrecadação;
- Lei n.º 4.480, de 14 de novembro de 1964, que regulou o Imposto de Renda relativo aos direitos de autor, remuneração de professores e jornalistas e vencimentos dos magistrados;
- Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, que alterou a legislação do imposto de consumo;
- Lei n.º 4.504, de 30 de novembro de 1964, que dispôs sobre o Estatuto da Terra, regulando inclusive a arrecadação do imposto territorial rural;
- Lei n.º 4.505, de 30 de novembro de 1964, que alterou a legislação do imposto do selo;
- Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964, que alterou a legislação do Imposto de Renda;
- Lei n.º 4.584, de 11 de dezembro de 1964, que concedeu isenção dos impostos de importação e de consumo, para importação de material destinado à ampliação ou instalação da indústria nacional de mecânica pesada.

Na terceira etapa, com a missão de elaborar uma nova discriminação de renda, foi criada uma Comissão Especial, submetida ao Congresso como projeto de Reforma Constitucional. As Emendas Constitucionais propostas, conforme AMED e NEGREIROS (2000, p.284), eram:

- a) Emenda Constitucional "A", que dispunha sobre normas legislativas modificando o artigo 5.º, parágrafo 2.º do artigo 36.º, artigo 65.º, artigo 67.º, artigo 68º e artigo 69.º da Constituição de 1946;

- b) Emenda Constitucional “B”, que dispunha sobre o sistema tributário nacional, contendo normas tributárias, consolidando toda a matéria fiscal contida na Constituição Federal, além de acrescentar outras.

O Projeto foi aprovado com algumas alterações, sob o nome de Emenda Constitucional n.º 18, de 1.º de dezembro de 1965, compreendendo a Reforma Tributária. Para MORAES (1996, p.104), sua análise mostra que:

- a) procurou estabelecer um sistema tributário nacional;
- b) discriminou os impostos com referência às suas bases econômicas;
- c) alterou o nome de alguns impostos;
- d) suprimiu vários impostos do sistema tributário;
- e) alterou a competência fiscal de alguns impostos;
- f) manteve e reforçou certas normas objetivadoras da unidade econômica e política do país;
- g) trouxe incentivos à coordenação de atividades entre a União, Estados e Municípios;
- h) concentrou impostos na competência da União;
- i) alterou regras de distribuição da arrecadação;
- j) trouxe maior unidade para certas normas fiscais;
- k) estabeleceu nova discriminação de rendas tributárias.

AMED e NEGREIROS (2000, p.285-286) afirmam que, do ponto de vista das esferas de competência tributária, a partir de 1965, a situação proposta ficou da seguinte maneira:

Tributos da União

- Imposto sobre importação de produtos estrangeiros;
- Imposto sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- Imposto sobre a propriedade territorial rural;
- Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza;
- Imposto sobre produtos industrializados;
- Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores imobiliários;
- Imposto sobre serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal;
- Imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza;
- Imposto sobre produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica;
- Imposto sobre produção, circulação ou consumo de minerais do país;
- Impostos extraordinários de guerra;
- Taxas;
- Contribuições de melhoria.

Tributos dos Estados

- Imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis;
- Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias;
- Taxas;
- Contribuições de melhoria.

Tributos dos Municípios

- Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana;
- Imposto sobre serviços de qualquer natureza;

- Taxas;
- Contribuições de melhoria.

Em virtude de ter centralizado em demasia o poder fiscal da União em detrimento da autonomia financeira dos Estados e Municípios, sobressaem algumas críticas à Reforma Tributária. Antes de o novo sistema tributário entrar em vigor, a União promulgou a Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, que dispôs sobre o sistema tributário nacional e instituiu normas gerais de direito aplicáveis à União, Estados e Municípios. Recebeu o nome de Código Tributário Nacional, apresentando normas sobre a competência tributária, suas limitações, regras sobre os diversos impostos e sobre as distribuições de receitas tributárias, a legislação, a obrigação, o crédito tributário e a administração da matéria.

AMED e NEGREIROS (2000, p.281) explicitam: “em janeiro de 1967, era outorgada a quinta Constituição da República, que modificava em parte aquela até então vigente (de 1946) e incorporava as medidas que possibilitavam ao governo militar agir como D. Pedro I”.

Dito de outra forma, a nova Carta Magna do País legalizava a arbitrariedade do exercício do poder pelo novo Executivo Nacional. Em 13 de dezembro de 1968 foi editado mais um ato institucional, o AI-5, e, em 17 de outubro de 1969, foi promulgada a Emenda Constitucional n.º 1, que reeditou a Constituição do Brasil, contendo o texto da Carta Magna anterior, com alterações que incorporavam quase todo o AI-5, acrescido das modificações introduzidas pela própria Emenda.

2.1.3.5 Brasil contemporâneo – década de oitenta e seguintes

A década de oitenta começa com o modelo econômico e político adotado pelos militares, dando sinais claros de esgotamento. Houve a flexibilização da legislação partidária, que possibilitou a organização de cinco partidos políticos, sendo três de oposição ao regime. Além disso, outras mudanças de caráter institucional entram em vigor no início da década, entre as quais a realização de eleições diretas para os governos estaduais no ano de 1982. A oposição conseguiu a base política e institucional para acelerar a mobilização popular necessária para pôr fim ao regime militar e implantar o Estado de Direito Democrático.

No que se refere à questão tributária, de acordo com AMED e NEGREIROS (2000, p.294), “as maiores discussões ficaram concentradas na Assembléia Nacional Constituinte, tendo como ponto de partida o entendimento de que o Código Tributário Nacional, aprovado em 1965, ainda em vigor naquele momento, tinha trazido um aperfeiçoamento fiscal ao País, mas precisava de adequação à nova realidade da economia brasileira e à nova ordem democrática implantada no Brasil”.

Constava da pauta de discussão da Constituinte, conforme MORAES (1996, p.169), o que segue:

concernente à matéria fiscal, descentralização e fortalecimento da autonomia dos Estados e dos Municípios; atenuação dos desequilíbrios regionais do país; maior justiça fiscal e proteção ao contribuinte; simplificação da tributação e sua adequação às necessidades de modernização do sistema produtivo; garantia de um mínimo de uniformidade nacional ao sistema tributário, nos seus princípios básicos, mediante a preservação da figura da lei complementar em matéria tributária; crescente progressividade do imposto sobre produtos industrializados; criação de novos impostos.

Com a promulgação da Constituição de 1988, tomou-se ciência de como tratava com relação à matéria tributária. AMED e NEGREIROS (2000, p.295-296), explicitam que, pela forma da lei, os tributos das respectivas esferas do governo ficaram da seguinte forma:

Tributos da União

- Imposto sobre importação de produtos estrangeiros;
- Imposto sobre a exportação para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza;
- Imposto sobre produtos industrializados;
- Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos a títulos ou valores mobiliários;
- Imposto sobre a propriedade territorial rural;
- Imposto sobre grandes fortunas;
- Outros impostos; impostos extraordinários, na iminência ou no caso de guerra externa;
- Empréstimo compulsório;
- Taxas;
- Contribuições de melhoria.

Tributos dos Estados

- Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos;
- Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;
- Imposto sobre propriedade de veículos automotores;
- Adicional do Imposto de Renda incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital;
- Taxas;
- Contribuições de melhoria.

Tributos dos Municípios

- Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana;

- Imposto sobre transmissão “*inter vivos*”, a qualquer título, de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis;
- Imposto sobre vendas a varejo de combustíveis, líquidos e gasosos, exceto óleo diesel;
- Imposto sobre serviços de qualquer natureza;
- Taxas;
- Contribuições de melhoria

Tributos do Distrito Federal

- Impostos atribuídos aos Estados e Municípios;
- Taxas e contribuições de melhoria;

Tributos dos Territórios Federais

- Impostos atribuídos aos Estados;
- Impostos atribuídos aos Estados e, cumulativamente, impostos atribuídos aos municípios, caso o Território Federal não esteja dividido em Municípios.

O modelo tributário em 1988 representou um novo pacto federativo por meio do qual se procurou dar mais autonomia aos Estados e Municípios. O sistema em vigor propicia o desencadeamento de uma guerra fiscal entre Estados, em busca de investimentos industriais. Por essa razão, o movimento em favor de uma reforma tributária ganhou apoio imediato da sociedade já no início dos anos 90.

O governo, apesar de reconhecer a urgência de uma reforma tributária, acabou optando por buscar solução para os seus problemas fiscais e de caixa mediante medidas tópicas. Destacam-se, entre elas, as seguintes:

- a) O Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira, hoje CPMF- Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira;
- b) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social-COFINS;
- c) Fundo de Estabilização Fiscal, que retira 20% das receitas destinadas aos fundos de participação de Estados e Municípios para uso da União; e
- d) Lei Kandir, que desonera as exportações de produtos primários e semi-elaborados.

Essas medidas somente vieram a acentuar a urgência de uma reforma tributária. As pressões da sociedade para sua concretização são maiores, pois o atual sistema, além de muitas vezes injusto, é extremamente complexo e oneroso para o contribuinte.

Esse modelo de sistema tributário provocou um significativo aumento da carga tributária no País. Os tributos cumulativos, que incidem em cascata, foram justificados pelo governo da União sob a alegação de que houve excessiva descentralização dos recursos sem a correspondente transferência de encargos para Estados e Municípios. De fato, os Estados e Municípios elevaram suas

participações no bolo tributário, com uma significativa diminuição da fatia que cabe à União.

O emperramento, durante quase dez anos, da reforma tributária no Congresso Nacional ocorre devido à União entender que a Constituição de 1988 lhe retirou recursos indispensáveis para a cobertura dos seus encargos. Daí a necessidade de uma reforma, no qual a União seja aquinhoadada com uma fatia maior do bolo tributário do País. Já os Estados e Municípios pretendem uma reforma que mantenha, no mínimo, a atual partilha dos tributos, e até mais que isso. Pela falta de consenso, nunca se chegou a um acordo, apesar das inúmeras alternativas apresentadas pelas partes.

Segundo AMED e NEGREIROS (2000, p.302), “o ponto mais polêmico da proposta de reforma em processo de tramitação está relacionado com a criação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), como um tributo da Federação, com legislação de abrangência nacional, arrecadação e administração a cargo dos Estados, com receita compartilhada entre Estados e União”.

O Imposto sobre Valor Agregado-IVA substituiria o ICMS estadual, o ISS municipal e alguns Tributos federais: IPI, CPMF, COFINS, PIS/PASEP e CSLL.

AMED E NEGREIROS (2000, p.302-303) explicam o substitutivo aprovado pela Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara dos Deputados prevê as seguintes modificações no Sistema Tributário brasileiro:

1. cria o IVA, que substituirá os impostos sobre bens e serviços de três esferas do governo: IPI (federal), o ICMS (estadual), ISS (municipal). Substituirá também o salário educação, o PIS/Pasep, a Cofins. A arrecadação será compartilhada entre União e os Estados. Os municípios ficarão com 25% da parte da receita que cabe ao Estado.
 - o IVA, assim como é o ICMS, será não cumulativo; o valor devido será compensado em cada operação, recaindo em sua totalidade sobre o consumo final.
 - a alíquota será fixada por lei federal, ficando a critério dos estados aumentá-la ou diminuí-la mediante lei estadual, em até 20%.
 - poderá ter alíquota seletiva para alguns produtos.
 - parte da arrecadação será destinada aos encargos da União com educação, seguridade social e amparo ao trabalhador.
 - será cobrado no lugar do consumo, com prazo de transição para a passagem do sistema atual de origem para o destino.
2. cria o IVV, um imposto municipal, com alíquota de 4% sobre consumo final de mercadorias e serviços, tanto de pessoas físicas como de pessoas jurídicas. Essa alíquota, para se tornar permanente, terá que aguardar regulamentação.
3. cria uma contribuição social de 8%, que incidirá sobre a receita líquida dos bancos.
4. cria um fundo para conservação e recuperação de estradas, constituído de um imposto seletivo sobre combustível. A vinculação da receita se dará para um prazo de cinco anos.
5. permite a criação de contribuições de melhoria para financiamento de obras públicas pela União, Estados e Municípios, só que, ao contrário do que está bastante vago no

- atual texto constitucional, explicita as condições que possibilitam a cobrança sem possibilidade de recorrer às ações judiciais.
6. permite que os municípios criem as taxas de limpeza e iluminação pública.
 7. o Imposto Territorial Rural, o ITR, deixa de ser federal e passa para os Estados.
 8. define a noventena, ou seja, um imposto só poderá ser cobrado depois de 90 dias, após sua aprovação. Mantém a anualidade, princípio que garante a cobrança de um tributo se aprovado em ano anterior. As contribuições ficam fora da anualidade, mas terão de submeter-se à noventena.
 9. sigilo bancário: o projeto permite que autoridades da área tributária requisitem informações bancárias de contribuintes. Os casos e a utilização das informações serão definidos em lei complementar.

Apesar de toda a controvérsia existente, o que mais preocupa nesta disputa, que envolve as diferentes esferas de governo, é o fato de a discussão se concentrar sobre quem fica com quais impostos, quando a sociedade e o contribuinte almejam um novo sistema tributário mais justo, mais simples e absolutamente transparente. Almejam que as receitas dos impostos arrecadados sejam mais bem aplicadas pelo Estado, nos seus três níveis.

Ressalta-se que, enquanto se discute uma reforma tributária ao longo de quase uma década, o mundo vai experimentando novas mudanças relacionadas com as atividades econômicas, defrontando-se com modelos tributários nem sempre aptos a defender os interesses da sociedade e do Estado. Para AMED e NEGREIROS (2000, p.304), “caso continue se arrastando no Congresso a reforma tributária esperada há muito tempo pela sociedade, quando finalmente sair, corre o risco de nascer velha e superada”.

2.2 O MUNICÍPIO BRASILEIRO

O Município, no mundo moderno, diversificou-se em estrutura e atribuições, ora organizando-se por normas próprias, ora sendo organizado pelo Estado segundo as conveniências da Nação, que lhe regula a autonomia e lhe defere maiores ou menores incumbências administrativas no âmbito local.

Na atualidade, o Município assume todas as responsabilidades na ordenação da cidade, na organização dos serviços públicos e na proteção ambiental de sua área, agravadas a cada dia pelo fenômeno avassalador da urbanização que invade os bairros e degrada seus arredores com habitações clandestinas e carentes dos serviços públicos essenciais ao bem-estar dessas populações. A administração municipal contemporânea não se restringe apenas à ordenação da cidade, mas se

estende a todo território do Município, cidade e campo, em tudo que concerne ao bem-estar da comunidade.

Assim, na seqüência, serão contemplados a conceituação do Município brasileiro, a repartição das competências na Constituição da República e administração pública municipal.

2.2.1 Conceituação do Município brasileiro

O Município pode ser conceituado, conforme MEIRELLES (1997, p.113), sob três aspectos distintos: o sociológico, o político e o jurídico.

Do ponto de vista sociológico, o Município brasileiro, como qualquer outro, é o agrupamento de pessoas de um mesmo território, com interesses comuns e afetividades recíprocas, que se reúnem em sociedade para a satisfação de necessidades individuais e desempenho de atribuições coletivas de peculiar interesse local.

Sob o aspecto político, o Município brasileiro é entidade estatal de terceiro grau, na ordem federativa, com atribuições próprias e governo autônomo, ligado ao Estado-membro por laços constitucionais indestrutíveis. (Constituição Federal, arts. 18, 29 e 34, VII, “c”).

Na perspectiva legal, o Município brasileiro é pessoa jurídica de Direito Público interno, conforme o art. 14, III, do Código Civil, e, dotado de capacidade civil plena para exercer direitos e contrair obrigações em seu próprio nome, respondendo por todos os atos de seus agentes. (Constituição Federal, art. 37, parágrafo 6.º).

Como toda pessoa jurídica, o Município tem vida própria, distinta dos indivíduos que o compõem e dos agentes que o governam.

Organizado o Município e promulgada a lei que o inclui no quadro territorial e administrativo do Estado, adquire ele personalidade, passando à categoria de “pessoa jurídica de Direito Público interno”, prevista no art. 14 do Código Civil. Como pessoa jurídica, age através do prefeito, que é o seu único representante e agente executivo da Administração, exercendo direitos e contraindo obrigações de ordem civil.

O Município, ao ser criado, recebe todos os bens públicos e serviços situados em seu território, e, correlatamente, assume os encargos a eles relativos, como também os de ordem financeira e administrativa.

No artigo 35, inciso III, do Código Civil, define-se domicílio do Município como “o lugar onde funcione a administração municipal”. Em sentido vulgar, domicílio é a sede do governo local – a Prefeitura – mas o conceito de domicílio é mais amplo que o de sede, porque abrange todo o Distrito em que se localiza a Administração municipal, ou, mais precisamente, os órgãos da Prefeitura e da Câmara.

Não obstante, considerado como entidade estatal, MEIRELLES (1997, p.117) afirma: “o Município brasileiro desfruta de autonomia político-administrativa, no que diz respeito à sua auto-organização, à eleição de seus governantes e à condução dos negócios de seu interesse local, tais como instituição e arrecadação de seus tributos, aplicação de suas rendas e organização de seus serviços”.

O Município atua em absoluta igualdade de condições com a União e o Estado, devendo obediência apenas à Constituição da República e à do Estado a que pertence, bem como às leis que, por determinação constitucional, lhe impõem regras de conduta na gestão de seus negócios.

MEIRELLES (1997, p.118) explica que “o Município brasileiro é, pois, entidade estatal político-administrativa, que, através de seus órgãos de governo – Prefeitura e Câmara de Vereadores – dirige a si próprio, com a tríplice autonomia política (auto-organização, composição do seu governo e orientação de sua Administração), administrativa (organização dos serviços locais) e financeira (arrecadação e aplicação de suas rendas)”.

O Município atua na vida e nos destinos da própria Federação como unidade primária, integrante do sistema eleitoral vigente. Além disso, determina a sua política interna e compõe o seu governo, no sentido de adoção dos critérios de oportunidade e conveniência de sua administração. De acordo com sua competência, impõe livremente os tributos e edita as leis necessárias à normatividade de sua ação governamental.

2.2.2 A repartição das competências na Constituição da República

A Constituição vigente, como as anteriores, desde a proclamação da República, adotou o sistema de competências ou poderes reservados ou enumerados para a União e para os Municípios, ficando os remanescentes com os Estados.

A Constituição Federal instituiu a competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para as matérias enumeradas em seu artigo 23. Neste sentido, MEIRELLES (1997, p.120) afirma que:

por competência comum deve-se entender a que cabe, indiferentemente, às quatro entidades estatais para solucionar matérias que estejam nas suas atribuições institucionais. O exercício dessa competência comum visa a manter o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional, segundo normas de cooperação a serem fixadas por lei complementar federal.

Para a exata compreensão e delimitação da repartição das competências dos Municípios, necessário se torna um exame sumário do nosso sistema constitucional no que se refere aos assuntos de interesse local.

De acordo com o art. 30, inciso I, da Constituição Federal, compete ao Município “legislar sobre assunto de interesse local”.

Segundo MEIRELLES (1997, p.123), “o interesse local se caracteriza pela predominância do interesse para o Município, em relação ao do Estado e da União. O que importa fixar, desde já, é que os assuntos de interesse local surgem em todos os campos em que o Município atue com competência explícita ou implícita”. Explica que, para a aferição desse interesse local, que legitimará a ação do Município, o melhor critério é o da predominância do seu interesse em relação ao das outras atividades estatais – União e Estados-membros.

Se o Município tem poder de agir em determinado setor, armado de autoridade pública e de poderes próprios para a realização de seus fins, tem o dever de agir, objetivando amparar, regulamentar ou impedir uma atividade útil ou nociva à coletividade.

2.2.3 Administração pública municipal

Na administração pública, como na iniciativa privada, é preciso perseguir o sucesso em todas as atividades. Ressalta-se que o Estado tem como objetivo a satisfação das necessidades coletivas dos indivíduos, proporcionando uma qualidade de vida satisfatória ao cidadão. Na administração pública, também é de suma importância a visão no sentido de que as realizações presentes devem ser focadas para o futuro.

PACHECO (1999, p.43) menciona que “para alcançar tais resultados, a reforma atualmente em curso propôs uma mudança no quadro constitucional legal, a criação de novos formatos institucionais (agências executivas e organizações sociais), a mudança da cultura burocrática para uma cultura gerencial e novos instrumentos de gestão pública”.

De acordo com GASPARINI (1995, p.29-30), para definir administração pública, os mais variados critérios são utilizados, “desse critério, sobressaem o negativista ou residual, o formal e o material. Com base no primeiro, o negativista, administração pública é toda atividade do Estado que não seja Legislativa e Judiciária. O critério parece encontrar sua justificativa nos Estados primitivos, onde o chefe detinha todos os poderes em suas mãos. Cabia-lhe legislar, administrar e julgar. Retirando-se-lhe as atividades de julgar e legislar, restava-lhe a de administrar”.

Pelo critério formal, a expressão *sub examine* indica um complexo de órgãos responsáveis por funções administrativas. De acordo com o material, é um complexo de atividades concretas e imediatas desempenhadas pelo Estado, visando ao atendimento das necessidades coletivas.

Sob o ponto de vista do critério material, a visão administrativa na área pública passa por um processo de transformação, superou a visão burocrática e procura adequar-se aos novos modelos de gestão, com eficiência e agilidade, para a melhoria da qualidade dos serviços públicos prestados aos cidadãos.

De acordo com MEIRELLES (1990, p.75), “Administração Pública, portanto, é gestão de bens e interesses qualificados da comunidade, no âmbito federal, estadual ou municipal, segundo os preceitos do direito e da moral, visando ao bem comum”.

A presente Seção está dividida em três partes. A primeira parte contempla a Gestão das Receitas Públicas Municipais. Na seqüência, na segunda parte, aborda-se a Classificação das Receitas Públicas e, por último, a terceira parte evidencia as Receitas Próprias dos Municípios.

2.3.1 Gestão das Receitas Públicas Municipais

O Município, como outras entidades estatais, para realizar seus fins administrativos, ou seja, para executar obras e serviços públicos, necessita de recursos financeiros, tecnicamente denominados de receitas públicas.

O importante é reconhecer-se que o funcionamento do Estado conduz, necessariamente, à existência de uma atividade financeira consistente na obtenção de recursos, na sua gestão e, ao final, na sua aplicação.

Os Municípios, após a promulgação da Constituição de 1988, obtiveram considerável crescimento em suas receitas, no entanto esse acréscimo permanece insuficiente, pois, devido às suas crescentes dificuldades financeiras, os governos federal e estadual repassaram muitas de suas responsabilidades para os Municípios.

A maior parte do orçamento das Prefeituras é gasto pelos órgãos da administração municipal, que são as várias Secretarias e os órgãos da administração indireta, que podem ser autarquias, empresas públicas, fundações e sociedades de economia mista.

Diante do exposto, verifica-se que os Municípios necessitam aprimorar o incremento de suas Receitas Próprias. KHAIR (2000, p.6) afirma que:

não se trata de meramente engendrar aumento dos tributos como forma de solucionar as dificuldades financeiras do momento. O aguardado incremento da arrecadação deverá resultar, conforme diretrizes estabelecidas, do aprimoramento, da atualização, e da racionalização das normas, dos valores, dos dados e dos procedimentos da Receita, identificando e eliminando as deficiências e desatualizações dos quais decorram o reduzido aporte de receitas e/ou a evasão fiscal.

Para desempenhar suas funções e atender às necessidades da população, as prefeituras municipais precisam de recursos financeiros. Dessa forma, no planejamento municipal, é imprescindível a adoção de um sistema de arrecadação eficaz, com o objetivo de melhor arrecadar. Contudo, o incremento da receita está

vinculado à obediência de um princípio de justiça tributária, recolhendo de quem pode pagar, não tornando este incremento uma penalidade.

Portanto, a Administração Municipal necessita organizar e planejar suas finanças de forma coerente e correta, de modo a não prejudicar o provimento de ações e serviços públicos necessários à população, como também o funcionamento e a dinâmica da própria máquina administrativa.

2.3.2 Classificação das Receitas Públicas

Conforme a Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, as receitas públicas são classificadas em receita orçamentária e receita extra-orçamentária.

2.3.2.1 Receita Orçamentária

A Receita Orçamentária é a receita devidamente discriminada no orçamento público e consignada na lei orçamentária da administração pública.

No Manual de Orçamento Público (1999, p.26), as receitas correntes são definidas como:

receitas que apenas aumentam o patrimônio não duradouro do Estado, isto é, que se esgotam dentro do período anual. São os casos, por exemplo, das receitas dos impostos que, por se extinguirem no decurso da execução orçamentária, têm, por isso, de ser elaboradas todos os anos.

A Receita Orçamentária é classificada em duas categorias econômicas: as receitas correntes e as receitas de capital, de acordo com o artigo 11, § 1.º e 2.º da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964.

a) *Receitas Correntes*

As receitas correntes não se originam de qualquer bem de capital, mas da obrigação social dos cidadãos de contribuírem para a manutenção da coisa pública.

Desse modo, as receitas correntes, de acordo com ANGÉLICO (1995, p.44), “são os tributos, as rendas, as transferências, as alienações, os retornos de empréstimos e as operações de crédito por prazo superior a doze meses. A

arrecadação das receitas deste grupo depende de autorização legislativa, que é a própria Lei Orçamentária. Realizam-se estas receitas pela execução do orçamento”.

As receitas correntes, conforme MACHADO Jr. e REIS (2001, p.35-36), são classificadas da seguinte forma:

- receita tributária - no âmbito de cada esfera governamental, são as receitas próprias do Estado, origina-se da cobrança de tributos pagos pelos contribuintes, é aquela oriunda da sua competência de tributar, em virtude de suas atividades, suas rendas, suas propriedades e dos benefícios diretos e imediatos do Estado, conforme o disposto na Constituição;
- receita de contribuições – é a resultante de contribuições sociais e econômicas, sendo geralmente destinadas à manutenção dos programas e serviços sociais de interesse coletivo;
- receita patrimonial – resultam da utilização dos bens pertencentes ao Estado, sendo o resultado financeiro da fruição do patrimônio, seja decorrente de bens mobiliários ou imobiliários, seja advinda de participação societária, seja oriunda de *superávit* apurados nas operações de alienações de bens patrimoniais;
- receita agropecuária – é a resultante das atividades agropecuárias, envolvendo a produção vegetal e animal e seus derivados;
- receita industrial – é a proveniente de atividades industriais, definidas como tais pela Fundação do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística-IBGE e exploradas diretamente pelo Município ou outra entidade governamental;
- receitas de serviços – representam as receitas de prestação de serviços, de comércio, transportes, comunicações, serviços hospitalares, etc.;
- receitas transferidas – são as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de Direito público ou privado, quando destinado a atender a despesas de manutenção e funcionamento. Estas receitas destinam-se a atender a despesas correntes. Citam-se os exemplos do Fundo de Participação do Município-FPM, transferido pela União, e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços-ICMS, transferida pelos Estados; e
- outras receitas correntes – são as provenientes de multas, juro de mora, indenizações e restituições, receita da cobrança da dívida ativa e outras.

Com as características originárias que lhe deu a Lei n.º 4.320/64, a classificação da receita não chegou a sofrer grandes modificações, ao contrário da despesa, que sempre foi motivo de preocupação por parte dos técnicos de orçamento na busca de um esquema capaz de refletir com exatidão as transações governamentais.

b) Receitas de Capital

No Manual de Orçamento Público (1999, p.26), as receitas de capital são definidas como “receitas que alteram o patrimônio duradouro do Estado, como, por exemplo, aquelas provenientes da observância de um período ou do produto de um empréstimo contraído pelo Estado a longo prazo”.

As receitas de capital, conforme MACHADO Jr. e REIS (2001, p.36), são as provenientes:

- de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas (empréstimos vinculados a obras e serviços públicos);
- da conversão em espécie de bens e direitos;
- dos recursos recebidos de outras pessoas de Direito público ou privado, destinados a atender a despesas classificáveis em Despesa de Capital; e
- do *superávit* do Orçamento Corrente.

Dessa forma, as receitas de capital resultam na constituição ou criação de bens de capital, aumentando o patrimônio público.

2.3.2.2 Receita Extra-Orçamentária

São os recolhimentos que independem de autorização orçamentária, provêm das arrecadações efetuadas pelo Estado, mas não lhe pertencem. O Estado figura apenas como depositário desses valores, como cauções, fianças, retenção de impostos e contribuições pertencentes a outras unidades da Federação.

A receita extra-orçamentária, de acordo com o Manual de Orçamento Público (1999, p.26), caracteriza-se como “valores provenientes de toda e qualquer arrecadação que não figure no orçamento e, conseqüentemente, toda arrecadação que não constitui renda do Estado. O seu caráter é de extemporaneidade ou de transitoriedade nos orçamentos”.

Desse modo, a receita extra-orçamentária é aquela que não integra o orçamento público. Para ANGÉLICO (1995, p.46), compreendem: “cauções, fianças, depósitos para garantia de instância, consignações em folha de pagamento a favor de terceiros, retenções na fonte, salários não-reclamados, operações de crédito a curto prazo e outras assemelhadas”.

As receitas extra-orçamentárias serão escrituradas sempre de forma analítica, abrindo-se contas específicas para cada espécie de receita, sendo classificada em contas financeiras adequadas, existentes no plano de contas da entidade.

2.3.3 Receitas Próprias dos Municípios

Classificadas na Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, as receitas públicas, que norteiam todo o orçamento e a contabilidade, são definidas na Constituição Federal e, por conseguinte, no Código Tributário Nacional. No caso dos Municípios, deve ser seguido o Código Tributário Municipal.

As receitas próprias são os tributos, classificados como receitas tributárias no grupo das receitas correntes. Assim, na seqüência, aborda-se a Conceituação de Tributo, identificam-se as Espécies de Tributos e, finalmente, evidencia-se o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS.

2.3.3.1 Conceito de Tributo

Os diversos sistemas jurídicos dispõem de conceitos próprios sobre o que seja tributo. Em princípio, não é função da lei conceituar. A lei deve conter uma regra de comportamento. Entretanto, em face de controvérsias, às vezes, a lei estabelece conceitos. Isso aconteceu com o conceito de tributo, que é, atualmente, no Brasil, legalmente determinado. O legislador, afastando as divergências da doutrina, define-o no artigo 3.º do Código Tributário Nacional: "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

MACHADO (1998, p.40-41) explicita sobre o enunciado de tributo contido no Código Tributário Nacional: Tributo é toda prestação:

Pecuniária, porque se cuida de prestação tendente a assegurar ao Estado os meios financeiros de que necessita para a consecução de seus objetivos, por isso é de natureza pecuniária.

Compulsória, significa dizer que a prestação tributária é obrigatória. Nenhum tributo é pago voluntariamente, mas, em face de determinação legal, de imposição do Estado. Não são tributos as prestações de caráter contratual, pois a compulsoriedade constitui sua característica marcante.

Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, vale destacar que hoje em dia o tributo assume normalmente a forma de moeda, como já indicado pelo termo pecuniário. Apenas em circunstâncias especiais, é possível a satisfação da obrigação tributária mediante a entrega de bens e outros, cujo valor possa ser expresso em moeda.

Que não constitua sanção de ato ilícito, pois o tributo se distingue da penalidade exatamente porque esta tem como hipótese de incidência um ato ilícito, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Quando se diz que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, quer dizer que a lei não pode incluir na hipótese de incidência tributária o elemento ilicitude. Não pode estabelecer como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação de pagar um tributo uma situação que não seja lícita. Se o faz, não está instituindo um tributo, mas uma penalidade.

Instruída em lei, pois somente a lei pode instituir tributo. Nenhum tributo será exigido sem que a lei estabeleça, conforme assegura o art. 150, inciso I, da Constituição Federal. Instituir um tributo não é apenas dizer que ele fica criado ou instituído. Sua criação depende da definição da hipótese em que o mesmo será devido, vale dizer, da definição da hipótese de incidência, dos sujeitos da obrigação correspondente, e, ainda, da indicação precisa dos elementos necessários ao contribuinte do valor a ser pago, isto é, da base de cálculo e da alíquota, bem como o prazo respectivo. Seja como for, importante é saber que, segundo o princípio da legalidade, todos os elementos necessários a que se saiba quem deve, a quem deve, quanto devem e quando deve pagar residem na lei, em sentido restrito.

Cobrada mediante atividade plenamente vinculada, em geral, os administrativistas preferem dizer poder vinculado, em lugar de atividade vinculada. Essa observação tem por fim apenas evitar equívocos por parte daqueles que consultem os compêndios de Direito Administrativo. Atividade Vinculada é aquela em cujo desempenho a autoridade administrativa não goza de liberdade para apreciar a conveniência nem a oportunidade de agir. A lei não estabelece apenas um fim a ser alcançado, mas a forma a ser observada e a competência da autoridade para agir. Estabelece, além disso, o momento, ou seja, quando agir e o conteúdo da atividade. Não deixa margem à apreciação da autoridade, que fica inteiramente vinculada ao comando legal. O tributo há de ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, significando que a autoridade administrativa não pode

preencher com seu juízo pessoal, subjetivo, o campo de indeterminação normativa, buscando realizar em cada caso a finalidade da lei.

Portanto, por meio dos tributos, o Estado recolhe dinheiro aos cofres públicos. A forma e o poder para arrecadação de tributos em cada ente da Federação são determinados pela Constituição Federal, regulamentados pelo Código Tributário Nacional e, nos Municípios, pelo Código Tributário Municipal.

2.3.3.2 Espécies de Tributos

A própria Constituição Federal, em seu artigo 145, determinou as categorias de tributos em nosso sistema tributário.

Porém, antes de examinar a classificação dos tributos, convém examinar o que seja, em si mesmo, o ato classificatório. Segundo BASTOS (1992, p.144), “classificar significa reunir coisas em grupo em razão de uniformidades que apresentem [...]. A classificação se presta, assim, a um melhor estudo dos objetos classificados, bem como afins de natureza didática”.

No artigo 145 da Constituição Federal, os tributos são compostos pelos impostos, taxas e contribuição de melhoria.

a) Impostos

A despeito de serem múltiplas as definições de impostos em nível de uma teoria geral, não é menos certo, todavia, que em todas essas definições estão sempre presentes algumas características comuns, o que permite inferir que neles reside a essência dessa modalidade impositiva.

De acordo com o Código Tributário Nacional, artigo 16, “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Por isso, o imposto é uma exação não-vinculada, ou seja, independente de atividade específica. BASTOS (1992, p.146) considera os seguintes elementos:

- caráter obrigatório do imposto;
- ausência de qualquer relação de correspondência entre a exação tributária e qualquer sorte de compensação do Estado ao contribuinte;
- o imposto exigido não é acompanhado de qualquer promessa de reembolso, o que lhe confere a qualidade de definitivo.

Os impostos distinguem-se entre si pelos respectivos fatos geradores e, com base nessa distinção, nos países de organização federativa, como o nosso, são atribuídos às diversas entidades, entre as quais se divide o Poder Público.

b) taxas

É a modalidade escolhida pelo contribuinte para permitir a cobrança, pelo Estado, de valores por ele despendidos em função de uma atividade sua.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 77, explica que “a taxa é o tributo que tem 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”.

O Código Tributário Nacional conceitua o exercício do poder de polícia nos seguintes termos:

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 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 tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

As taxas são cobradas sobre o exercício regular do poder de polícia e sobre o serviço público colocado à disposição da comunidade, porém é a modalidade escolhida pelo contribuinte para permitir a cobrança pelo Estado. Para ser cobrada, a taxa precisa ser específica e divisível, por exemplo, taxa sobre limpeza e varrição de ruas. É considerada específica porque é possível determinar o tipo de serviço que o poder público está prestando. Também é divisível porque é possível efetuar o rateio entre as pessoas que estão usando este serviço ou posto à sua disposição. A água levada até à casa do usuário é exemplo de serviço público específico e divisível.

Há também de se observar que não há necessidade de o usuário ou o destinatário do serviço vir a fazer efetivo uso dele. A pura e simples colocação de um serviço público à disposição do cidadão já proporciona ao Estado o direito de arrecadar taxas.

c) contribuição de melhoria

A contribuição de melhoria é um tributo cobrado em decorrência de obras públicas. É um tributo da modalidade vinculada a uma atuação do Estado e necessário se faz que se interponha uma consequência desta, a ocorrência de valorização imobiliária, conforme determina o Código Tributário Nacional:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada, e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

De fato, a realização de obras públicas valoriza os imóveis adjacentes. O desenvolvimento, sobretudo o urbano, está intimamente condicionado a grandes investimentos públicos.

A Constituição delimita a competência para a criação dos tributos municipais, porém não cria tributo. Da mesma forma, a lei complementar não pode criar tributos, apenas traçará as normas gerais de Direito Tributário. É a lei ordinária que pode criar o tributo. No que diz respeito ao Município, é a lei ordinária municipal que criará o ISS.

2.3.3.3 O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS

A norma de competência inserida na Constituição Federal não cria, por si mesma, o tributo. Pelo contrário, limita-se a dar algumas características que permitam individualizá-lo e, dessa forma, repartir-se a competência entre a União, Estados e Municípios.

De acordo com os incisos I, II e III do parágrafo 3.º do art. 156 da Constituição Federal de 1988, as competências tributárias do Município ficaram assim definidas:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana;

II – transmissão “*intervivos*”, 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.

§ 3.º Em relação ao imposto previsto no inciso III, cabe à lei complementar:

- I – fixar as suas alíquotas máximas;
- II – excluir de sua incidência exportações de serviços para o exterior.

Dentre os impostos de competência municipal, merece destaque o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS, que CASSONE (2001, p.325) define: “o ISS é um imposto sobre a circulação de bens que não sejam “produtos” ou “mercadorias”, ou melhor, que não sejam bens materiais. Seu objeto é a circulação econômica (venda) de bens imateriais (serviços)”.

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS, criado pela Emenda Constitucional n.º 18, de 1.º de dezembro de 1965, apresenta-se como uma das mais importantes inovações introduzidas com a Reforma Tributária Nacional, proporcionando uma fonte de receita própria e segura para os Municípios brasileiros.

A Constituição Federal promulgada em 5 de outubro de 1988 reformulou, em parte, o Sistema Tributário Nacional, porém o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS continua com a mesma denominação da Carta anterior, tendo uma base econômica de tributação e onerando serviços de qualquer natureza.

No Brasil, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS é regulado pelo Decreto-lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968, que sofreu sua última alteração pela Lei Complementar n.º 100, de 22 de dezembro de 1999. Entretanto, apenas acrescentou um item à lista de serviços, não agregando nenhuma solução sobre as matérias que precisam ser resolvidas quanto a esse importante tributo municipal. Cita-se como exemplo a regulamentação de certas prestações de serviços, especialmente aquelas que conflitam com o ICMS e o IPI e a questão do local da prestação de serviços para efeito da incidência do imposto, que precisa ser sanado, para que se evite a guerra fiscal desnecessária entre Municípios.

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS, conforme MACHADO (1998, p.292), tem as seguintes características:

a) função

Para MACHADO (1998, p.293), “o ISS tem função predominantemente fiscal. É importante fonte de receita tributária dos Municípios. Embora não tenha alíquota uniforme, não se pode dizer que seja um imposto seletivo. Muito menos se pode dizer que o ISS tenha função extrafiscal relevante”.

b) fato gerador

O fato gerador do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS é a prestação de serviços definida em lei complementar. CASSONE (2001, p.328) explicita que “o fato gerador do ISS é a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar (atualmente vigendo a LC 56/87). (CTN – DL n.º 406/68, art. 8.º)”.

A definição dos serviços tributáveis pelos Municípios em lei complementar é requisito indispensável para a instituição e cobrança do imposto. Destarte, ineficaz a lei municipal que institua o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS sobre serviços não incluídos no elenco criado por lei complementar.

É necessário, para que um serviço seja tributável pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS, que a lei municipal converta o serviço referido na aludida lei complementar em imposto municipal, o que tem de ser feito por lei específica dessa esfera de governo.

Nesse sentido, MACHADO (1998, p.293), menciona que “o fato gerador desse imposto é descrito em lei ordinária do Município, dentro, obviamente, de seu âmbito constitucional”.

c) base de cálculo

O valor sobre o qual incide a tributação é a base de cálculo. No caso do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS, é o preço do serviço, compreendidos todos os valores que compõem o contravalor da prestação de serviços, incluindo todos os gastos, salvo nos casos expressamente previstos em lei complementar.

Segundo GASPARI (1997, p.75), “a fixação da base de cálculo é um dos casos em que a regra é a reserva absoluta de lei formal, ou seja, somente uma lei votada pelo Poder Legislativo é competente para determinar a base de cálculo de um tributo”.

MACHADO (1998, p.302) explica que “no estudo da base de cálculo do ISS, deve-se considerar, em primeiro lugar o tipo de contribuinte. Em se tratando de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto é fixo, podendo ser diverso em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, não se incluindo, entre esses fatores, a quantia recebida a título de remuneração do próprio trabalho”.

d) alíquotas

No Direito Tributário, conforme MANGIERI (2001, p.42), “existem duas modalidades de alíquotas: *ad valorem* e específica. A primeira, mais usual na prática, é a que vem determinada em percentuais (3%, 5%, 10%, etc.), sendo aplicadas, no campo do ISS, para as empresas em geral. A outra, denominada específica ou fixa, é prevista não em porcentagem, mas sim em moeda corrente, ou índice de referência (UFIR), afastando, com isso, em alguns casos, a base de cálculo do tributo. São os chamados pela doutrina de tributos fixos”.

Os Municípios gozam de autonomia para fixar as alíquotas do ISS, mas, segundo o disposto no artigo 156, § 3.º, inciso I, da Constituição Federal, a União poderá, por lei complementar, fixar alíquotas máximas para esse imposto.

A Emenda Constitucional n.º 18, de 1.º de dezembro de 1965, não estabeleceu qualquer limitação à autonomia dos Municípios. Entretanto, o Ato Complementar n.º 34, de 31 de janeiro de 1967, estabeleceu as alíquotas máximas para a execução de obras hidráulicas e de construção civil até dois por cento, jogos e diversões públicas até dez por cento e, nos demais casos, cinco por cento.

e) contribuinte

De acordo com os artigos 10 e 11, parágrafo único do Decreto-lei n.º 406, o contribuinte do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS é a empresa ou o trabalhador autônomo que presta o serviço tributável. Não são contribuintes os que prestem serviços em relação de emprego, os trabalhadores avulsos, os diretores e membros de conselhos consultivos ou fiscais de sociedades.

O contribuinte, de acordo com o artigo 121 do Código Tributário Nacional-CTN, é espécie do gênero sujeito passivo da obrigação tributária:

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.

Para MANGIERI (2001, p.30), “contribuinte, pois, é o cabeleireiro, o advogado, o corretor de seguros, a instituição financeira, ou seja, toda pessoa física ou jurídica que preste efetivamente um serviço de qualquer natureza”.

Nesse sentido, MARTINS (2000, p.192) ressalta que:

a pessoa que realiza serviços para si próprio não é contribuinte do ISS. Na hipótese, não há circulação econômica do serviço, pois este é prestado para a própria pessoa. Já decidiu o STF que a empresa imobiliária que realiza construção para si própria, ainda que para revenda, não é tributada pelo imposto municipal.

A indicação, por lei, do contribuinte de um tributo é parte da descrição da hipótese de incidência deste. E, em relação ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS, a indicação do contribuinte está feita de forma intimamente ligada ao próprio núcleo da hipótese de incidência, vale dizer, a prestação do serviço. Na própria descrição do núcleo da hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS se encontra indicado o contribuinte desse imposto.

f) contribuinte substituto

Com o objetivo de coibir a evasão e a sonegação fiscal, instituiu-se o contribuinte substituto por meio da Lei n.º 083, de 15 de julho de 1991. A referida Lei apontava como obrigatória a retenção do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS na fonte por parte dos órgãos de administração municipal e por empresas detentoras de incentivos fiscais.

O artigo 1.º da Lei n.º 231, de 23 de dezembro de 1993, define o contribuinte substituto:

Art. 1.º - O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS será retido na fonte pelo contribuinte substituto, sendo este o tomador de serviços, quando pessoa física ou jurídica que utilizar serviços de empresa ou profissional autônomo, com domicílio fiscal dentro do Município ou fora dele.

A substituição tributária consiste no fato de a lei exigir do tomador de serviços, quando efetuar determinados pagamentos por serviços prestados, a obrigação de reter o valor do imposto e posteriormente recolhê-lo ao tesouro.

g) local da prestação do serviço

Merece rápida menção a questão do local em que é devido o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS. Desde a criação do imposto, houve a estipulação, em caráter genérico, de que o tributo deve ser pago no Município onde o serviço é prestado. O Decreto-lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968, estabeleceu:

Art.12. Considera-se o local da prestação do serviço:

- a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;
- b) no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação.

Para MARTINS (2000, p.204), “pouco importa onde a contratação dos serviços é feita, onde a empresa mantém sua contabilidade ou onde ela é escriturada, onde o serviço é pago. O que importa, realmente, é onde é efetuada a prestação de serviços: no caso da construção civil, o canteiro de obras, ou o local do estabelecimento prestador. Na hipótese de inexistir este último, o local do domicílio do prestador”.

h) lançamento

Cada tributo tem suas formas de lançamento, podendo um mesmo tributo admitir várias modalidades de constituição do crédito tributário. De acordo com o artigo 142 do Código Tributário Nacional:

compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O lançamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS pode ser feito, normalmente, como se faz em relação a qualquer imposto, de acordo com as espécies de lançamento: de ofício, por declaração e por homologação.

O lançamento de ofício, segundo MARTINS (2000, p.207-208), é feito quando:

- a) a lei expressamente o determinar;
- b) a declaração obrigatória não for prestada ou o for irregularmente;

- c) o sujeito passivo deixar de atender a pedido de esclarecimento da autoridade administrativa, recusando-se a prestá-lo satisfatoriamente;
- d) comprovar-se falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;
- e) comprovar-se omissão ou inexatidão, por parte do sujeito passivo;
- f) comprovar-se ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiros legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;
- g) o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agir com dolo, fraude ou simulação;
- h) comprovar-se que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

O lançamento de ofício é feito pela administração pública, sem interveniência do sujeito passivo, de que o Imposto Predial e as taxas são exemplos: o sujeito passivo recebe a guia com o valor a pagar, sem ter prestado ao fisco informação alguma.

Conforme GASPARG (1997, p.91), ocorre o lançamento por declaração, quando “o sujeito passivo fornece ao fisco os elementos necessários à constituição do crédito tributário”.

No Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS, normalmente, o lançamento por declaração é utilizado quando o fisco não tem elementos para aferir qual o valor da prestação de serviços do contribuinte, o que ocorre em relação à sociedade de profissionais ou de trabalho pessoal do próprio contribuinte, necessitando de informações do contribuinte por declaração.

O lançamento por homologação, de acordo com MARTINS (2000, p.207), “ocorre quando o sujeito passivo deve antecipar o pagamento do imposto independentemente de manifestação da autoridade administrativa”.

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS pode ser pago em quantias fixas, pelos profissionais autônomos, ou com base no movimento econômico, pelas empresas, ou seja, cabe ao sujeito passivo declarar, em seus livros e documentos fiscais, o valor tributável, calcular o imposto a recolher e proceder ao pagamento antecipado.

MARTINS (2000, p.208) explica que:

a retenção na fonte do ISS não deixa de ser uma forma de lançamento por homologação, em que se costuma descontar do valor pago pela prestação dos serviços uma certa quantia correspondente ao imposto. Tal fato normalmente é feito em relação a profissionais autônomos ou em relação a serviços de construção civil, sendo que nesta última costuma-se exigir a prova do pagamento do ISS para a concessão do “habite-se”. Costuma-se também reter o imposto na fonte quando o profissional que presta serviços não é cadastrado perante a repartição fiscal. Se o tomador do serviço assim não proceder, fica responsável pelo pagamento do tributo.

Posteriormente, o fisco analisa as informações que lhe foram prestadas e as homologa. O parágrafo 4.º do art. 150 do CTN dá o prazo de cinco anos para a homologação do lançamento, contando da ocorrência do fato gerador. Quando o fisco ratifica a informação do contribuinte, ocorre a homologação.

Desse modo, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS, como qualquer tributo, tem características essenciais, objetivando melhor identificar o tributo, analisando individualmente todas as suas características.

A partir da fundamentação teórica, desenvolvida neste Capítulo, será realizada a análise da implementação das ações táticas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS, propostas no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT de Manaus/AM. Essa análise é descrita no Capítulo 4, neste trabalho, em conformidade com as técnicas metodológicas apresentadas no capítulo seguinte.

3. METODOLOGIA

O presente Capítulo contempla a metodologia de pesquisa empregada neste trabalho. Primeiramente, descrevem-se as perguntas de pesquisa que norteiam o presente estudo. Em seguida, evidencia-se a definição constitutiva dos termos e variável. Na seqüência, apresenta-se o delineamento da pesquisa, a população e a amostra pesquisada, o processo de coleta, a análise dos dados e as limitações deste trabalho.

3.1 PERGUNTAS DE PESQUISA

De acordo com o problema de pesquisa apresentado neste trabalho, as perguntas de pesquisa são as seguintes:

- a) Quais as ações táticas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS propostas no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT para o incremento da arrecadação?
- b) Quais as ações táticas do ISS propostas no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT efetivadas na Prefeitura Municipal de Manaus-PMM?
- c) Quais as principais mudanças ocorridas na Prefeitura Municipal de Manaus-PMM com a execução das ações táticas do ISS, estabelecidas no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, na percepção dos coordenadores dessas ações?
- d) Qual a influência das ações táticas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS, propostas no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, para o crescimento da arrecadação Municipal?

3.2 DEFINIÇÃO CONSTITUTIVA DE TERMOS E VARIÁVEIS

Para MARTINS (1979, p.32), todo trabalho científico “deve apresentar a definição dos termos e variáveis utilizados para que haja correto entendimento da

metodologia e dos resultados da pesquisa”. É importante definir os termos que possam dar margem a diferentes interpretações.

VERGARA (1998, p.2) afirma que “definição de termo refere-se a uma pequena lista de termos chaves do estudo, com suas definições, como se faz em dicionários. Considerando-se que um mesmo termo pode ter significados diferentes para diferentes pessoas e contexto, o autor do projeto deve alertar o leitor para como determinado termo deve ser entendido em seu texto”.

3.2.1 Definição Constitutiva

Para KERLINGER (1980, p.46), “uma definição constitutiva define palavras com outras palavras [...]. São definições de dicionário e, naturalmente, são utilizados por todo mundo, inclusive os cientistas”. A definição constitutiva dos termos corresponde, portanto, a definições conceituais de caráter genérico encontrado na bibliografia.

- *Autonomia Municipal*

Segundo MEIRELLES (1997, p.86), “a atual Constituição da República, além de inscrever a autonomia como prerrogativa intangível do Município, capaz de autorizar até a intervenção federal, para mantê-la ou restaurá-la, quando postergada pelo Estado-membro (art. 34, VII, “c”), enumera, dentre outros, os seguintes princípios asseguradores dessa mesma autonomia: a) poder de auto-organização; eletividade do prefeito, do vice-prefeito e dos vereadores e legislação sobre assuntos de interesse local; b) administração própria, organização dos serviços públicos locais e ordenação do território municipal; c) decretação de tributos e aplicação das rendas municipais (arts. 29 e 30). São, em síntese, a tríplice autonomia política, administrativa e financeira do Município”.

- *Modernização da Administração Pública*

Para TEIXEIRA e SANTANA (1995, p.10), “as reformas administrativas na área pública são processos de natureza ao mesmo tempo político-administrativa e técnico-organizacional. Representam mudanças sociais que, dentro das regras democráticas, implicam necessariamente a confrontação de diferentes perspectivas

de mudanças, no jogo de interesses e na busca do consenso possível, quanto aos procedimentos desejáveis e legítimos na gestão pública”.

- *Tributo*

“É toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. (Artigo 3.º do Código Tributário Nacional).

- *Impostos*

“É o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (Artigo 16 do Código Tributário Nacional).

- *Taxas*

“É o tributo que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou posto à sua disposição”. (Artigo 77 do Código Tributário Nacional).

- *Contribuição de melhoria*

“A Contribuição de Melhoria é cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado”. (Artigo 81 do Código Tributário Nacional).

- *Impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS*

“O Imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço”. (Art. 8.º do Decreto-lei n.º 406, de 31/12/1968).

- *Contribuinte*

Segundo MELO (2000, p.10), “no pólo passivo tributário insere-se a figura do contribuinte, considerada a pessoa que mantém relação pessoal e direta com a respectiva materialidade e que realiza o fato gerador, voluntariamente, passando a ter seu patrimônio comprometido em benefício do sujeito ativo”.

3.3 DELINEAMENTO DA PESQUISA

O delineamento, segundo GIL (1994, p.70), refere-se ao “planejamento da pesquisa em sua dimensão mais ampla, envolvendo tanto a sua diagramação quanto a previsão de análise e interpretação dos dados. Entre outros aspectos, o delineamento considera o ambiente em que são coletados os dados, bem como as formas de controle das variáveis envolvidas”.

O presente trabalho caracteriza-se como um estudo de caráter exploratório-descritivo, em que se utiliza a abordagem qualitativa. Na pesquisa qualitativa, parte-se do pressuposto de que o pesquisador é um dos elementos importantes da pesquisa e que se utiliza do ambiente natural como fonte mediante um trabalho de campo intensivo.

Para ROESCH (1999, p.154), “a pesquisa qualitativa e seus métodos de coleta e análise de dados são apropriados para uma fase exploratória da pesquisa”.

No que concerne ao estudo exploratório, de acordo com MARTINS (1979, p. 28-30), “trata-se de abordagem adotada para a busca de maiores informações sobre determinado assunto. Possui planejamento flexível, e é indicado quando se tem pouco conhecimento do assunto. Tem a finalidade de formular problemas e hipóteses para estudos posteriores”. Já o estudo descritivo, “tem como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno, bem como o estabelecimento de relação entre variáveis e fatos”.

Por concentrar-se na investigação de uma única organização, este trabalho caracteriza-se como um estudo de caso. Segundo ROESCH (1999, p.197), “o estudo de caso não é um método, mas a escolha de um objeto a ser estudado. O estudo de caso pode ser único ou múltiplo e a unidade de análise pode ser um ou mais indivíduos, grupos, organizações, eventos, países, ou regiões”.

YIN (1981) explicita que “um estudo de caso exploratório consiste em: (a) uma tradução precisa dos fatos do caso; (b) consideração de explicações alternativas destes fatos; e (c) uma conclusão baixada naquela explicação que parece ser a mais congruente com os fatos”.

O estudo de caso tem alguns aspectos que o caracterizam como uma estratégia de pesquisa, permitindo o estudo de um fenômeno em profundidade dentro de seu contexto, sendo especialmente adequado ao estudo de processo e explora fenômenos com base em vários ângulos. Seu ponto forte reside em sua capacidade de explorar processos sociais à medida que eles se desenrolam nas organizações, permitindo, entre outros, uma análise processual, contextual e longitudinal das várias ações e significados que se manifestam e são construídas dentro das organizações.

De acordo com ROESCH (1999, p.130), o estudo longitudinal refere-se a um estudo de séries temporais. Por sua vez, um estudo de corte transversal, conforme RICHARDSON (1989, p.93), tem dados coletados em um ponto no tempo, com base em uma amostra selecionada para descrever uma população em um determinado momento.

Neste estudo, adotou-se uma perspectiva longitudinal, tendo em vista que a pesquisa compreende o período de janeiro de 1994 a dezembro de 2001. Também considerado transversal porque se seccionou o período anterior e posterior à implementação do referido Programa de Modernização da Administração Tributária da Secretaria Municipal de Economia e Finanças do Município de Manaus-AM.

Portanto, a pesquisa caracterizou-se como um estudo de caso com cortes transversal e longitudinal, evidenciando-se sua abordagem qualitativa e seu caráter exploratório descritivo.

3.4 OBJETO DE ESTUDO E ELEMENTOS DE OBSERVAÇÃO

Para CASTRO (1990, p.88), o objeto da atividade científica é a classificação metódica dos fatos, onde se busca sua regularidade ou padrões de associação comuns a toda a categoria de fatos semelhantes. Um trabalho científico pode buscar a identificação desses padrões com base no estudo de frações de diferentes tamanhos do universo dos fatos considerados.

De acordo com FACHIN (2001, p.115), a delimitação do universo se torna mais evidente a partir da escolha do assunto, faz-se necessário reunir informações mais precisas sobre a delimitação do universo de pesquisa, descrevê-lo em suas grandes linhas e decidir se a pesquisa se fará sobre o universo todo ou sobre uma amostra dele.

O universo de pesquisa do presente estudo está delimitado ao Departamento de Tributação-DETRIB da Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF, localizada no Município de Manaus, no estado do Amazonas. Os elementos de observação correspondem às nove ações táticas, com o objetivo de aumentar a arrecadação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISSQN, propostas no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT.

Os coordenadores da gerência de cada ação tática proposta no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, num total de seis, compõem a unidade de análise, sendo que o chefe da Divisão de Fiscalização foi responsável por seis das ações táticas do ISS, mas também era responsável pela coordenação de quatro delas. Em virtude da impossibilidade de entrevistar dois dos coordenadores – um estava em férias e o outro em gozo de licença médica - e sendo eles subordinados ao chefe da Divisão de Fiscalização, o responsável por essa Divisão também respondeu às entrevistas relativas a essas ações táticas. Portanto, foram entrevistados quatro coordenadores.

3.5 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Considerando que este trabalho possui caráter exploratório-descritivo, depende-se da coleta de dados para, posteriormente, proceder à sua análise. Assim, nesta seção, descrevem-se os tipos de dados utilizados bem como os instrumentos e procedimentos para sua coleta e análise.

3.5.1 Tipos de dados

Para a coleta de dados, este trabalho fez uso de dados de fontes primárias e secundárias. ANDRADE (1999, p.41) explicita que “fontes primárias são constituídas por obras ou textos originais, material ainda não trabalhado, sobre determinado

assunto. As fontes primárias, pela sua relevância, dão origem a outras obras, que vão formar uma literatura ampla sobre aquele determinado assunto”.

Os dados primários foram coletados por meio de entrevistas com os coordenadores das ações táticas propostas no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT da Secretaria Municipal de Economia e Finanças do Município de Manaus-AM; bem como da observação participante da pesquisadora.

Este estudo também possui característica de observação participante devido ao fato de a pesquisadora fazer parte do Quadro de Pessoal da organização pesquisada.

ROESCH (1999, p.161) cita que a observação participante, “na pesquisa em organizações, tem sido utilizada pelo menos de duas maneiras: de uma forma encoberta, quando o pesquisador se torna um empregado da empresa; e de forma aberta, quando o pesquisador tem permissão para observar, entrevistar e participar no ambiente de trabalho em estudo”.

Na observação participante, conforme RICHARDSON (1989, p.215), “o observador não é apenas o espectador do fato que está sendo estudado, ele se coloca na posição e ao nível dos outros elementos humanos que compõem o fenômeno a ser observado”.

Os dados secundários foram coletados por meio de pesquisa documental e pesquisa bibliográfica. Para FACHIN (2001, p.152), “a pesquisa documental é toda informação de forma oral, escrita ou visualizada. A pesquisa documental consiste na coleta, classificação, seleção difusa e na utilização de toda espécie de informações, compreendendo também as técnicas e métodos que facilitam a sua busca e a sua identificação”.

Neste estudo, a pesquisa documental corresponde à análise de documentos (planos, regimentos, normas, relatórios, leis) que permitirá caracterizar a instituição estudada, bem como a investigação dos relatórios de avaliação do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT.

A pesquisa bibliográfica, de acordo com FACHIN (2001, p.126), compreende “a consulta a livros e periódicos. Os periódicos servem como meio de atualização, uma vez que são publicados mais rapidamente que os livros”.

A coleta dos dados corresponde à fase da pesquisa em que se procede à busca de informações sobre a realidade. Nesse sentido, os dados coletados neste

trabalho correspondem àqueles obtidos nas entrevistas e nos procedimentos de pesquisa documental e bibliográfica.

As entrevistas foram conduzidas pela própria pesquisadora, no período de dezembro/2001 a janeiro/2002. Foram gravadas, mediante autorização do entrevistado e transcritas para posterior análise de dados.

Os dados secundários foram obtidos por meio da análise de documentos e relatórios da organização, bem como da observação do sistema informatizado.

3.5.2 Instrumento de pesquisa

A organização dos instrumentos de pesquisa é uma etapa importante da pesquisa. As obras sobre pesquisa científica, conforme OLIVEIRA (1997, p.163), “oferecem esboços práticos que servem de orientação na montagem dos formulários, questionários, roteiros de entrevistas, escalas de opiniões ou de atitudes e outros aspectos, além de fornecer indicação sobre o tempo e o material necessário à realização de uma pesquisa”.

Para a realização do estudo, identificou-se como necessário um instrumento de pesquisa que permitisse levantar informações e conhecer a opinião de um grupo de indivíduos. Para isso, identificou-se a entrevista semi-estruturada como instrumento mais adequado.

Segundo ROESCH (1999, p.159), “em entrevistas semi-estruturadas utilizam-se questões abertas, que permitem ao entrevistador entender e captar a perspectiva dos participantes da pesquisa”. Seu objetivo primário é entender o significado que os entrevistados atribuem a questões e situações em contexto que não foram estruturados anteriormente a partir das suposições do pesquisador.

GODOY (1995, p.26) menciona que os estudos de caso têm como técnicas fundamentais de pesquisa a entrevista e a observação.

A observação, enquanto método de investigação, pode ser mais ou menos sistematizado. A observação assistemática, conforme RICHARDSON (1989, p.215), é aquela em que a tarefa de observar é mais livre, sem fichas ou listas de registro. A observação sistemática, pelo contrário, sugere uma estrutura determinada, em que serão anotados os fatos observados.

Para sistematizar este trabalho, formulou-se um roteiro para a investigação de cada ação, de acordo com os anexos de A a I, caracterizando-se como sendo um

roteiro de entrevista semi-estruturada, aplicado diretamente pela pesquisadora, sem intermediário.

3.5.3 Análise dos dados

Dada a natureza qualitativa deste estudo, a análise dos dados foi realizada por meio da análise descritiva e da análise documental.

Segundo TRIVIÑOS (1994, p.173), a análise dos dados, na pesquisa qualitativa, deve apoiar-se em três aspectos fundamentais: a) nos resultados alcançados no estudo (respostas aos instrumentos, idéias nos documentos, etc.); b) na fundamentação teórica; e c) na experiência pessoal do pesquisador.

ROESCH (1999, p.168) explicita que, “na pesquisa de caráter qualitativo, o pesquisador, ao encerrar sua coleta de dados, se depara com uma quantidade imensa de notas de pesquisa ou de depoimentos, que se materializam na forma de textos, os quais terá de organizar para depois interpretar, seja aqueles levantados por meio da transcrição de depoimentos gravados, seja por meio da análise de documentos existentes”.

A análise documental, conforme RICHARDSON (1989, p.182) “consiste em uma série de operações que visam a estudar e analisar um ou vários documentos para descobrir as circunstâncias sociais e econômicas com as quais podem estar relacionadas”.

Portanto, os dados primários foram tratados pela análise descritiva e os dados secundários pela análise documental.

3.6 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Para VERGARA (1998, p.59), “todo método tem possibilidades e limitações. É saudável antecipar-se às críticas que o leitor poderá fazer ao trabalho, explicitando quais as limitações que o método escolhido oferece, mas que, ainda assim, o justificam como o mais adequado aos propósitos da investigação”.

Nesse sentido, as limitações deste trabalho estão associadas à sua natureza exploratória e ao estudo de caso. O estudo exploratório, conforme MARTINS (1979, p.28), tem por objetivo detectar problemas e formular hipóteses para estudos posteriores. Não permite, portanto, estabelecer generalizações.

Dado o caráter exploratório e particularizante do estudo de caso, as conclusões deste trabalho estão limitadas à Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF, especificamente à influência do Programa de Modernização Tributária na gestão do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS.

4. ANÁLISE DA IMPLEMENTAÇÃO DAS AÇÕES TÁTICAS DO ISS PREVISTAS NO PMAT NO MUNICÍPIO DE MANAUS/AM

Este Capítulo evidencia a análise da implementação das ações táticas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS previstas no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT no Município de Manaus/AM, estando estruturado em cinco partes.

A primeira parte compreende uma abordagem sobre o Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT nos Municípios brasileiros. Na seqüência, a segunda parte discrimina os aspectos desde a elaboração do projeto até a definitiva implantação do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT no Município de Manaus/AM. Em seguida, na terceira parte, abordam-se as análises das ações táticas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS previstas no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT. A quarta parte compreende as principais mudanças decorrentes do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT na percepção dos coordenadores das ações táticas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS e, na quinta parte, evidencia a influência das ações táticas do ISS propostas no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT na arrecadação do Município de Manaus/AM.

4.1 O PROGRAMA DE MODERNIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL NO BRASIL

A concessão pelo Governo Federal de assistência técnica aos Municípios na área fazendária já tem uma história. As iniciativas pioneiras e mais intensas, tendo à frente o Ministério da Fazenda, foram desenvolvidas entre os anos setenta e oitenta, durante a vigência do sistema tributário anterior, fortemente centralizador das receitas e da política tributária.

Segundo informações do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social-BNDES (www.federativo.bndes.gov.br), com relação aos Municípios, "o grande destaque é o Convênio de Incentivos ao Aperfeiçoamento Técnico-Administrativo das Pequenas Municipalidades-CIATA, concebido para atender,

basicamente, às pequenas prefeituras, em um período de oito anos, de 1973 a 1981, alcançando 769 prefeituras”.

De acordo com o relatório sobre o desenvolvimento mundial do Banco Mundial de 1988, a natureza e os resultados do projeto CIATA foram objeto de reconhecimento internacional acerca de finanças públicas e desenvolvimento, considerando o Projeto como um paradigma de importância e sucesso na prestação de apoio técnico na área fazendária.

A Constituição de 1988 aumentou as competências e as bases estaduais e municipais, mas a tradição de assistência técnica foi bruscamente interrompida pouco após a instalação do novo sistema tributário. A reforma administrativa do governo Collor, considerado o marco institucional, extinguiu a Secretaria de Economia e Finanças-SEF do Ministério da Fazenda.

A prestação de assistência técnica pelo Governo Federal somente reaparece no final dos anos noventa, na forma de concessão de empréstimo, beneficiando apenas os Estados. Devido à renegociação das dívidas estaduais pelo Tesouro Nacional, foi criado o Programa Nacional de Apoio à Administração Fiscal para os Estados Brasileiros-PNAFE, tendo como principal objetivo, conforme o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social-BNDES (www.federativo.bndes.gov.br), o seguinte:

assegurar o fortalecimento e a modernização das administrações fiscais dos Estados, para que assumam, em definitivo, a parcela que lhes cabe de instrumentos da eficácia do sistema fiscal brasileiro, assegurando, por outro lado, racionalidade e transparência no manejo dos recursos públicos por parte dos Estados brasileiros.

A criação do Programa ocorreu por meio de financiamento externo, de US\$ 500 milhões, do Banco Interamericano de Desenvolvimento, para atendimento dos investimentos dirigidos às gestões tributárias e financeiras das Secretarias Estaduais da Fazenda, Finanças ou Tributação.

Em decorrência do interesse dos Municípios por tratamento semelhante e reconhecendo o potencial de geração de receita própria inexplorada pelos Municípios, o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social-BNDES, por orientação do Ministério do Planejamento e Orçamento, criou, em setembro de 1997, o Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT.

Segundo o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social-BNDES (www.bndes.gov.br), o Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT destina-se:

à modernização da administração tributária e à melhoria da qualidade do gasto público dentro de uma perspectiva de desenvolvimento local sustentado, visando proporcionar aos municípios brasileiros possibilidades de atuar na obtenção de mais recursos estáveis e não inflacionários e na melhoria da qualidade e redução do custo praticado na prestação de serviços nas áreas de administração geral, assistência à criança e jovens, saúde, educação e de geração de oportunidades de trabalho e renda.

O Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT tem como objetivo aumentar o nível de eficiência fiscal dos Municípios, garantindo-lhes um fluxo adicional de recursos estáveis e não-inflacionários para o financiamento das despesas e investimentos locais e, além disso, contribuir para a redução da dependência dos Municípios em relação às transferências e, como conseqüência, a redução do risco de financiamento ao setor público para o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social-BNDES e para o sistema financeiro.

Outro fator importante diz respeito aos itens financiáveis e não-financiáveis, mencionados pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social-BNDES (www.bndes.gov.br):

Itens financiáveis

- tecnologia de informação e equipamentos de informática: aquisição de *hardware* e de redes de computação e de comunicação e aquisição e desenvolvimento de *software* e sistemas de informação, inclusive para implantação e acesso à Internet;
- capacitação de recursos humanos: desenvolvimento de programas de treinamento, atualização e reciclagem de pessoal, participação em cursos e seminários e visitas técnicas;
- serviços técnicos especializados: execução de serviços para desenvolver atividades do projeto, inclusive sistemas de organização e gerência, base cadastral e de tecnologia da informação;
- equipamentos de apoio à operação e fiscalização: aquisição de equipamentos operacionais, de comunicação e outros bens móveis operacionais;
- infra-estrutura física: adequação de ambientes físicos, por meio da melhoria de instalações e de programas operacionais e de atendimento ao cidadão.

Itens não-financiáveis

- construção e reaperlagem de escolas, unidades de saúde e de atendimento;
- obras de infra-estrutura não voltadas para a melhoria de eficiência da administração;
- programas de desligamento de servidores;
- aquisição ou arrendamento de bens imóveis e benfeitorias;
- aquisição de máquinas e equipamentos usados.

Podem inscrever-se no Programa todos os Municípios que apresentem potencial de receita própria economicamente explorável ou de aumento significativo da produtividade do gasto, especialmente nos setores sociais básicos. O prazo total de financiamento é de até oito anos, incluído o prazo máximo de carência de até 24 meses.

A Editora e Revista Cidades do Brasil (www.cidadesdobrasil.com.br), neste aspecto, menciona que:

os Municípios acima de 50 mil habitantes podem obter até 90% do valor dos itens apoiáveis e os municípios com população inferior a 50 mil habitantes recebem financiamento de 100%. O valor do financiamento deverá observar, simultaneamente, os seguintes limites: R\$ 30 milhões; R\$ 18,00 por habitante; 7% da receita líquida real do município. As operações no valor de até R\$ 2 milhões serão realizadas através das instituições financeiras credenciadas, sendo dispensado o encaminhamento, ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social-BNDES, de Consulta Prévia para efeito de enquadramento. Para as operações acima de R\$ 2 milhões, realizadas diretamente pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social-BNDES, toma-se necessário o encaminhamento de Consulta Prévia (CEREN-Carteira de Enquadramento do BNDES/Área de Crédito) com vistas ao enquadramento.

O Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social-BNDES firmou 27 contratos de financiamento com Prefeituras referentes ao Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT e da Gestão dos Setores Sociais Básicos.

A maioria das operações já contratadas e aprovadas referem-se a investimentos realizados exclusivamente na gestão tributária, embora também haja vários projetos com ações com a finalidade de melhoria da qualidade do gasto público, principalmente nas áreas de saúde, educação, administração geral e gestão energética.

Desde a criação do Programa, em setembro de 1997, das 27 operações contratadas, 16 tiveram os contratos assinados em junho de 1998. Essa concentração de contratos em junho ocorreu devido à recém-aprovada Resolução n.º 47/2000 do Senado Federal, que flexibilizou as restrições antes impostas às operações do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT.

A Editora e Revista Cidades do Brasil (www.cidadesdobrasil.com.br), explicita que:

a soma desses financiamentos aprovados é de R\$ 60,849 milhões, com um investimento total de R\$ 80,652 milhões. O total geral, abrangendo os financiamentos contratados e os aprovados, mas ainda não-contratados, atinge R\$ 188,573 milhões, com um investimento

total das Prefeituras de R\$ 253,915 milhões. Se incluídas também as operações em fase de análise técnica e as que ainda estão dependendo da chegada do projeto ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social-BNDES, para início da análise, a carteira do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT inclui, hoje, mais de cem municípios, representando mais de 50% da receita tributária própria municipal do Brasil.

Em 2000, a adesão dos Municípios brasileiros intensificou-se em virtude do efeito demonstração, visto que Municípios vizinhos ou pertencentes à área de influência de uma determinada cidade, cujo projeto tenha sido aprovado em fase de execução, se sentem estimulados a buscar as vantagens proporcionadas pelo processo de modernização administrativa e tributária.

Com a Lei de Responsabilidade Fiscal-LRF, o Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT é também um importante mecanismo para a adequação das prefeituras às exigências do artigo 64, o qual determina que a União prestará assistência financeira aos Municípios, visando ao cumprimento das normas da Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, reforçando o importante papel do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT como instrumento de modernização da gestão municipal.

4.2 PROGRAMA DE MODERNIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA-PMAT NO MUNICÍPIO DE MANAUS/AM

A Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF, de Manaus/AM, objetivando cumprir com seus objetivos no tocante às atividades da administração tributária e financeira, assumiu o papel que lhe coube como órgão coordenador, orientador e executor de políticas e ações implementadas no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT.

Com o Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, o Município de Manaus procurou obter um fortalecimento das capacidades gerencial, normativa, operacional e tecnológica da administração tributária e da gestão pública, tanto dos serviços sociais básicos, como das demais ações de natureza fiscal ou racionalizadoras do uso de recursos públicos disponíveis nos governos locais.

O acompanhamento e avaliação dos projetos realizados, com vistas ao atingimento das metas e objetivos do projeto, bem como para fomentar o intercâmbio de experiências e a difusão de iniciativas de sucesso, foi efetuado por

meio do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social-BNDES, que realizou visitas técnicas periodicamente.

O financiamento disponibilizado pelo Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT destinou-se exclusivamente à aquisição de *hardware* e de redes de computação, de comunicação, aquisição e desenvolvimento de *software* e sistemas de informação, inclusive para implantação e acesso à Internet.

Os recursos do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT também foram disponibilizados para o desenvolvimento de programas de treinamentos, atualização de pessoal, participação em cursos, seminários e visitas técnicas, compreendendo a execução de serviços para desenvolver atividades do projeto, inclusive sistemas de organização e gerência, base cadastral e de tecnologia da informação; aquisição de equipamentos operacionais, de comunicação e outros bens móveis operacionais; adequação de ambientes físicos, mediante a melhoria de instalações de programas operacionais e de atendimento ao cidadão.

O Município de Manaus apresentou ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social-BNDES, com base nas normas orientadoras que regem o Programa e após o enquadramento de sua Consulta Prévia, o Projeto de Modernização da Administração Tributária-PMAT, permitindo identificar, analisar e acompanhar o conjunto de ações e metas, por meio das quais pretendia alcançar um maior nível de eficiência fiscal em sua arrecadação e a melhoria da qualidade do gasto municipal.

Com base nesse material, o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social-BNDES efetuou uma análise, que foi discutida com os diretores do Departamento Tributário-DETRIB, Subsecretário e Secretário Municipal da Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF e o Prefeito de Manaus. Ocorreu, posteriormente, uma visita técnica, gerando um relatório, que foi encaminhado ao Banco do Brasil. Após a aprovação do Projeto, partiu-se para a contratação do empréstimo.

Na Figura 1, evidenciam-se os dados do contrato assinado entre o Município de Manaus, tendo como executor a Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF e o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social-BNDES.

Figura 1 – Dados do contrato referente ao Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT

Especificação	Dados Contratuais
-Número do Contrato	97.2.598.2-1
-Data da assinatura	17 de abril de 1998
-Autorização legal	Lei n.º 423, de 8 de janeiro de 1998
-Objetivo da Operação	Modernização Tributária do Município de Manaus
-Moeda Contratual	URTJLP
-Valor Contratado	URTJLP 4.710.409,42
• BNDES	R\$ 6.435.790,00 (reais)
• Contrapartida do Município de Manaus	R\$ 2.318.920,00 (reais)
-Carência trimestral	3 (três) trimestres
-Amortização (trimestral)	16 prestações trimestrais
• N.º de prestações pagas:	10 prestações (início em outubro/1999)
• N.º de prestações a pagar:	06 prestações (término em julho/2003)

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados do Contrato assinado entre a Prefeitura Municipal de Manaus-PMM e o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social-BNDES.

A Figura 1 evidencia o número do Contrato, data da assinatura, autorização legal, objetivo da operação, moeda contratual, valor em URTJLP e real, carência trimestral e amortização trimestral no total de 16 prestações trimestrais, sendo que 10 prestações foram efetivamente pagas, restando 6 prestações com término em julho de 2003.

4.2.1 Recursos Financeiros Previstos no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT do Município de Manaus/AM

Na cláusula primeira do Contrato n.º 97.2.598.2.1, o crédito no valor global de R\$ 6.435.790,00 (seis milhões, quatrocentos e trinta e cinco mil, setecentos e noventa reais), quanto à sua alocação, respeitou a programação financeira do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social-BNDES, que está subordinada à definição de recursos para suas aplicações, pelo Conselho Monetário Nacional, dividido em três subcréditos, a seguir discriminados:

I – subcrédito “A”. R\$ 2.197.080,00 (dois milhões, cento e noventa e sete mil e oitenta reais), destinado à implantação do sistema integrado de informações imobiliárias, incluindo a identificação de proprietários de terrenos e glebas e digitalização de informações e

imagens do cadastro imobiliário e mercantil, bem como a elaboração de planta genérica de valores;

II – subcrédito “B”. R\$ 2.957.410,00 (dois milhões, novecentos e cinquenta e sete mil, quatrocentos e dez reais), destinado à aquisição de equipamentos nacionais de informática e de apoio à fiscalização, a serem identificados e aprovados pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social-BNDES; e

III – subcrédito “C”. R\$ 1.281.300,00 (um milhão, duzentos e oitenta e um mil e trezentos reais), destinado à modernização dos métodos de gestão tributária, incluindo serviços técnicos especializados, obras civis e capacitação de recursos humanos.

A especificação da destinação dos recursos financeiros está de acordo com os subcréditos, visando a alcançar maior nível de eficiência fiscal na arrecadação e na qualidade dos serviços oferecidos aos seus contribuintes.

A Tabela 1, a seguir especificado, sintetiza a distribuição dos valores por subcrédito dos recursos repassados pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social-BNDES e a contrapartida do Município de Manaus.

O Subcrédito “A” destina-se à implantação do sistema integrado de informações imobiliárias, totalizando R\$ 3.661.800,00 (três milhões, seiscentos e sessenta e um mil e oitocentos reais), composto da seguinte forma: a) R\$ 2.197.080,00 (dois milhões, cento e noventa e sete mil e oitenta reais), recurso repassado ao Município de Manaus pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social-BNDES; b) R\$ 1.464.720,00 (um milhão, quatrocentos e sessenta e quatro mil e setecentos e vinte reais) consiste o valor da contrapartida da Prefeitura Municipal de Manaus-PMM.

O Subcrédito “B” contempla a aquisição de equipamentos de informática e tecnologia da informação, no valor de R\$ 2.957.410,00 (dois milhões, novecentos e cinquenta e sete mil e quatrocentos e dez reais), sendo repassado pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social-BNDES aos cofres da Prefeitura Municipal de Manaus. Nesse Subcrédito, o Município de Manaus não tem a obrigação do pagamento da contrapartida.

O Subcrédito “C” está vinculado à modernização dos métodos de gestão tributária, destinado à capacitação de recursos humanos, serviços técnicos especializados e infra-estrutura física. O valor repassado pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social-BNDES totaliza R\$ 1.281.300,00 (um milhão, duzentos e oitenta e um mil e trezentos reais) e a contrapartida do Município de Manaus soma o valor de R\$ 854.200,00 (oitocentos e cinquenta e quatro mil e duzentos reais).

Tabela 1 – Demonstrativo dos recursos do PMAT em seus subcréditos

SUBCRÉDITO	TOTAL PROJETO em 17/4/98	PERCENTUAIS (%)
Subcrédito A		
Serviços Técnicos Especializados	3.661.800,00	100%
BNDES	2.197.080,00	60%
Contrapartida do Município de Manaus	1.464.720,00	40%
TOTAL	3.661.800,00	100%
Subcrédito B		
Tecnologia de Informação	894.300,00	100%
BNDES	894.300,00	100%
Contrapartida do Município de Manaus	0,00	0%
Equipamentos de Informática	1.721.810,00	100%
BNDES	1.721.810,00	100%
Contrapartida do Município de Manaus	0,00	0%
Equipamentos de Apoio à Fiscalização	341.300,00	100%
BNDES	341.300,00	100%
Contrapartida do Município de Manaus	0,00	0%
TOTAL	2.957.410,00	100%
BNDES	2.957.410,00	100%
Contrapartida do Município de Manaus	0,00	0%
Subcrédito C		
Capacitação de Recursos Humanos	638.300,00	100%
BNDES	382.980,00	60%
Contrapartida do Município de Manaus	255.320,00	40%
Serviços Técnicos Especializados	1.198.700,00	100%
BNDES	719.220,00	60%
Contrapartida do Município de Manaus	479.480,00	40%
Infra-estrutura Física	298.500,00	100%
BNDES	179.100,00	60%
Contrapartida do Município de Manaus	119.400,00	40%
TOTAL	2.135.500,00	100%
BNDES	1.281.300,00	60%
Contrapartida do Município de Manaus	854.200,00	40%
TOTAL GERAL	8.754.710,00	100%

Fonte: Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF. Departamento Financeiro-DEFIN.

O Município de Manaus, objetivando coordenar a correta aplicação dos recursos nos subcréditos, constituiu um Núcleo Especial de Trabalho de Modernização da Administração-NEMAT, por meio do Decreto n.º 3.953, de 24 de setembro de 1997.

4.2.2 Objetivo geral do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT do Município de Manaus/AM

O programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT tem como objetivo geral promover as ações que visem ao incremento das receitas tributárias do Município de Manaus, bem como à melhoria da qualidade do serviço oferecido à população.

No Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, foram estabelecidos os seguintes objetivos:

1. Aumentar o universo de contribuintes;
2. Adequar os procedimentos tributáveis à realidade econômica;
3. Promover um atendimento de melhor qualidade aos contribuintes;
4. Desburocratizar e tornar mais eficientes os procedimentos e rotinas internas;
5. Dotar a Secretaria de uma estrutura tecnológica adequada à demanda dos usuários internos e do público em geral;
6. Dotar a fiscalização de estrutura operacional para sua atuação;
7. Integrar todos os sistemas de acompanhamento, controle e gerenciamento das finanças municipais;
8. Dar tratamento específico a cada categoria de contribuinte, micro, pequenas, médias e grandes empresas;
9. Formar um grupo de inteligência fiscal;
10. Acelerar a cobrança administrativa dos créditos tributários;
11. Valorizar e capacitar os recursos humanos dos servidores fazendários;
12. Incrementar, em especial, a receita do ISS e IPTU;
13. Aumentar a participação da receita própria no cômputo tributário;
14. Aplicar, plenamente, a informática no controle de arrecadação, fiscalização e tributação;
15. Redefinir funções, trâmites e responsabilidades; e
16. Revisar a legislação tributária.

Desse modo, os objetivos estabelecidos têm como finalidade a efetivação de todas as ações propostas no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT.

Nesse contexto, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS alcançará o aumento da arrecadação municipal por meio da implementação simultânea de suas ações táticas e dos objetivos estabelecidos no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT.

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS consiste no mais importante tributo do Município de Manaus e, por esse motivo, todas as atenções são dirigidas para inovar a estrutura administrativa na área tributária.

4.2.3 O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS em Manaus

No âmbito do Município de Manaus/AM, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS foi introduzido na legislação tributária por meio da Lei n.º 1.697, de 20 de dezembro de 1983, sendo regulamentado por meio do Decreto n.º 5.682, de 23 de fevereiro de 1987 – Regulamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS.

A partir de então, o Município de Manaus passou a contar com este poderoso instrumento de obtenção de receitas. A supracitada Lei trazia em seu bojo incentivo fiscal concedido a serviços relacionados com a Zona Franca de Manaus, bem como ligados a atividades culturais e artes em geral.

Com a edição da Lei n.º 1.883, de 16 de dezembro de 1986, e da Lei Orgânica de Manaus, em 5 de abril de 1990, os incentivos fiscais foram revogados, levando à adoção de critérios mais selecionados para a concessão de benefícios fiscais.

Diante dessas transformações legislativas, o Município passou a alcançar maior gama de contribuintes, permitindo uma evolução e aperfeiçoamento na sua estrutura de arrecadação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS.

4.3 ANÁLISE DAS AÇÕES TÁTICAS DO ISS PREVISTAS NO PMAT DE MANAUS/AM

Este Capítulo mostra os resultados obtidos em entrevistas aplicadas a uma amostra de seis pessoas, responsáveis pelas nove ações táticas do ISS, previstas no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT do Município de Manaus.

As respostas foram transcritas e analisadas segundo as respectivas ações táticas. Vale lembrar que o objetivo das entrevistas era identificar qual ou quais dessas ações táticas, previstas no PMAT, foram executadas ao longo do período de implementação do Projeto (1997 a 2001), ou, de outra forma, qual o estágio de implementação dessas ações táticas no período de referência das entrevistas e quais as principais mudanças ocorridas no ISS com a implantação dessas ações táticas na percepção dos responsáveis, além da influência das ações táticas do ISS, propostas no PMAT na arrecadação do Município de Manaus/AM.

4.3.1 Primeira ação tática - Intensificação do cadastramento mercantil

Essa ação tinha por objetivo dotar o Município de Manaus de uma base cadastral atualizada, que permitisse o lançamento confiável dos impostos e taxas a que estão sujeitas todas as pessoas físicas e jurídicas que exercem algum tipo de atividade no Município, assim como dar um subsídio ao planejamento econômico-financeiro e à ação fiscal, identificando corretamente os contribuintes.

Nesse sentido, no Programa foram estabelecidos os seguintes procedimentos:

- a) Convocação por Edital de todos os contribuintes não-cadastrados;
- b) Fiscalização dos contribuintes não-cadastrados;
- c) Procedimentos a serem adotados para as empresas não-cadastradas em relação à solicitação de documentação fiscal;
- d) Pesquisa nos jornais da cidade para identificar contribuintes não-cadastrados.

A conclusão do recadastramento é essencial para que se possa depurar o cadastro atual e identificar o número real de contribuintes ativos, procedimento este imprescindível para a montagem do plano de fiscalização e arrecadação proposto no Programa.

4.3.1.1 Situação anterior à efetivação da primeira ação tática proposta no PMAT

O Cadastro Mercantil do Município de Manaus, à época da elaboração do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, encontrava-se em depuração, tendo recadastrado 17.458 (posição de 15 de setembro de 1997) contribuintes, do universo previsto de 24 a 27 mil contribuintes.

Na época, foi constatado que 23 mil contribuintes recolheram Alvará, indicando, com isso, que cerca de cinco mil empresas, mesmo não-recadastradas, efetuaram o pagamento do ISS.

A Prefeitura Municipal de Manaus adotou como procedimento, ainda naquela época, a notificação aos inadimplentes por meio de cartas, via Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos-EBCT, esperando aumentar o número de empresas recadastradas no Setor de Cadastro Mercantil. Entretanto, esse procedimento, como relatado no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, não surtiu o efeito desejado, uma vez que parcela substancial dos endereços dos contribuintes se encontrava desatualizado.

Em face disso, a Prefeitura Municipal de Manaus optou pelo não fornecimento de Certidão Negativa de Débitos-CND, assim como pelo impedimento de todo e qualquer procedimento tributário aos contribuintes, até que efetuassem o recadastramento.

Assim é que, à época da elaboração do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, dois procedimentos até então haviam sido adotados para o recadastramento das empresas, quais sejam: a) Notificação aos inadimplentes do tributo, via Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos-EBCT, supondo-se, assim, que, ao buscarem sua adimplência, seriam naturalmente recadastrados; e b) Não-fornecimento de Certidão Negativa de Débitos-CND e impedimento de todo e qualquer procedimento tributário.

4.3.1.2 Situação posterior à efetivação da primeira ação tática proposta no PMAT

A análise da situação atual, resultante da efetivação dessa ação tática, foi realizada com base nas respostas obtidas na entrevista da pessoa que respondia pela Chefia da Seção de Cadastro Mercantil, no período de referência da pesquisa, estando neste posto desde agosto do ano de 2000.

Com base nas respostas obtidas na entrevista, apresenta-se na Figura 2, que servirá de base para a análise dos resultados da terceira ação.

Figura 2 - Procedimentos para intensificação do recadastramento mercantil

Procedimentos	Sim	Não	Em parte
Convocação por Edital de todos os contribuintes não-cadastrados.	X		
Fiscalização dos contribuintes não-cadastrados.	X		
Procedimentos para as empresas não-cadastradas em relação à solicitação de documento fiscal.		X	
Pesquisa em jornais para identificar contribuinte não-cadastrado.		X	

A Figura 2 evidencia os procedimentos para intensificação do recadastramento mercantil, objetivando a atualização da base cadastral da Prefeitura Municipal de Manaus/AM por meio das ações táticas propostas no PMAT.

A Prefeitura Municipal de Manaus, seguindo o Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, procedeu à chamada dos contribuintes não-recadastrados pelos meios de comunicação local, porém, como afirma o entrevistado, esse procedimento não surtiu o efeito desejado: “A PMM utilizou-se da mídia para a convocação dos contribuintes não-recadastrados, mas não obteve o índice de recadastramento esperado”.

Observe-se ainda que, conforme o entrevistado, haveria a necessidade de buscar mais ou menos vinte por cento do restante dos contribuintes que não se haviam recadastrado.

Na etapa seguinte ao procedimento já descrito, a Prefeitura Municipal de Manaus intensificou a fiscalização de seus contribuintes. Segundo narra o entrevistado, a Prefeitura Municipal de Manaus montou “várias equipes de pesquisadores, na forma de estágio remunerado, que, sob a orientação de Auditores Fiscais, percorreriam a cidade de Manaus em busca dos estabelecimentos comerciais”.

Foi adotada como metodologia de trabalho a divisão da cidade em zonas, destacando, para todas elas, equipes que deveriam percorrer as ruas compreendidas na zona, abordando todos os estabelecimentos encontrados. Tal procedimento deveria verificar a documentação legal necessária ao funcionamento do estabelecimento. Dessa forma, além da verificação do recadastramento, tal fiscalização também permitiu identificar aqueles estabelecimentos que nem cadastro possuíam.

Àqueles que não possuíam sequer o cadastro, era estipulado um prazo para regularização junto aos órgãos componentes (Jucea, Receita Federal, entre outros), uma vez que se faz necessária tal regularização para efetivar o cadastramento da empresa junto à Prefeitura Municipal de Manaus. Ainda paralelo a essa pesquisa de campo, a Prefeitura Municipal de Manaus, numa ação conjunta com o Governo do Estado do Amazonas e a União, reduziu o prazo para a emissão desses documentos fiscais, bem como reduziu para um terço o valor cobrado para esses serviços.

Segundo o entrevistado, “apesar do baixo custo para os necessários registros, os proprietários de vários estabelecimentos, tipo mercearias, lanches, entre outros, não possuíam poder aquisitivo para a abertura de firma”. Em razão disso, a Prefeitura Municipal de Manaus permitiu que a regularização desses estabelecimentos, perante o cadastro municipal, fosse feita apenas com a Carteira de Identidade, CPF e IPTU.

Finalmente, a busca do contribuinte não-recadastrado nos jornais da cidade não foi realizada, tendo em vista que o procedimento anterior permitiu, conforme o entrevistado, a visita a todos os estabelecimentos, independente de tamanho ou tipo de atividade.

Pode-se verificar que a Prefeitura Municipal de Manaus não adotou todos os procedimentos propostos no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, mas nem por isso deixou de ser eficiente, pois tal fiscalização, além de permitir a atualização do cadastro, aumentou seu universo, uma vez que ofereceu facilidades em termos de recursos financeiros e de tempo para o cadastramento de novos contribuintes junto à Prefeitura Municipal de Manaus.

Sendo o aumento da arrecadação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS um dos objetivos do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, tal procedimento representou mudança substancial na arrecadação do Município de Manaus. Esse fato foi assim relatado: “A principal mudança

ocorrida, tanto no ISS quanto no Alvará, decorrente das ações proposta no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, foi o aumento da arrecadação, [...] uma vez que antes girava em torno de mais ou menos 26 mil contribuintes, estando, atualmente, em torno de 35 mil cadastrados”.

Uma necessidade decorrente da adoção desse procedimento e vista como aspecto positivo no processo de gestão do ISS foi a modernização e a adequação dos meios de cobrança e controle do tributo. Nesse sentido, foi criado o Decreto n.º 4.824, de 10 de janeiro de 2000 (Regulamenta a Declaração Mensal de Serviços-DMS, disciplina a emissão cronológica da Nota Fiscal de Serviços, a nova versão da DMS), tornando-a informatizada, o que proporcionou maior celeridade e segurança nas informações declaradas: “Tal serviço agora é disponibilizado ao cliente mediante meio magnético, ou ainda por teleprocessamento (Internet)”.

Também o Decreto n.º 4.824, de 10 de janeiro de 2000, classificou os contribuintes, dentre outras formas, em contribuintes solidários e de rudimentar organização, mas essas duas classificações ainda não estão disponibilizadas no Programa do Sistema Tributário Integrado-STI. Esse fato, aliado àquele de não-adequação/modernização dos equipamentos necessários para operar o controle da arrecadação do ISS no Município, é citado como ponto negativo no processo de gestão do ISS decorrente do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT.

4.3.2 Segunda ação tática - Campanha publicitária sobre a obrigatoriedade da emissão da nota fiscal

A campanha publicitária educativa, proposta como uma das ações táticas, tinha como objetivos: a) Promover a conscientização do usuário de serviços sobre a necessidade de exigir a nota fiscal de serviços; b) Compelir as empresas não-inscritas no cadastro municipal a se legalizarem junto à Fazenda Municipal e obrigar todos os estabelecimentos a emitirem nota fiscal de serviços.

A campanha publicitária deverá ter cunho educativo, com a finalidade de incentivar os cidadãos, quando na condição de tomadores de serviços, a exigirem sempre a respectiva nota fiscal de serviços e, para tanto, ela deverá, inicialmente, estimular, premiando aqueles que a solicitam e exigem.

4.3.2.1 Situação anterior à efetivação da segunda ação tática proposta no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT

Após a realização de uma pequena amostragem feita em quatro empresas de assistência técnica, a Prefeitura Municipal de Manaus constatou que, de cada dez operações para pessoa física, apenas uma exigia a nota fiscal e, em todas as operações, o prestador de serviço não cumpria a obrigação de fornecer naturalmente a nota fiscal, sem que houvesse a intervenção do próprio consumidor. Assim é que o Município, talvez pelo pouco tempo de existência do ISS, ou mesmo pela falta de hábito do consumidor em exigir a nota fiscal, deixava de arrecadar imposto sobre grande parte dos serviços efetuados em sua circunscrição.

Àquela época, a Prefeitura Municipal de Manaus realizou uma campanha com veiculação na televisão e rádio, bem como distribuiu cartazes e adesivos, esclarecendo a que se destinava tal imposto, incentivando, assim, o consumidor a exigir nota fiscal de serviço. Como consequência, pôde-se perceber aumento da ordem de R\$ 100 mil/mês em relação ao período imediatamente anterior ao lançamento da campanha, da mesma forma que aumentou a procura de nota fiscal avulsa emitida pela Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF.

Desse modo, a criação dessa ação tática foi resultado dos bons resultados das experiências obtidas na campanha realizada antes da concepção do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT.

4.3.2.2 Situação posterior à efetivação da segunda ação tática proposta no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT

A análise da situação atual, resultante da implementação dessa ação tática foi realizada com base nas respostas obtidas na entrevista da pessoa que respondia pela Chefia da Divisão de Tributação, no período de referência da pesquisa, estando neste posto desde agosto do ano de 1996, responsável pela execução dessa ação tática estabelecida no PMAT.

Com base nas respostas obtidas na entrevista, apresenta-se, na Figura 3, uma síntese da situação que servirá de base para análise dos resultados da segunda ação tática.

Figura 3 – Procedimentos para Campanha Publicitária sobre a obrigatoriedade da emissão de Nota Fiscal

Procedimentos	Sim	Não	Em parte
Campanha Publicitária de cunho educativo para conscientizar sobre a necessidade da exigência da Nota Fiscal.	X		
Estimular a sociedade por meio de prêmios para a exigência da Nota Fiscal.		X	

A Figura 3 servirá de referencial para demonstrar os resultados da campanha publicitária de cunho educativo, tendo como meta a conscientização da população para a exigência da nota fiscal por meio das ações táticas propostas no PMAT.

A Prefeitura Municipal de Manaus, seguindo o Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, realizou a Campanha Publicitária com o objetivo de conscientizar a população a exigir Nota Fiscal. Os meios de comunicação utilizados foram jornais e televisão, bem como a distribuição de cartazes nos locais de prestação de serviços, visíveis ao consumidor. O entrevistado avalia positivamente o resultado da campanha: “Sem dúvida, a campanha foi extremamente positiva, embora não haja atingido aquele público da forma como nós gostaríamos”.

Tal afirmativa não foi seguida de esclarecimento a respeito do público a que o entrevistado se estava referindo. Também não citou critério algum de avaliação adotado pela Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF para verificar qual o impacto percebido na arrecadação, depois do período da campanha, com aquele efetuado no período anterior à execução do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT. Ressalta, entretanto, que esse tipo de campanha deveria ser de forma permanente a fim de a população adquirir o hábito de exigir Nota Fiscal, sabendo que tal arrecadação será revertida em seu benefício.

Um outro procedimento utilizado para atingir o objetivo, sugerido no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, foi o estímulo à sociedade por meio de prêmios para a exigência da Nota Fiscal. A avaliação feita pelo entrevistado dava conta de que “deveria haver uma campanha que distribuísse prêmios, de modo que o público trocava as Notas Fiscais de serviços por cupons para concorrerem a prêmios”. Mas, segundo ele, essa ação tática não foi implementada pela Prefeitura Municipal de Manaus.

O entrevistado acredita, ainda, que a campanha de premiação seria mais interessante, uma vez que a possibilidade de um ganho imediato (prêmios) levaria o consumidor a ser mais exigente quanto à emissão da Nota Fiscal, seguido de outro ganho a médio e longo prazo, depois que ele percebesse as benesses da aplicação desse imposto em seu Município.

Verifica-se, no depoimento do entrevistado, que a campanha educativa, realizada apenas uma vez, não foi suficiente para aumentar e manter a arrecadação do Município de Manaus, acreditando ele que, para isso, as ações deveriam ser “casadas” e contínuas.

Também relata que, apesar de não constar no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, a Prefeitura Municipal de Manaus, em parceria com o Estado do Amazonas, vem realizando palestras nas escolas do Município de Manaus, esclarecendo sobre a importância da permanente exigência da Nota Fiscal, informando aos alunos que a arrecadação desse tributo é revertida em seu benefício nos programas de saúde e educação, por exemplo. Afirma que campanhas dessa natureza darão retorno ao Município de Manaus a médio e longo prazo.

O Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT não especifica o número de campanhas a serem realizadas nem o período de sua realização. Assim é que, apesar de um dos procedimentos ter sido executado, a proposta a respeito de campanha educativa deveria ser retomada de forma contínua aliada à implantação da premiação aos contribuintes que exigissem a Nota Fiscal, bem como ao trabalho educativo nas escolas do Município de Manaus. O conjunto dessas ações táticas, conforme o entrevistado, reduziria a sonegação.

Com relação às principais mudanças ocorridas no ISS em decorrência das ações táticas no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, o entrevistado relata que:

em relação à fiscalização desse tributo, o fiscal, hoje, tem em seu poder mais informações, o que antes era impossível. Hoje nós temos mais dados, como: se os últimos recolhimentos da empresa sofreram alguma fiscalização, se a última ou as últimas fiscalizações resultaram em alguma infração ou não, consideradas informações importantes para o auditor fiscal, o que antes não era possível. Sem dúvida, esse Programa ocasionou mudanças extremamente importantes para o ISS, tanto em sua fiscalização, quanto na implementação de sua arrecadação.

Com base no depoimento do entrevistado, foi possível perceber na arrecadação do ISS alterações após a Campanha Publicitária: “Na época, observou-

se um crescimento da ordem de R\$ 100.000,00 (cem mil reais), mas, com o passar do tempo, ficou complicado e difícil manter qualquer tipo de acompanhamento, que possa com precisão dizer que aquela campanha manteve ou ajudou o crescimento da arrecadação do ISS”.

No que diz respeito ao incremento da arrecadação do ISS, segundo o entrevistado, várias ações contribuíram para que o ISS continuasse a crescer, não sendo possível identificar individualmente o percentual de crescimento em relação a cada ação implantada.

Sobre a estruturação da informática, o entrevistado menciona como uma mudança relevante para o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS:

com o financiamento do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social-BNDES, a Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF conseguiu estruturar-se, pois determinados controles eram manuais, como a emissão da ficha de campo e os dados dos trabalhos executados. Com esse Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, a máquina tributária, em especial o nosso Departamento, conseguiu proporcionar aos auditores fiscais maiores informações com a estruturação da informática para emissão da nota fiscal.

Com relação a essa ação, observa-se que a campanha publicitária de cunho educativo ocasionou mudanças na fiscalização e na cobrança do ISS, atingindo um universo de pessoas jurídicas e a sonegação em relação aos serviços prestados de pessoa jurídica para pessoa jurídica diminuiu significativamente.

No tocante aos aspectos positivos percebidos no processo de gestão do ISS, com a implantação do PMAT, o entrevistado afirmou o seguinte: “Sem dúvida, nós tivemos somente aspectos positivos porque nós conseguimos profissionalizar a máquina tributária do Município de Manaus”.

Segundo o entrevistado, esse Programa possibilitou a evolução da Secretaria Municipal de Economia e Finanças de um momento pré-histórico, estando atrasado em relação a todos e a tudo, para uma situação completamente diferente. O Município de Manaus é referência para outros Municípios e para algumas Capitais com população superior à nossa.

O entrevistado salientou como ponto positivo o fato de o Município de Manaus ter sido elogiado pelos próprios técnicos do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social-BNDES em relação a esse tributo, sendo um dos Municípios que está mais avançado em relação à estrutura, à máquina de fiscalização e planejamento dessa área do ISS.

4.3.3. Terceira ação tática - Adesão ao Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica-CNPJ

A adesão ao Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica-CNPJ proposta, como uma das ações táticas, tinha como objetivos projetar um Cadastro Unificado, composto por um conjunto de informações com uma base de dados cadastrais comum a todas as esferas de Governo, que poderia ser compartilhada de forma ágil, padronizada e automatizada, facilitando o intercâmbio dessas informações entre as entidades conveniadas. Com isso, haveria combate à sonegação, à fraude e a todas as formas de concorrência desleal e predatória.

Para o contribuinte, estaria racionalizando as rotinas burocráticas e os procedimentos com relação à inscrição de seu estabelecimento e atualização de seus dados cadastrais, obtendo, assim, um cadastro mais atualizado e consistente do que o vigente à época e, conseqüentemente, dando maior transparência à relação Contribuinte – Órgão Público.

4.3.3.1 Situação anterior à efetivação da terceira ação tática proposta no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT

À época da elaboração Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, a Prefeitura possuía apenas o Cadastro Mercantil do Município de Manaus como mecanismo de arrecadação, controle e informações sobre os contribuintes, constituído de informações prestadas pelo próprio contribuinte e identificado mediante sua própria inscrição municipal, não havendo, portanto, integração e troca de informações entre as diversas estruturas fiscais, Municipal, Estadual e Federal.

4.3.3.2 Situação posterior à efetivação da terceira ação tática proposta no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT

A análise da situação atual, resultante da implementação dessa ação tática, foi realizada com base nas respostas obtidas na entrevista da pessoa que respondia

pela Chefia da Divisão de Cadastro Fiscal, no período de referência da pesquisa, estando nesse posto desde fevereiro de 2001.

Com base nas respostas obtidas na entrevista, apresenta-se, na Figura 4, uma síntese da situação que servirá de base para análise dos resultados obtidos da terceira ação tática.

Figura 4 – Procedimentos para adesão ao Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica-CNPJ

Procedimentos	Sim	Não	Em parte
Assinatura de Convênio que estabelece a adesão formal.			X
Alteração na legislação vigente com vistas à adequação ao termo de adesão e funcionamento do CNPJ.			X
Adoção de um gerenciamento que garanta a coordenação dos vários aspectos envolvidos na mudança, como a criação de infra-estrutura funcional e técnica (PA/Unidade Executiva).	X		
Cruzamento (<i>batch</i>) das informações existentes no CNPJ (após carga dos dados do cadastro do CGC) com o cadastro atual.			X
Adequação da tabela de Código de Atividade Econômica para a tabela adotada pelo CNPJ (CNAE).	X		
Avaliação e adequação tecnológica de <i>hardware</i> e <i>software</i> , onde será desativado o sistema atual e implantado sistema, contendo: Conversão do CGC para CNPJ; Avaliação da qualidade de dados a serem migrados; Rotinas de críticas e correção de dados migrados; Sistema para controle da troca de arquivo entre órgãos (conveniado ou não) e o CNPJ; Manutenção do núcleo básico do CNPJ; Manutenção da Tabela do Sistema e Entrada de dados por disquete.			X
Estabelecimento de normas e prerrogativas para a implementação administrativa do Posto de Atendimento.			X
Comunicação e esclarecimento ao público (jornais, revistas, sindicatos e afins) quanto às alterações, modificações, bem como quanto à nova sistemática a ser adotada.		X	
Projeto-Piloto no qual as rotinas de trabalho, os sistemas e a solução tecnológica serão testados.		X	

Em relação ao primeiro procedimento, assinatura de convênio entre a Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF e o Governo Federal, segundo a entrevistada, encontra-se ele ainda em fase de implementação.

Nesse sentido, a entrevistada salientou que, mesmo estando em fase de implementação, é necessário atender aos procedimentos para a adesão ao Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica-CNPJ, ressaltando: “Manaus já participa da Subcomissão Técnica do Código Nacional de Atividades Econômicas-CNAE FISCAL, um dos requisitos para o estabelecimento do Convênio”.

A entrevistada afirma ter participado da 7.^a reunião em Macapá, com outros Municípios, para unificação dos procedimentos necessários para a referida adesão, estando, portanto, em fase de estudo para implantação.

No tocante à alteração da legislação vigente, com vistas à adequação ao termo de adesão e funcionamento do CNPJ, pôde-se verificar que a Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF já cuidou da elaboração de um Decreto, que se encontra atualmente em fase de análise.

Em relação ao gerenciamento para garantir a coordenação dos vários aspectos envolvidos na mudança, como a criação de infra-estrutura funcional e técnica (PA-Unidade Executiva), segundo a entrevistada, foi criada a Subcomissão Permanente e o gerenciamento no Estado é feito pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística-IBGE.

O cruzamento das informações existentes no CNPJ com o atual cadastro da Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF está sendo executado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística-IBGE, alimentado com um banco de dados fornecido pela Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF, significando que a adequação da tabela CAE ao CNPJ ainda não foi efetivada.

No que concerne à avaliação e adequação tecnológica de *hardware* e *software*, o Programa ainda se encontra em fase de desenvolvimento pela Divisão de Informática da Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF, mas a entrevistada não informou em que etapa tal procedimento se encontra atualmente.

Os procedimentos relativos à mídia para a divulgação dessa adequação, assim como o Projeto-Piloto proposto no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT ainda não foram implementados, uma vez que esses dois procedimentos dependem das etapas anteriormente citadas, mas ainda não concluídas.

Quanto ao estabelecimento de normas e prerrogativas para a implementação administrativa dos postos de atendimentos, a entrevistada relata que:

esses postos de atendimentos previstos no início do processo não foram implementados. Conseqüentemente foi instituída a Subcomissão Técnica com diversas competências, sendo uma delas estudar e propor critérios para a classificação das atividades econômicas, adequadas à administração tributária, entre outros. O que está em conclusão de estudo é a "central nacional de classificação", prevista para aprovação no segundo semestre de 2002, que, praticamente, substituirá os postos de atendimentos.

As principais mudanças ocorridas para o Município de Manaus, com relação à arrecadação do ISS, segundo a entrevistada, foram:

em nível de cadastro, o contribuinte do ISS, terá uma única atividade nos órgãos Municipal, Estadual e Federal, impedindo que o contribuinte fuja do fisco, podendo identificar esse contribuinte em qualquer esfera pelo código de atividade. Essa unificação de informações possibilitará, acima de tudo, a qualidade e confiabilidade nas informações, facilitando desta forma tomadas de decisão, tanto no nível técnico quanto tributário, ocasionando aumento significativo na arrecadação.

O diferencial estabelecido com a implantação dessa ação, menciona a entrevistada, seria que “o contribuinte teria um único cadastro, não precisando fazer em cada órgão Municipal, Estadual e Federal o seu cadastro, ao mesmo tempo excelente para o Município de Manaus, porque teria como identificar o contribuinte, e o acesso a todas as informações e sua identificação seria mais rápida e, conseqüentemente, haveria uma fiscalização melhor e, com certeza, a elevação da receita do ISS”.

Segundo a entrevistada, os aspectos positivos percebidos no processo de gestão do ISS, com relação à adesão do CNPJ, seria a facilidade para a fiscalização identificar o contribuinte e, conseqüentemente, efetuar a fiscalização. Teria disponibilizado informações que contribuiriam para a ação fiscal, sendo o cadastro o início de tudo, partindo as informações para outras divisões de fiscalização e arrecadação. Estando o cadastro atualizado e sendo dinâmico, o resultado será melhor porque irá arrecadar mais, podendo cobrar com maior facilidade os contribuintes.

Um ponto positivo citado pela entrevistada foi a oportunidade da integração entre os órgãos, qualidade e troca de informações, promovendo ações fiscalizadoras, informações cadastrais com maior confiabilidade e linguagem única.

Como ponto negativo dessa ação, a entrevistada afirma: “Não consigo ver aspectos negativos, não para a administração”.

Pode-se verificar que essa ação tática, proposta no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, ainda se encontra em fase de implantação, não sendo possível avaliar se houve ganhos para o Município de Manaus e quais foram eles, em matéria de arrecadação do ISS.

4.3.4 Quarta ação tática - Ampliação e implantação da entrega da Declaração Mensal de Serviços-DMS

A Declaração Mensal de Serviços-DMS é o instrumento que a Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF criou com o objetivo de fiscalizar a correta retenção do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS do contribuinte substituto. Segundo o relatado no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, apesar da regularidade observada na entrega da Declaração Mensal de Serviços-DMS, ainda era ela muito pequena, representando cerca de 25% do universo dos contribuintes.

Essa ação objetiva evitar a apropriação indébita por parte do contribuinte substituto e o conluio entre o tomador e o prestador do serviço com o objetivo de sonegar o tributo e tinha como finalidade, também, a análise do acompanhamento mensal do movimento econômico do contribuinte em relação ao ISS retido na fonte e normal para posteriores tomadas de decisões e, finalmente, conciliar os contribuintes substitutos com os contribuintes normais do ISS, consistindo numa das ações táticas propostas pelo Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, com ampliação e implementação da entrega da Declaração Mensal de Serviços-DMS via disquete e Internet.

4.3.4.1 Situação anterior à efetivação da quarta ação tática proposta no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT

À época da elaboração do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, a Declaração Mensal de Serviços-DMS tinha prazo de entrega de até o vigésimo dia do mês seguinte ao mês do recolhimento, na Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF. Era preenchida manualmente e, no ato da entrega, eram conferidos os preenchimentos dos campos do formulário, bem como se confrontavam os valores a recolher com a cópia do recolhimento do tributo.

Apesar do elástico prazo de entrega, essa declaração era feita apenas no último dia, ocasionando filas e aborrecimentos entre os contribuintes, o que fatalmente acarretava erro no preenchimento, principalmente em relação à ausência da inscrição municipal, bem como incompatibilidade entre os valores declarados e os

recolhidos. Esta falha acarretava acúmulo dos documentos a regularizar e atraso na geração dos relatórios gerenciais.

Àquela época, já se encontrava em fase de teste um programa para que a entrega da Declaração Mensal de Serviços-DMS pudesse ser feita de forma eletrônica, na tentativa de minimizar os erros e ter informações em “tempo real”.

4.3.4.2 Situação posterior à efetivação da quarta ação tática proposta no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT

A análise da situação atual, resultante da implementação dessa ação tática foi realizada com base nas respostas obtidas na entrevista da pessoa que respondia pela Chefia da Divisão de Fiscalização, no período de referência da pesquisa, estando neste posto desde dezembro de 1998, responsável pela efetivação dessa ação tática estabelecida no PMAT.

Com base nas respostas obtidas na entrevista, apresenta-se, na Figura 5, uma síntese da situação que servirá de base para análise dos resultados da quarta ação tática.

Figura 5 – Procedimentos para ampliação e implantação da Declaração Mensal de Serviços-DMS

Procedimentos	Sim	Não	Em parte
Implantação do sistema via disquete.			X
Implantação da DMS via Internet.			X

Conforme dito inicialmente, a utilização da Declaração Mensal de Serviços-DMS de forma eletrônica, quando da elaboração do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, já se encontrava em desenvolvimento. Com a implementação do Projeto de Modernização da Administração Tributária-PMAT, houve a reformulação da própria Declaração Mensal de Serviços-DMS em seu conteúdo, assim como foram criados mecanismos de entrega: via disquete e Internet.

A implantação da Declaração Mensal de Serviços-DMS, de forma eletrônica, permitiu à Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF dispor, em tempo real, das informações necessárias para a verificação do recolhimento correto do ISS. Ainda que o entrevistado tenha afirmado que “o procedimento de entrega, via

disquete e Internet, não serve como instrumento de repressão à sonegação, mas como meio de facilidade para o contribuinte disponibilizar as informações em tempo hábil ao fisco municipal”, pôde-se observar, ao longo de sua entrevista, que esta ação permitiu que a Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF combatesse de forma efetiva a sonegação, conforme relata a entrevistada: “A sonegação tem sido combatida por meio da DMS, tendo em vista que estão obrigados todos os prestadores e tomadores de serviços a entregá-la, exceto os prestadores de serviços de rudimentar organização que alcançam renda bruta total em torno de 65.000 UFIRs por ano”.

Para a entrega da Declaração Mensal de Serviços-DMS via disquete e Internet, a Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF elaborou um programa alimentado pela Declaração Mensal de Serviços-DMS, permitindo, assim, a geração de relatórios a partir das DMS recebidas. Desse modo, possibilitando o cruzamento das informações fornecidas pelos prestadores e tomadores de serviços, permitindo, dessa forma, verificar se o recolhimento do imposto devido foi feito de maneira correta e em menos tempo que antes da implementação dessa ação tática e com informações mais confiáveis.

Verificou-se, de acordo com o relato do entrevistado, que o processo de gestão do ISS, decorrente dessa ação tática do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, teve como aspecto mais positivo a possibilidade de “realizar a fiscalização de forma planejada e, por conseguinte, de forma mais eficiente, alcançando atividades econômicas com possibilidade de melhoria em sua arrecadação, o que até então não vinha ocorrendo”.

A principal mudança decorrente dessa ação tática ocorreu na arrecadação do ISS, que se tem demonstrado mais elevada, tendo havido uma alavancagem na arrecadação, na medida em que o contribuinte observa que não tem tido muita oportunidade para deixar de recolher o tributo, sem que seja detectado num curto espaço de tempo pelo fisco municipal.

O único aspecto negativo citado pelo entrevistado, mas que nem pode ser visto sob esse prisma, é a não-utilização por parte da Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF de todo o potencial do programa computacional que ela dispõe para a gestão da arrecadação de impostos.

4.3.5 Quinta ação tática - Fiscalização de *blitz* sobre diversões públicas

Essa ação tática tinha como objetivos: a) obrigar todos os promotores de shows, locadores de jogos e equipamentos a se regularizarem junto à Prefeitura Municipal de Manaus; b) incrementar a arrecadação desse Setor na ordem de sessenta por cento; e, c) fiscalizar todos os shows e casas noturnas, bem como cadastrar o maior número de equipamentos eletrônicos no menor tempo possível.

Esses objetivos seriam implementados mediante a seleção de bairros com maior atividade noturna, contando, para isso, com duas equipes de Auditores Fiscais, que verificariam junto a esses estabelecimentos comerciais a licença de funcionamento, o recolhimento do tributo devido e os documentos fiscais exigidos para seu funcionamento.

Para os bares e restaurantes, seriam exigidos a licença de funcionamento e o pagamento do ISS, por meio de estimativas de quanto esses estabelecimentos cobram pelo “*couvert*” artístico.

Finalmente, a fiscalização de atividades dos jogos eletrônicos seria feita no horário comercial pelas equipes de auditores, sendo o controle feito por meio de uma plaqueta de identificação afixada no equipamento, cuja função seria o alvará de licença. Portanto, a sua não-existência indicaria irregularidade por parte do contribuinte, tendo como produto a não-apresentação, a apreensão e o acautelamento pela Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF dos equipamentos até a sua regularização.

4.3.5.1 Situação anterior à efetivação da quinta ação tática proposta no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT

À época da elaboração do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, o recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS nesse segmento era pequeno e esse fato era atribuído à inexistência de condições estruturais da Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF em proceder à fiscalização nos locais onde ocorriam shows e promoviam atividades de danceterias e jogos eletrônicos.

A Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF, naquele momento, estimava em 450 o número de contribuintes espalhados por vários locais da Cidade,

bem como em torno de uns cem pontos de locação de equipamentos ou de ocorrências de shows.

Serão selecionados, portanto, os bairros com maior atividade noturna para priorizar a fiscalização que realizará os trabalhos com duas equipes de Auditores Fiscais.

4.3.5.2 Situação posterior à efetivação da quarta ação tática proposta no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT

A análise da situação atual, resultante da implementação dessa ação tática, foi realizada com base nas respostas obtidas na entrevista da pessoa que respondia pela Chefia da Divisão de Fiscalização, no período de referência da pesquisa, estando neste posto desde dezembro de 1998, responsável pela execução dessa ação tática estabelecida no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT.

Com base nas respostas obtidas na entrevista, apresenta-se, na Figura 6, uma síntese da situação, que servirá de base para análise dos resultados obtidos com a quinta ação tática.

Figura 6 – Procedimentos para fiscalização de *blitz* sobre diversões públicas

Procedimentos	Sim	Não	Em parte
Atividades de Fiscalização noturna: danceteria, restaurantes, bares, shows e bingos.			X
Cadastramento de equipamentos de jogos eletrônicos.			X
Incremento da arrecadação desse Setor na ordem de sessenta por cento.			X

Na Figura 6 servirá de referencial para demonstrar os resultados obtidos com a fiscalização de *blitz* sobre diversões públicas.

Para a fiscalização das atividades de diversões públicas noturnas, a Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF trabalhava em parceria com a Coordenadoria de Vigilância Sanitária-COVISA, órgão responsável pela averiguação da higienização do ambiente, com a Secretaria Municipal de Defesa do Meio Ambiente-SEDEMA, com a Empresa Municipal de Urbanização-URBAM, tendo em vista o Código de Postura, e contava também com o apoio da Polícia Militar.

Os documentos solicitados no ato da fiscalização eram os seguintes:

a) Alvará de funcionamento da empresa – com a finalidade de verificar se a atividade de diversão exercida era a que constava no alvará, sendo este um documento de autorização da exploração econômica por parte do Município de Manaus, significando que a sua existência indicaria que a empresa estava devidamente autorizada para a exploração econômica;

b) Imposto Predial e Territorial Urbano-IPTU - este imposto localiza o estabelecimento num determinado logradouro;

c) Ingressos do show - se eram devidamente autorizados pela Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF;

d) Os livros fiscais, o livro de registro do ISS e o termo de ocorrência de registro de ISS, exigidos pela própria legislação, que obriga o contribuinte a tê-los. Para o caso de shows, em que são utilizados os ingressos, estes funcionam como nota fiscal, tendo, assim, a mesma natureza da nota fiscal, sendo necessário, portanto, que a confecção desse ingresso obedeça a algumas características determinadas pela legislação apropriada.

Essa ação tática chegou a ser executada por algum período, mas, tendo em vista o alto custo da operação, aliado ao baixo retorno em termos de arrecadação, a Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF reduziu bastante esse tipo de fiscalização e, em seu lugar, passou a adotar a fiscalização rotineira, focalizando empresa e evento.

Com relação ao cadastramento de equipamentos de jogos eletrônicos, ainda não está efetivamente implementado. Conforme relato do entrevistado, somente agora esse objeto de fiscalização está recebendo tratamento computacional. Outra dificuldade citada pelo entrevistado diz respeito a efetivar tal fiscalização:

posso adiantar que este Setor é muito complexo, porque existe uma rotatividade muito grande, tanto dos locatários como dos locadores. O equipamento ora está em um lugar, ora em outro, dificultando, portanto, o serviço de fiscalização, além do fato de esses locadores não cumprirem efetivamente a legislação, pois, com muita frequência, estão sendo autuados.

No tocante ao aumento do percentual de incremento na arrecadação, proposto pelo Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, não foi incrementado em função da *blitz*. Como dito anteriormente, essas fiscalizações não perduraram muito tempo, até pela postura da Prefeitura Municipal de Manaus,

que entendeu ser esse procedimento muito policiaisco e pouco educativo, uma vez que as fiscalizações resultavam normalmente em multa para os locatários/locadores, distanciando-se da filosofia da administração da Prefeitura Municipal de Manaus.

O entrevistado considera que a implementação dessa ação tática não foi responsável pelo aumento da arrecadação, relatando que “na verdade, as mudanças que ocorreram não tiveram influência dessa ação tática, visto que ela, na verdade, teve conotação mais negativa que positiva, ou seja, chegamos à conclusão de que a *blitz* não era um instrumento tão eficaz”.

No que diz respeito aos aspectos positivos, o entrevistado citou: “Nós entendemos que não deve haver a *blitz*. Chegamos à conclusão de que essa ação era desgastante e, como o fisco tem, em princípio, arrecadar e não, confiscar, nós achamos por bem evitar esse tipo de ação”.

Em relação aos aspectos negativos, o entrevistado relatou: “Para o Município de Manaus nenhum, mas, para o contribuinte, a *blitz* é constrangedora”.

Portanto, sobre os aspectos positivos e negativos, o coordenador considerou que não houve uma melhoria na gestão do ISS decorrente dessa ação tática.

4.3.6 Sexta ação tática - Intensificar a fiscalização sobre setores pouco visitados

Uma outra ação tática proposta pelo Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, com o objetivo de aumentar a arrecadação do ISS no Município de Manaus, foi a de intensificar a fiscalização sobre setores poucos visitados, que compreendiam construtoras, empresas de transportes coletivos, instituições educacionais, seguradoras, assistência técnica e industrial. Àquela época, o Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT propôs a elevação em vinte por cento da contribuição por meio do monitoramento interno dos quinhentos maiores contribuintes substitutos e das maiores empresas de outros segmentos.

Essa ação tática tinha como objetivo: a) aumentar o universo de empresas de grande porte na efetiva fiscalização do ISS; b) incrementar a arrecadação das atividades a serem fiscalizadas na ordem de vinte por cento; c) fiscalizar, no mínimo, quinhentas empresas enquadradas como contribuinte substituto no período de um

ano; e d) auditar as maiores empresas enquadradas nas atividades de assistência técnica, processamento de dados e instituições financeiras e, em virtude de serem pouco visitadas pelo fisco, a fiscalização pretende auditar cinquenta empresas.

Esses objetivos seriam implementados mediante a seleção das empresas que menos sofreram a ação fiscal e estivessem associadas ao decréscimo de arrecadação. De posse dessas empresas, os auditores fiscais designados para o serviço procederiam às verificações dos recolhimentos feitos pelas empresas, com o objetivo de verificar a veracidade do seu faturamento. Na constatação de irregularidades, seria apurado o crédito tributário e a exigência de seu recolhimento.

4.3.6.1 Situação anterior à efetivação da sexta ação tática proposta no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT

Quando da elaboração do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, o recolhimento do ISS nesse segmento era pequeno e esse fato era atribuído à inexistência de um sistema de informática que fornecesse relatórios crítico-gerenciais sobre as atividades contributivas do ISS.

A seleção das empresas a serem visitadas era feita de forma manual e apresentava relatórios com poucas informações, resultando na fiscalização concentrada em algumas atividades, preterindo outras, de importância igual ou maior que as selecionadas.

4.3.6.2 Situação posterior à efetivação da sexta ação tática proposta no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT

A análise da situação atual, resultante da implementação dessa ação tática, foi realizada com base nas respostas obtidas na entrevista da pessoa que respondia pela Chefia da Divisão de Fiscalização, no período de referência da pesquisa, estando neste posto desde dezembro de 1998, responsável pela efetivação dessa ação tática estabelecida no PMAT.

Com base nas respostas obtidas na entrevista, apresenta-se, na Figura 7, uma síntese, que servirá de base para análise dos resultados obtidos com a sexta ação tática.

Figura 7 – Procedimentos para intensificar a fiscalização sobre setores pouco visitados

Procedimentos	Sim	Não	Em parte
Fiscalização ostensiva: as construtoras, empresas de transportes coletivos, instituições educacionais, seguradoras, assistências técnicas e contribuintes substitutos (indústrias).	X		
Fiscalização ostensiva, objetivando incrementar em vinte por cento a arrecadação do tributo.	X		
Fiscalização de, no mínimo, quinhentas empresas enquadradas como contribuintes substitutos no prazo de um ano.			X
Auditar em torno de cinquenta empresas enquadradas nas atividades de assistência técnica, processamento de dados e instituições financeiras.			X

Na Figura 7 servirá de parâmetro para evidenciar os resultados obtidos com a intensificação da fiscalização sobre setores pouco visitados.

Observa-se que os procedimentos previstos no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT dessa ação tática não foram implementados em sua totalidade.

Com relação à fiscalização ostensiva, segundo relato do entrevistado, foi muito bem implementada, visto que, com o ingresso de novos auditores, houve um reforço na equipe e, com isso, ocorreu uma possibilidade maior de alcançar a meta estabelecida.

O produto dessa fiscalização ostensiva foi o alcance da meta de vinte por cento de incremento na arrecadação. Como explica o entrevistado: “Foi alcançado com louvor porque a meta não foi fácil e dependeu de um esforço relativamente grande da equipe, mas conseguimos alcançar esse patamar agora no final de 2001”.

Quanto ao alcance do número estabelecido de empresas (quinhentas) a serem auditadas, essa meta ainda não foi totalmente cumprida. A complexidade de auditar uma empresa de grande porte consiste em que a matriz da maioria das empresas instaladas no Município de Manaus está localizada em outro Estado, aliado ao desinteresse das firmas em fornecer os documentos fiscais e à ausência de empenho do setor responsável em agilizar os referidos documentos fiscais solicitados pelos Auditores Fiscais.

Quanto à meta de auditar em torno de cinquenta empresas enquadradas nas atividades de assistência técnica, processamento de dados e instituições financeiras, o entrevistado afirma que:

nós não teríamos condições de quantificar, pois, para isso, seria necessário fazermos um levantamento detalhado, até porque não tivemos cuidado de fazer a separação dessas empresas com base na ação tática do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT. Estamos fiscalizando indistintamente. A fiscalização é feita em cada empresa, em geral, a cada dois anos (no mínimo). No entanto, o universo de empresas é muito grande, havendo empresas que passam um período maior e outro período menor, quando nós identificamos alguma irregularidade. Se a irregularidade é grande, não importa o tempo em que a empresa tenha sido auditada, certamente a irregularidade produz nova auditoria.

Essa ação tática, ainda que não tenha efetivado todos os procedimentos, contribuiu de forma substancial para o aumento da arrecadação do ISS.

Em decorrência das mudanças ocorridas no ISS, o entrevistado, ainda em sua análise, explicita: “A principal mudança foi o aumento da arrecadação do ISS. Essa ação tática contribuiu muito para o aumento global”.

Em função do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, foi possível organizar a fiscalização e dirigir a ação de auditoria fiscal para determinado conjunto de empresas, na medida em que se consegue sistematizar informações que levam a crer que, fiscalizando aquelas empresas, haverá um incremento na arrecadação.

O entrevistado considera que, nessa ação tática, não houve aspecto negativo algum, pelo contrário, representa uma experiência muito boa e devemos melhorá-la ao longo do tempo, tomando por base essa ação tática inicial.

O conjunto desses procedimentos permitiu ao Setor competente a sua organização para fiscalizar as grandes empresas quanto ao recolhimento do tributo, uma vez que as informações colocadas à disposição dos auditores fiscais permitiam, antes de suas saídas para a fiscalização, o mapeamento de empresas com algum tipo de dificuldade no recolhimento do imposto.

4.3.7 Sétima ação tática - Cobrança do ISS dos prestadores de transportes coletivos pela receita efetiva

Uma outra maneira proposta pelo Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, com o objetivo de aumentar a arrecadação do ISS no Município, foi a de intensificar a cobrança do ISS dos prestadores de transportes coletivos pela receita efetiva.

Essa ação tática tinha como objetivo: a) a partir de dados coletados em campo, abandonar o regime de estimativa da Empresa Municipal de Transportes

Urbanos-EMTU e passar a adotar como base de cálculo do tributo o real movimento econômico das empresas; b) com base na nova metodologia de fiscalização e cálculo do tributo, a Prefeitura Municipal de Manaus pretendia alcançar como meta um acréscimo de quinze por cento na arrecadação do ISS do setor.

A metodologia seria a seguida pelas próprias empresas transportadoras. Assim é que, para a implementação dessa ação tática, segundo a Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF, no início do expediente, antes da saída do ônibus, o fiscal da empresa e o cobrador deveriam verificar o número da catraca e fazer o registro. No final do dia, procederiam à nova leitura da catraca, anotando o novo valor. Faz-se a prestação de contas do cobrador, conferindo se o número de passageiros coincide com os valores em caixa, emitindo-se, em seguida, um borderô.

Além disso, haveria fiscalização ostensiva nas empresas, usando os dados do cadastro e, finalmente, estudo criterioso de forma a tornar o documento de caixa das empresas (borderô) um documento fiscal. O borderô, documento interno das empresas, seria regulamentado por dispositivo legal, controlado pela Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF, por meio do processo de filigranação, tornando-se ele um documento fiscal.

4.3.7.1 Situação anterior à efetivação da sétima ação tática proposta no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT

À época da elaboração do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, os serviços de transporte coletivo da cidade de Manaus eram controlados pela Empresa Municipal de Transportes Urbanos-EMTU. A sua fiscalização era feita por meio de uma planilha de custo dos serviços oferecidos à população. A Empresa Municipal de Transportes Urbanos-EMTU cobrava uma taxa, por veículo, das empresas, com base em uma estimativa fixa do número de passageiros. Essa mesma estimativa era utilizada pelo fisco municipal como base de cálculo para a cobrança do ISS, que, segundo o constatado naquela oportunidade, representava uma base de cálculo muito abaixo do movimento real deste Setor.

4.3.7.2 Situação posterior à efetivação da sétima ação tática proposta no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT

A análise da situação atual, resultante da implementação dessa ação tática, foi realizada com base nas respostas obtidas na entrevista da pessoa que respondia pela Chefia da Divisão de Fiscalização, no período de referência da pesquisa, estando neste posto desde dezembro de 1998, responsável pela execução dessa ação tática estabelecida no PMAT.

Com base nas respostas obtidas na entrevista, apresentamos a Figura 8 com uma síntese que servirá de base para análise dos resultados obtidos com a sétima ação tática.

Figura 8 – Procedimentos para cobrança do ISS dos prestadores de transportes coletivos pela receita efetiva

Procedimentos	Sim	Não	Em parte
Estabelecer procedimentos de fiscalização dos transportes coletivos para base de cálculo do ISS.		X	
Fiscalização ostensiva nas empresas com base nos dados do cadastro.			X
Tornar o documento de caixa das empresas (borderô) um documento oficial, regulamentado por meio de dispositivo legal.		X	

Na Figura 8 contém o referencial para evidenciar os procedimentos da implantação dessa ação tática, consistindo na cobrança do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS dos prestadores de transportes coletivos pela receita efetiva.

Até o período de realização da entrevista, a Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF ainda não havia estabelecido os procedimentos de fiscalização dos transportes coletivos para base de cálculo do ISS. Desse modo, continua em vigor a base de cálculo da arrecadação apresentada pelas empresas, sem que ela sofra algum tipo de fiscalização por parte da Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF no sentido de verificar a veracidade da informação.

Depreende-se dessa entrevista que a implantação dessa ação tática se deve muito mais ao cunho político da administração da Prefeitura Municipal de Manaus do que à metodologia em si. O relato a seguir confirma essa afirmativa:

eles alegam que essa parte do cálculo não deve ser mudada, porque essa carga tributária vai onerar a empresa e com isso teriam que repassar para o preço da passagem do transporte coletivo; então, em função dessa reclamação por parte dos empresários do sistema, a administração decidiu não alterar a base de cálculo desse imposto no segmento.

Da mesma forma, quanto a tornar o documento de caixa das empresas (borderô) um documento oficial, regulamentado por meio de dispositivo legal, nenhum procedimento foi adotado. Segundo o que foi relatado, essa também seria uma medida de cunho político como a anterior e, pelos mesmos motivos já expostos pelo entrevistado, a implementação do procedimento ainda não foi realizada.

Mas o cunho político não foi o único argumento citado pelo entrevistado para a não-implementação da ação tática. Ele também acredita que:

não houve implementação porque se trata de uma questão social muito importante para o Município de Manaus e é lógico que a administração teve que repensar, na medida em que as empresas alegavam que a ampliação da base de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS acarretaria o aumento do valor da passagem e o usuário, em última instância, é quem pagaria pela efetiva execução dessa ação.

Observa-se que a exigência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS é uma atividade vinculada à lei e tem de ser feita conforme está ditado pela legislação. Logo, esse procedimento deve ser feito, entretanto, por se tratar de uma questão social, tem de ser decidida politicamente e deve, no futuro, ser implementado.

Em relação às mudanças ocorridas no Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS, não houve alteração alguma, porém, segundo o entrevistado, “é feito um acompanhamento para que não haja diminuição na arrecadação. O nível de recolhimento não deve sofrer variação negativa”.

Não foi possível avaliar os aspectos positivos e negativos, considerando que não foi implementada essa ação tática. Todavia, afirma o entrevistado: “Podemos dizer que essa atividade está sendo monitorada no sentido de manter a arrecadação num patamar que o fisco acredita seja razoável”.

Assim, depreende-se da entrevista, que a Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF não procedeu à simulação alguma sobre a obtenção da base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS com a metodologia proposta no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, cedendo à pressão dos empresários do Setor, em virtude de não haver base

comprobatória de quanto seria o aumento e seu suposto prejuízo para a classe dos empresários do setor de transporte coletivo.

4.3.8 Oitava ação tática - Revisão do processo de estimativa

Uma outra maneira proposta pelo Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, com a finalidade de aumentar a arrecadação do ISS no Município de Manaus, foi a Lei n.º 458, de 30 de dezembro de 1998, que estabelece normas gerais do regime de estimativa do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS para pagamento por um valor fixo, com vistas a simplificar a arrecadação tributária de várias atividades do setor de serviços de difícil controle, pequena capacidade contributiva e cuja receita é, às vezes, menor que o custo da fiscalização. Destacam-se entre eles: motéis, oficinas mecânicas, borracharias, salões de beleza, casas noturnas que cobram *couvert* artístico, entre outros.

Essa ação tática tinha, portanto, como objetivo reduzir ao máximo as atividades que se encontram neste regime, permanecendo tão-somente as atividades realmente pequenas, quase na informalidade e de difícil fiscalização, com reflexo no aumento da arrecadação. Enquadram-se cerca de seiscentos contribuintes no regime de pagamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS por estimativa, com perspectiva de aumento na ordem de dez por cento do número de prestadores de serviços.

O Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT propunha, desse modo, como metodologia: a) visitar os estabelecimentos relacionados para o regime de recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS por estimativa; b) levantar o potencial máximo de sua receita, número de empregados, total de sua despesa fixa e respectiva margem de lucro, e, de posse desses dados, estabelecer o valor do imposto a recolher no prazo de seis meses, findo o qual seria feita uma nova avaliação, com os mesmos critérios, para estimar os futuros seis meses. Dessas avaliações, o contribuinte poderia recorrer ao Diretor da Fiscalização, devidamente fundamentado, naqueles casos em que o contribuinte considerasse os cálculos superestimados e, na procedência da reclamação, o imposto seria revisto.

4.3.8.1 Situação anterior à efetivação da oitava ação tática proposta no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT

À época da elaboração do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, a Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF avaliou que o imposto calculado com base em estimativas contribuía para a evasão de receita fiscal, tendo em vista que o contribuinte era estimado pela receita dos últimos seis meses, sobre a qual se fazia a projeção de faturamento para os seis meses seguintes.

Nos casos em que o faturamento da empresa ficasse abaixo do estimado, o contribuinte recolhia o tributo regularmente. Quando a receita auferida ficava abaixo dos valores inicialmente estimados, o contribuinte passava a não pagar o imposto, solicitando a revisão de estimativa, e, muitas vezes, não pagava o tributo estimado e não era alcançado pela retenção na fonte no regime de substituição tributária.

Ademais, os motéis, gerenciados na grande maioria por profissionais, e não por seus proprietários, dispunham de excelente controle de receita, conforme avaliação feita, e, certamente, passariam a ter uma arrecadação maior, saindo, portanto, do regime de estimativa.

No tocante às oficinas mecânicas, destacavam-se dois grupos: o primeiro, em face do regime de substituição tributária, a quase totalidade do tributo retido na fonte era devido, o que não justificava a estimativa; o segundo grupo, de oficinas de reduzido porte, com a sistemática da obrigatoriedade da nota fiscal de entrada para cada bem ingressado, o que pode ser estimado de acordo com o volume da receita auferida, caso a caso.

Nesse contexto, esta ação tática pretende reduzir ao máximo o regime de estimativa do ISS e aumentar em dez por cento o número de prestadores de serviços.

4.3.8.2 Situação posterior à efetivação da oitava ação tática proposta no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT

A análise da situação atual, resultante da implementação dessa ação tática, foi realizada com base nas respostas obtidas na entrevista da pessoa que respondia pela Chefia da Divisão de Fiscalização, no período de referência da pesquisa,

estando neste posto desde dezembro de 1998, responsável pela efetivação dessa ação tática estabelecida no PMAT.

Com base nas respostas obtidas na entrevista, apresentamos a Figura 9 com uma síntese que servirá de base para análise dos resultados obtidos com a oitava ação tática.

Figura 9 – Procedimentos para revisão do processo de estimativa

Procedimentos	Sim	Não	Em parte
Redução ao máximo do regime de recolhimento do ISS, por estimativa.	X		
Aumento na ordem de dez por cento no número de prestadores de serviços.	X		

Note-se que os procedimentos relativos à revisão do processo de estimativa estão demonstrados na Figura 9, evidenciando a sua total implementação.

A redução do regime de recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS por estimativa deixou de existir a partir da aprovação de uma lei, em que foi proposta uma mudança total no regime de estimativa, só que esta lei, até o período de referência da entrevista, ainda não havia sido regulamentada. Assim sendo, não existe mais empresa alguma no regime de estimativa, significando com isso que, quem pertencia àquela categoria, agora é considerado contribuinte normal do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS como prestador de serviços, significando dizer que o primeiro procedimento está sendo cumprido de forma bastante exigente, diferente da ação proposta, uma vez que, com a vigência da nova lei, quem foi taxado por estimativa deixava de existir e, como a lei ainda não foi regulamentada por um decreto, essa classe de contribuinte ainda não existe.

A falta de regulamentação da lei, obviamente, para definir os novos critérios para inclusão de uma empresa no regime por estimativa, resultou em um aumento de arrecadação superior àquele proposto no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, embora deva ser considerado que essa categoria de contribuinte tem dimensão bastante variada. A Prefeitura Municipal de Manaus detectou, com a implantação do cadastro de forma informatizada, que é muito alta a extinção e o nascimento de firmas ou pessoas físicas cadastradas como prestadoras de serviços, de forma que o aumento a que se refere o entrevistado tem muita relação com a sazonalidade da base cadastral.

Também não foi possível constatar se essa ação tática apresentou algumas mudanças no Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS, pois, conforme relata o entrevistado: “No ISS, hoje, não temos a arrecadação originada pelo cálculo baseado na estimativa. Todo o ISS recolhido ou é ISS homologado, ou retido na fonte, ou do contribuinte solidário, ou então da diversão pública. Não temos ISS originado da estimativa, porque houve mudança e não existe ninguém cadastrado como contribuinte estimado”.

O diferencial citado pelo entrevistado, entre os períodos anterior e posterior à implantação do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT e avaliado como aspecto positivo da mudança, não se refere ao possível aumento da arrecadação e sim, a extinção, em face da não-regulamentação da lei da categoria do contribuinte por estimativa. Segundo o entrevistado, o procedimento anterior ao Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT era falho, na medida em que, por vezes, favorecia o contribuinte e, por outras, favorecia o Município de Manaus, gerando este último, como era de se esperar, descontentamento por parte dos contribuintes.

Em relação às medidas adotadas para viabilizar essa ação tática, o entrevistado explicou que:

nós fizemos a alteração de uma lei que foi aprovada e, com isso, nós deixamos de arrecadar o ISS através de um procedimento estimativo, porque a legislação anterior não era bastante clara, não disciplinava bem essa atividade e dificultava muito a arrecadação [...], mas não foi regulamentada porque os critérios são complexos e necessitam de uma discussão bastante profunda para que não se cometam novamente as injustiças cometidas no passado.

4.3.9 Nona ação tática - Fiscalização institucional com ampliação e institucionalização do grupo de inteligência

A Fiscalização Institucional tem por objetivos: a) identificar de forma automática e impessoal os contribuintes que não estejam recolhendo corretamente seus tributos ou estejam recolhendo aquém da sua capacidade contributiva; b) criar “malha fina” para os contribuintes que não recolhem os tributos ou que recolhem menos de vinte por cento da média histórica; e, c) ampliar o grupo de inteligência e identificar novos nichos contributivos.

Para alcançar esses objetivos, o Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT sugeriu a seguinte metodologia de trabalho: a) por

meio das informações contidas na Declaração Mensal de Serviços-DMS, seriam selecionadas as empresas que tivessem divergências com o valor declarado e o recolhido, ou que não apresentassem o recolhimento, ou que houvesse divergências nas informações do valor da nota fiscal de serviço prestada pelo prestador e pelo tomador, ou, ainda, arrecadação em declínio e baixo potencial de recolhimento em relação a outro contribuinte da mesma classe; b) de posse dessa relação, a Divisão de Fiscalização chamaria as empresas selecionadas para uma primeira triagem documental e, se necessário, abriria uma fiscalização normal; c) quanto ao grupo de inteligência, este deveria ser aumentado em número de fiscais, que teriam a incumbência de identificar novos nichos de contribuintes, áreas de evasão e sonegação, propondo procedimentos que aumentassem a eficiência da fiscalização.

4.3.9.1 Situação anterior à efetivação da nona ação tática proposta no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT

À época da elaboração do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, a Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF contava com um grupo de cinco fiscais, que verificavam internamente, mediante relatórios de recolhimento ou eventual exibição de escrituração contábil e fiscal, os contribuintes que estavam recolhendo corretamente ou não o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS.

Essa atividade se restringia apenas a alguns tipos de serviços, como construção civil, escolas de informática e provedores de Internet, além daqueles que se dirigiam à Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF para a obtenção da Certidão Negativa.

Apesar de tal ação se demonstrar acanhada, vinha acertando na sua adoção, pois permitia um crescimento significativo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS dessas atividades, além da economia do tempo, pois, segundo relato, enquanto uma fiscalização de campo demorava em média quinze dias, a fiscalização institucional demorava um dia, devido à análise efetuada nos relatórios gerenciais, identificando as empresas sonegadas e as que estavam em dia com o pagamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS. A fiscalização efetuava, conseqüentemente, os seus trabalhos de acordo com as

informações obtidas por meio das análises desse grupo de fiscais, efetuando a fiscalização em menos tempo.

Respeitando-se, obviamente, as limitações dos procedimentos em face da precariedade das informações contidas nos relatórios gerenciais e dos instrumentos tecnológicos disponíveis, foi possível a este grupo identificar novos nichos de contribuintes nas áreas de armazenamentos (*eizof*), informática (provedores) e comunicação (*paggers*), entre outros.

4.3.9.2 Situação posterior à efetivação da nona ação tática proposta no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT

A análise da situação atual, resultante da implementação dessa ação tática, foi realizada com base nas respostas obtidas na entrevista da pessoa que respondia pela Chefia da Divisão de Fiscalização, no período de referência da pesquisa, estando neste posto desde dezembro de 1998, responsável pela implantação dessa ação tática estabelecida no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT.

Com base nas respostas obtidas na entrevista, apresenta-se, na Figura 10, uma síntese, que servirá de base para a análise dos resultados obtidos da nona ação tática.

Figura 10 – Procedimentos para fiscalização institucional com ampliação e institucionalização do Grupo de Inteligência

Procedimentos	Sim	Não	Em parte
Identificação de forma automática e impessoal dos contribuintes que não estejam recolhendo corretamente seus tributos.		X	
Criação de uma "malha fina" para identificar os contribuintes que não recolhem os tributos.		X	
Ampliação do grupo de inteligência e identificação de novos nichos contributivos, áreas de evasão e sonegação.		X	
Propor procedimentos que aumentem a eficiência da fiscalização.		X	

Na Figura 10 evidencia os procedimentos para fiscalização institucional com ampliação e institucionalização do Grupo de Inteligência e verifica-se que todos os procedimentos propostos no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, para essa ação tática, não foram executados.

De acordo com o Chefe da Divisão de Fiscalização, com relação à Fiscalização Institucional, com ampliação e institucionalização do Grupo de Inteligência, definida como sendo uma das ações táticas do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, não foi ela implementada. O entrevistado relata: “Tivemos dificuldade na efetivação dessa ação tática porque não conseguimos uma equipe e equipamentos suficientes. O suporte técnico e material é essencial”.

Nesse aspecto, o entrevistado menciona que as dificuldades enfrentadas foram inúmeras, principalmente os entraves para selecionar os Auditores Fiscais para comporem o Grupo de Inteligência, bem como a ausência de decisão por parte dos dirigentes superiores em determinar a nomeação deste grupo.

4.4 PRINCIPAIS MUDANÇAS DECORRENTES DO PMAT NA PERCEPÇÃO DOS COORDENADORES DAS AÇÕES TÁTICAS DO ISS

No conjunto de implementações da Prefeitura Municipal de Manaus, destacam-se as ações táticas que tiveram impacto direto na arrecadação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS.

Dentre as ações táticas, sobressaem o recadastramento mercantil, regularizando as empresas que operavam na informalidade, e, principalmente, a adoção da substituição tributária.

O Departamento de Tributação-DETRIB, da Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF, propôs a substituição tributária e o Município de Manaus adotou-a por meio da Lei n.º 83 em 1991, com o objetivo de coibir a evasão e a sonegação fiscal. Desde então, diversas leis, decretos e mecanismos de controle e fiscalização têm sido implantados para aumentar a eficácia dessa iniciativa e gerar o maior número de ganhos possível.

De acordo com a análise efetuada das nove ações táticas, somente cinco resultaram em mudanças substanciais decorrentes da implantação do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT na percepção dos coordenadores das ações táticas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS. Nesse contexto, na Figura 11 especifica uma síntese das mudanças citadas pelos coordenadores de cada ação tática.

Figura 11 - Principais mudanças ocorridas na Prefeitura Municipal de Manaus, decorrentes das ações táticas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS

AÇÕES TÁTICAS	PRINCIPAIS MUDANÇAS
<ul style="list-style-type: none"> Intensificação do recadastramento mercantil. 	<ul style="list-style-type: none"> Incremento da arrecadação e aumento da base cadastral dos contribuintes.
<ul style="list-style-type: none"> Campanha publicitária sobre obrigatoriedade da emissão da nota fiscal. 	<ul style="list-style-type: none"> Obtenção, pela fiscalização, de informações detalhadas das empresas. Implementação na fiscalização e na arrecadação. Maior planejamento na área tributária, principalmente no Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS. Diminuição da Sonegação Fiscal em relação aos serviços prestados de pessoa jurídica para pessoa jurídica.
<ul style="list-style-type: none"> Adesão ao Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica-CNPJ. 	<ul style="list-style-type: none"> Unificação do Cadastro Municipal, Estadual e Federal. Maior agilidade na identificação do contribuinte. Facilidade no acesso de todas as informações sobre o contribuinte. Elevação na qualidade da fiscalização Incremento nas Receitas Próprias do Município de Manaus, principalmente no Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS.
<ul style="list-style-type: none"> Ampliação e Implantação da entrega da Declaração Mensal de Serviços-DMS. 	<ul style="list-style-type: none"> Identificação dos contribuintes de médio e grande portes. Diminuição da sonegação fiscal. Alavancagem na arrecadação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS.
<ul style="list-style-type: none"> Intensificação da fiscalização sobre setores pouco visitados. 	<ul style="list-style-type: none"> Aumento da arrecadação.

Na Figura 11 evidencia as principais mudanças decorrentes da implantação das ações táticas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS. Segundo análise dos resultados obtidos nesta pesquisa, podemos destacar as seguintes ações táticas: Intensificação do recadastramento mercantil, campanha publicitária sobre obrigatoriedade da emissão da nota fiscal, adesão do Cadastro Nacional de

Pessoa Jurídica-CNPJ, intensificação da fiscalização sobre setores pouco visitados, ampliação e implantação da entrega da Declaração Mensal de Serviços-DMS.

Conforme análise dos resultados obtidos na pesquisa, constatou-se que a principal mudança ocorrida foi o incremento na arrecadação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS, decorrente das ações táticas implantadas no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT.

A pesquisa realizada também evidenciou quatro ações táticas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS, estabelecidas no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, que não ocasionaram mudanças, na percepção dos coordenadores, conforme especificação a seguir:

a) A ação tática Fiscalização Institucional com ampliação e institucionalização do grupo de inteligência não acarretou mudança alguma na Prefeitura Municipal de Manaus, em virtude de essa ação não ter sido implementada;

b) Destaca-se também a ação tática fiscalização de *blitz* sobre diversões públicas, que, apesar de ter sido implantada, não ocasionou mudança alguma, considerando-se ser uma ação que coloca o contribuinte numa situação constrangedora, tendo em vista a chegada de inúmeras pessoas ao mesmo tempo no momento da realização do evento. Desse modo, chegou-se à conclusão de que esta ação tática não era um instrumento tão eficaz e as mudanças que ocorreram não foram em função de *blitz* sobre diversões públicas;

c) Dentre todas as ações táticas, observou-se que a cobrança do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS dos prestadores coletivos pela receita efetiva e a revisão do processo de estimativa não conseguiram efetuar nenhuma mudança com a execução das ações táticas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS, pois foram implementadas em parte, não sendo possível identificar se as mudanças ocorridas no Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS foram decorrentes dessas ações táticas.

De acordo com a percepção dos coordenadores entrevistados, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS, decorrente do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, após a implantação das ações táticas, apresentou alguns aspectos positivos e negativos, apresentados na Figura 12, a seguir discriminados:

Figura 12 - Aspectos positivos e negativos na percepção dos coordenadores das ações táticas na gestão ISS.

Ações	ASPECTOS	
	POSITIVOS	NEGATIVOS
Intensificação do recadastramento mercantil	<ul style="list-style-type: none"> • Modernização e adequação dos meios de cobrança e controle do tributo. • Maior agilidade e segurança nas informações declaradas. 	<ul style="list-style-type: none"> • Os contribuintes solidários e de rudimentar organização, classificações não disponibilizadas no Programa do Sistema Tributário Integrado-STI. • Não-adequação dos equipamentos necessários para operar o controle da arrecadação do ISS.
Campanha publicitária sobre a obrigatoriedade da emissão da Nota Fiscal	<ul style="list-style-type: none"> • Profissionalização da máquina tributária. • Referência para outros Municípios e para algumas capitais com uma população superior à nossa. 	<ul style="list-style-type: none"> • Não houve.
Adesão ao Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica-CNPJ	<ul style="list-style-type: none"> • Facilidade para a fiscalização e identificação do contribuinte. • Unificação proporcionará informações atualizadas de outros órgãos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Não houve.
Ampliação e implantação da entrega da Declaração Mensal de Serviços-DMS	<ul style="list-style-type: none"> • Realização da fiscalização de forma planejada. • A sonegação é detectada em um curto espaço de tempo pelo fisco municipal. 	<ul style="list-style-type: none"> • Não houve.
Fiscalização de blitz sobre diversões públicas	<ul style="list-style-type: none"> • Não houve. 	<ul style="list-style-type: none"> • Por se tratar de uma ação constrangedora, concluiu-se que não se deve fazer a blitz.
Intensificar a fiscalização sobre setores pouco visitados	<ul style="list-style-type: none"> • Organização da fiscalização e direção da ação de auditoria fiscal para determinado conjunto de empresas. • Sistematização das informações para implementar a arrecadação. 	<ul style="list-style-type: none"> • Não houve.
Revisão do Processo de estimativa	<ul style="list-style-type: none"> • Alteração da Lei do Processo de estimativa. 	<ul style="list-style-type: none"> • Não-regulamentação da Lei do processo de estimativa, em virtude da complexidade dos critérios para identificar o contribuinte.

Em relação à ação tática da cobrança do ISS dos prestadores de transportes coletivos pela receita efetiva, observou-se que sua implantação não se efetivou devido ao cunho político e social da administração da Prefeitura Municipal de Manaus, pois a ampliação da base de incidência do ISS acarretaria o aumento da passagem e o usuário, em última instância, é quem pagaria pela efetiva execução dessa ação.

A ação tática Fiscalização Institucional com ampliação e institucionalização do Grupo de Inteligência também não foi implementada. Observou-se que os motivos relacionados pelo entrevistado são a falta de pessoal e material, muito importantes para sua efetivação, embora o essencial tenha sido a ausência de decisão pelos dirigentes superiores, pois os resultados dessa ação tática certamente seriam superiores aos gastos com pessoal e material, em virtude dos trabalhos desenvolvidos, como a análise de relatórios gerenciais, que proporcionariam a identificação de novos nichos de contribuintes, áreas de evasão e sonegação, procedimentos que aumentariam a eficiência da fiscalização.

Constatou-se que a maioria dos coordenadores reconheceram que nas ações táticas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS, mesmo quando implantadas total ou parcialmente, não foi possível detectar aspectos negativos, somente aspectos positivos, pois o incremento na arrecadação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS foi superior em relação às metas estabelecidas pelo Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT.

4.5 A INFLUÊNCIA DO PROGRAMA DE MODERNIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA-PMAT NA GESTÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA-ISS NA ARRECADAÇÃO DA PREFEITURA MUNICIPAL DE MANAUS

Por se tratar do tributo mais importante na composição da receita própria do Município de Manaus, respondendo por, aproximadamente, cinquenta por cento da arrecadação, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS recebeu do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT uma atenção

especial, sendo objeto de nove ações táticas com a finalidade de incrementar a sua arrecadação.

Vale ressaltar que o esforço de alavancagem fiscal realizado pelo Município de Manaus é anterior ao Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT e remonta no ano de 1993, quando foram estabelecidas pela Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF, ainda que sem um projeto abrangente, diversas iniciativas no sentido de aumentar a instituição do Regime de Substituição Tributária junto aos tomadores de serviços, Declaração Mensal de Serviços-DMS, reestruturação do cadastro fiscal com a finalidade de aumentar o universo de contribuinte, investimento em tecnologia para tornar as operações seguras e impessoais e investimento na qualidade dos serviços com o melhoramento da qualificação dos servidores, peça-chave do sucesso de qualquer projeto de reestruturação fiscal. Na Tabela 2 evidencia claramente a influência dessas medidas na evolução da Receita do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS, a partir de 1994, comparativamente ao ano imediatamente anterior.

Tabela 2 – Evolução do ISS no período de 1994 a 2001

Ano	Arrecadação ISS Nominal (R\$ 1.000,00)	Varição (%)	Arrecadação ISS Real (*) (R\$ 1.000,00)	Varição (%)
1994	21.287	-	53.643	-
1995	40.738	91,38	61.973	15,52
1996	53.890	32,28	70.966	14,51
1997	62.382	15,76	77.506	9,22
1998	65.693	5,31	78.642	1,47
1999	61.272	(6,73)	69.958	(11,04)
2000	80.974	32,15	87.039	24,42
2001	102.008	25,98	102.008	17,20

(*) A preço de 2001 (INPC/IBGE)

Fonte: Balanço Geral dos exercícios de 1994 a 2001 da Prefeitura Municipal de Manaus.

Verifica-se que de 1994 a 1997 houve um incremento nominal de 193,05% e real de 44,48% (INPC/IBGE). Todavia, ao analisar-se a evolução dos crescimentos anuais, tanto nominal quanto real, constata-se que os instrumentos utilizados estavam começando a mostrar sinais de exaustão, razão pela qual a implementação do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT era de

fundamental importância para melhoria de eficiência da máquina fiscal. De 1997 a 2001, houve um crescimento nominal de 63,52% e real de 31,61% (INPC/IBGE).

Em que pese a constatação do bom desempenho do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS no período de 1997 a 2001, verifica-se que o ano de 1999 apresentou um comportamento atípico em relação ao desempenho geral. Essa atipicidade ocorreu devido à influência do contexto macroeconômico brasileiro da época, posto que, naquele ano, o Governo Central optou por alterar o regime de câmbio fixo para flutuante. Essa mudança provocou, dentre outras, a desvalorização substancial da moeda e a elevação das taxas de juros, apresentando um significativo impacto sobre o nível de atividade econômica amazonense por sua dependência do Pólo Industrial da Zona Franca de Manaus, que, por sua vez, possui uma estreita vinculação com o mercado externo, na condição de importador de insumos industriais para a produção de bens de consumo eletroeletrônico.

Embora as ações de administração tributária tenham uma influência importante no crescimento da receita tributária de qualquer ente federativo, não são as únicas variáveis que se devem considerar em uma análise.

Conforme já mencionado, o desempenho da atividade econômica tem também uma importante participação no comportamento da receita tributária. No Brasil, costuma-se medir o nível de atividade pela evolução do Produto Interno Bruto (PIB), que, conceitualmente, corresponde ao valor de todos os bens e serviços finais produzidos dentro da fronteira geográfica da unidade a ser considerada (seja ela do município, estado ou país). Ao longo do ano, o PIB sofre importantes alterações em decorrência das medidas de política econômica adotadas. Por sua vez, essas alterações verificadas na economia refletem uma determinada proporção na Receita Tributária e essa indução, relativamente ao nível da atividade econômica, os economistas denominam de elasticidade. Embora acredita-se que as variações no PIB provocam alterações na Arrecadação Tributária na mesma direção, ainda há dúvidas sobre qual seria, precisamente, essa relação em termos numéricos. Contudo, costuma-se atribuir, como regra, a elasticidade – PIB da Arrecadação Tributária do ISS como sendo igual a um, significando que, para cada aumento de um por cento no PIB, esperava-se um crescimento influenciado pela atividade econômica, próximo de um por cento na arrecadação.

Ante o exposto, demonstra-se na Tabela 3 a influência, em termos numéricos, dos efeitos da atividade econômica e das ações táticas do Programa de

Modernização da Administração Tributária-PMAT no resultado da arrecadação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS.

Tabela 3 – Influência do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT na arrecadação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS no período de 1994 a 2001

Ano	Arrecadação ISS Nominal (R\$ 1.000,00) (A)	Arrecadação ISS Real (R\$ 1.000,00) (B)	Δ Real PIB (%) (C)	e – PIB (D)	C – PIB (E)	Δ Real Arrecadação (F)	Influência das Ações táticas do PMAT (G = F – E)
1994	21.287	53.643	0,00	1,00	0,00	-	-
1995	40.738	61.973	2,19	1,00	2,19	15,52	13,33
1996	53.890	70.966	2,66	1,00	2,66	14,51	11,85
1997	62.382	77.506	3,27	1,00	3,27	9,22	5,95
1998	65.693	78.642	0,13	1,00	0,13	1,47	1,34
1999	61.272	69.958	0,81	1,00	0,81	(11,04)	(11,85)
2000	80.974	87.039	4,36	1,00	4,36	24,42	20,06
2001	102.008	102.008	1,51	1,00	1,51	17,20	15,69

(B) A preço do 2001 (INPC/IBGE)

(D) e - PIB = elasticidade PIB da arrecadação do ISS

(E) C - PIB = crescimento influenciado pela variação do PIB

Observa-se que os maiores percentuais de influência do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT sobre a arrecadação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS estão localizados nos anos de 2000 e 2001, exatamente nos períodos em que o Programa já se encontrava relativamente consolidado.

No conjunto das ações táticas da Prefeitura de Manaus, destacam-se as ações que tiveram impacto direto na arrecadação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS, tais como: o recadastramento mercantil, a regularização de empresas que operavam na informalidade e, principalmente, a adoção da substituição tributária, consistindo no fato de a lei exigir dos tomadores de serviços, quando efetuarem determinados pagamentos por serviços prestados, a obrigação de reter o valor do imposto e, posteriormente recolhê-lo ao Tesouro Público Municipal.

Desse modo, transforma-se o tomador em parceiro da Prefeitura de Manaus no combate à sonegação.

Para melhor compreensão dos reflexos decorrentes das ações táticas do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, discriminaram-se, na Figura 13, as rubricas de arrecadação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS que apresentaram crescimento significativo no período de 2000 e 2001.

Figura 13 – Rubricas de arrecadação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS com destaque em 2000 e 2001

Discriminação	Crescimento em relação ao ano anterior	
	2000	2001
ISS Normal	65,85%	(16,37%)
• Construtoras		
ISS Normal	17,79%	22,50%
• Instituições Financeiras		
ISS Substituição Tributária	21,30%	20,97%
• Indústrias		
ISS Substituição Tributária	12,46%	69,58%
• Serviço de Hotelaria		
• Serviço de Saúde		
• Serviço de Processamento de Dados		
• Sociedades Civis		
• Outros		

Fonte: Relatório de Atividades do Departamento de Tributação-Detrib, exercícios de 2000 e 2001 da Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF.

Os fatores que contribuíram para o crescimento da arrecadação observado nas rubricas foram fundamentalmente, o aprimoramento dos controles fiscais com base na implantação dos novos sistemas de informática e da implantação da Declaração Mensal de Serviços-DMS Eletrônica/2000, a qual possibilitou o cruzamento das informações prestadas, tanto pelo Substituto Tributário quanto pelo Substituído, ocasionando uma redução no percentual do ISS Normal – Construtoras, com o índice em 2000 de 65,85% para (16,37%) em 2001, e um crescimento do ISS - Substituição Tributária (Serviços de Hotelaria, Saúde, Processamento de dados, Sociedades Civis, e outros), com a elevação do índice de 12,46% em 2000 para 69,58% em 2001.

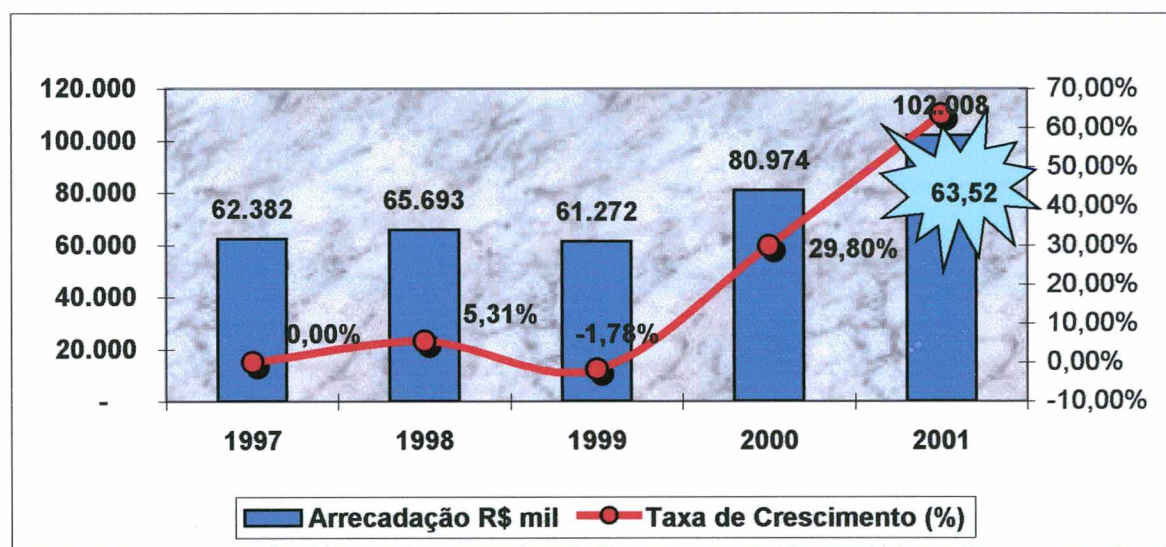
O universo de contribuintes substitutos tem sido escolhido de forma a incorporar aqueles que efetivamente possam representar significativa retenção do

tributo, lembrando que o Município de Manaus tem seu Distrito Industrial com grandes contratantes de serviços.

As ações táticas propostas no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT mantiveram a aceleração no crescimento da receita do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS quando melhoraram a qualidade da arrecadação, descolando um pouco da dependência das oscilações da economia local.

Na Figura 14 demonstra a evolução da arrecadação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS do Município de Manaus no período de 1997 a 2001.

Figura 14 – Evolução da Receita do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS no período de 1997 a 2001

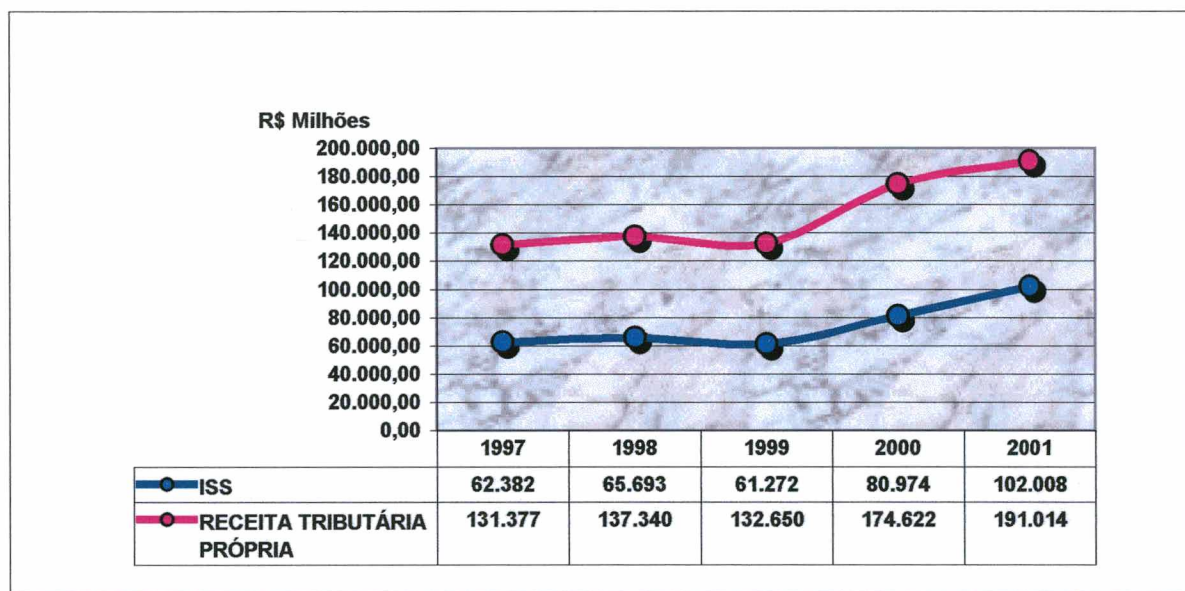


Fonte: Balanço Geral dos exercícios de 1997 a 2001 da Prefeitura Municipal de Manaus.

Constata-se que a arrecadação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS de 2001 foi a que apresentou o maior crescimento, em termos nominais, em comparação com 1997, com uma variação de 63,52%, seguida do ano de 2000, com 29,80% e 1998, com 5,31%. Tais crescimentos refletem, principalmente, o processo de consolidação do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT e têm apresentado uma tendência de aumento da arrecadação.

Na Figura 15 demonstra as evoluções do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS e da Receita Tributária Própria em valores nominais.

Figura 15 – Evolução do ISS *vis a vis* com a evolução da Receita Tributária Própria em valores absolutos no período de 1997 a 2001.



Fonte: Balanço Geral dos exercícios de 1997 a 2001 da Prefeitura Municipal de Manaus.

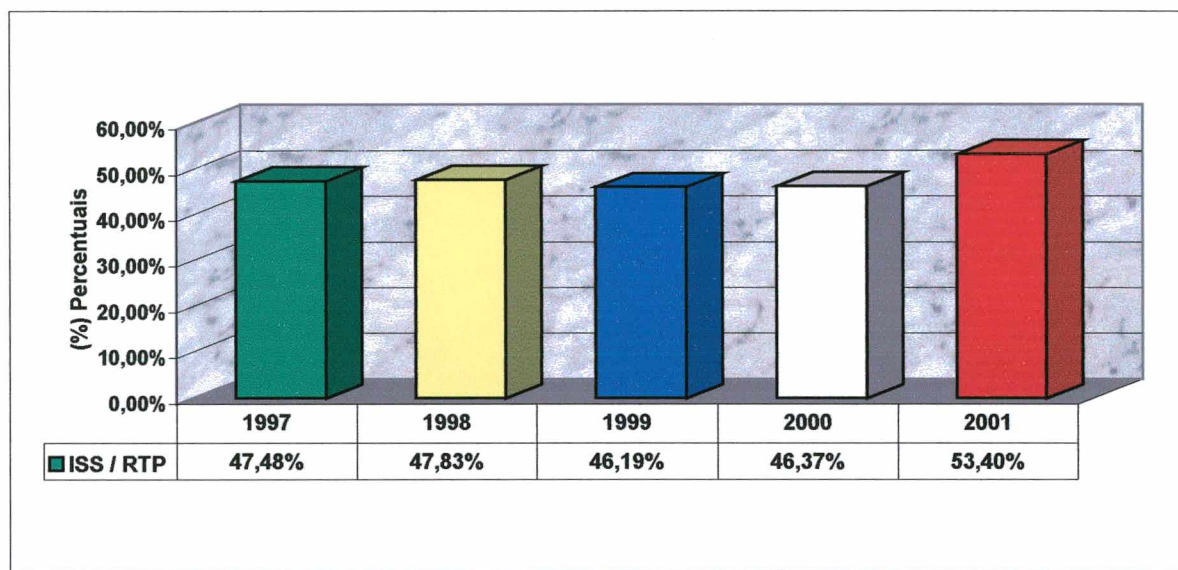
A receita do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS, no ano de 1997, alcançou o montante de R\$ 62,38 milhões. Em 2001, acumulou o montante de R\$ 102,00 milhões, apresentando este valor um acréscimo nominal de R\$ 39,62 milhões em relação ao exercício de 1997.

A Receita Tributária Própria, no ano de 1997, ano de implantação do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, obteve o valor de R\$ 131,37 milhões, enquanto o exercício de 2001 apresenta o montante de R\$ 191,01 milhões. Comparando o exercício de 1997 com o de 2002, a diferença consiste num acréscimo nominal de R\$ 59,64 milhões.

Os acréscimos nominais do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS e da Receita Própria Tributária refletem os resultados obtidos por meio da efetivação das ações táticas específicas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS, incrementadas na Prefeitura Municipal de Manaus mediante o Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT.

Na Figura 16 evidencia-se a participação percentual do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS na Receita Tributária Própria.

Figura 16 – Evolução da participação percentual do ISS na Receita Tributária Própria, no período de 1997 a 2001



Fonte: Balanço Geral dos exercícios de 1997 a 2001 da Prefeitura Municipal de Manaus.

No exercício de 2001, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS apresentou a maior participação percentual na composição da Receita Tributária Própria, com o índice de 53,40%, enquanto no exercício de 1997, a participação percentual consistiu em 47,48%. De acordo com a equipe que administrou a implantação do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, esse desempenho reflete a consolidação das seguintes ações táticas: intensificação do recadastramento mercantil, aumentando a base da tributação e a substituição tributária do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS e a intensificação da fiscalização, que cooperaram para dificultar e inibir a sonegação fiscal e, conseqüentemente, possibilitaram ao Município de Manaus êxito no item aumento de arrecadação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS.

5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O presente Capítulo foi dividido em duas partes. Na primeira, descrevem-se as conclusões do trabalho, com base na pesquisa realizada. Na segunda, registram-se recomendações para pesquisas futuras relacionadas ao tema em estudo.

5.1 CONCLUSÕES

O objetivo geral desta dissertação foi verificar a influência do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT na gestão do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS na Prefeitura Municipal de Manaus/AM.

De modo mais específico, buscou-se descrever as ações táticas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT para o incremento da arrecadação na Prefeitura Municipal de Manaus, identificar as ações táticas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS propostas no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, que foram efetivadas na Prefeitura Municipal de Manaus, verificar as principais mudanças ocorridas na Prefeitura Municipal de Manaus, com a execução das ações táticas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS, estabelecidas no Programa de Modernização de Administração Tributária-PMAT na percepção dos coordenadores dessas ações táticas e verificar a influência das ações táticas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS, propostas no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT para o crescimento da arrecadação municipal.

Com base nos dados coletados na pesquisa empírica, bem como na sua análise, foi possível responder às perguntas de pesquisa formuladas:

a) Quais as ações táticas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS propostas no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT para o incremento da arrecadação?

As nove ações táticas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS para o incremento da arrecadação, estabelecidas no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, foram:

- intensificação do cadastramento mercantil;
- campanha publicitária sobre a obrigatoriedade da emissão da nota fiscal;
- adesão ao Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas-CNPJ;
- ampliação e implantação da entrega da Declaração Mensal de Serviços-DMS;
- fiscalização de *blitz* sobre diversão pública;
- intensificar a fiscalização sobre setores poucos visitados;
- cobrança do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS dos prestadores de transporte coletivos pela receita efetiva;
- revisão do processo de estimativa;
- fiscalização institucional com ampliação e institucionalização do grupo de inteligência.

No Município de Manaus/AM, o Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, executado pela SEMEF, tinha como objetivo geral aumentar as receitas tributárias e a melhoria da qualidade do serviço oferecido à população por meio das ações táticas do ISS e das ações comuns aos tributos municipais.

b) Quais as ações táticas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS propostas no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT que foram efetivadas na Prefeitura Municipal de Manaus-PMM?

Das ações táticas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS propostas no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, constatou-se que somente os procedimentos referentes à revisão do processo de estimativa foram executados integralmente.

Em relação à ação tática relativa à fiscalização institucional com ampliação e institucionalização do grupo de inteligência, nenhum dos seus procedimentos foi efetivado.

De acordo com as entrevistas dos coordenadores, em relação às ações táticas a seguir especificadas, efetivou-se apenas parte dos procedimentos estabelecidos no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT. As ações táticas são: intensificação do recadastramento mercantil, campanha publicitária sobre a obrigatoriedade da emissão da nota fiscal, adesão ao Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas-CNPJ, ampliação e implantação da entrega da Declaração Mensal de Serviços-DMS, fiscalização de *blitz* sobre diversão pública, intensificação da fiscalização sobre setores poucos visitados e cobrança do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS dos prestadores de transportes coletivos pela receita efetiva.

Destaca-se que, mesmo sendo sua efetivação realizada parcialmente, os resultados obtidos acarretaram incremento na arrecadação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS na Prefeitura Municipal de Manaus.

c) Quais as principais mudanças ocorridas na Prefeitura Municipal de Manaus com a execução das ações táticas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS, estabelecidas no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, na percepção dos coordenadores dessas ações?

De acordo com a análise dos resultados obtidos na pesquisa, constatou-se que as principais mudanças ocorridas na Prefeitura Municipal de Manaus com a execução das ações táticas do ISS, estabelecidas no PMAT, na percepção dos coordenadores, foram as seguintes:

- incremento na arrecadação do ISS;
- ampliação da base cadastral dos contribuintes;
- obtenção, pela fiscalização, de informações detalhadas das empresas;
- maior planejamento na área tributária, principalmente no ISS;
- diminuição da sonegação fiscal;
- unificação do Cadastro Municipal, Estadual e Federal;
- maior agilidade na identificação do contribuinte;
- facilidade no acesso de todas as informações sobre o contribuinte;
- elevação na qualidade da fiscalização;
- incremento nas Receitas Próprias do Município de Manaus, principalmente no ISS.

No entanto, apesar das mudanças ocorridas com a execução das ações táticas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS na Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF, evidenciadas pelos coordenadores das ações, objetivando a modernização, observaram-se quatro questões: a primeira refere-se à não-regulamentação através de Decretos necessários para a implementação das ações táticas; a segunda diz respeito à falta de continuidade e manutenção para melhoria; a terceira, sobre o fato de que o cunho político influencia na tomada de decisão dos chefes superiores; e a quarta observação, a falta de decisão dos dirigentes, de fundamental importância para a implementação e execução dos procedimentos das ações táticas propostas no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT.

d) Qual a Influência das ações táticas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS, propostas no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT para o crescimento da arrecadação municipal?

As ações táticas estabelecidas no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT tinham como finalidade o aumento da arrecadação municipal do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS.

De acordo com os resultados obtidos com base nas entrevistas aplicadas aos coordenadores das ações táticas, de forma geral, todas as ações táticas contribuíram para o aumento da arrecadação municipal, sendo que algumas delas influenciaram de forma mais direta, como a intensificação do recadastramento mercantil, a campanha publicitária sobre obrigatoriedade da emissão da nota fiscal, a ampliação e implantação da entrega da Declaração Mensal de Serviços-DMS e a intensificação da fiscalização sobre setores pouco visitados. Todavia, outras ações táticas contribuíram de forma indireta, como a adesão ao Cadastramento Nacional de Pessoa Jurídica-CNPJ e revisão do processo de estimativa.

Portanto, de acordo com o estabelecido no objetivo geral desta pesquisa, concluiu-se que a principal influência do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT na gestão do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS consiste no aumento significativo da sua arrecadação, mesmo constatando que nem todas as ações táticas foram implantadas em sua totalidade.

5.2 RECOMENDAÇÕES

A partir deste trabalho, podem-se fazer recomendações para futuras pesquisas no que se refere à influência do programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT na gestão do Impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS. Dentre elas, pode-se destacar:

- realizar este mesmo estudo em outros Municípios, de modo a aprimorar as questões discutidas neste trabalho;
- ampliar pesquisa, buscando experiências em outras administrações municipais que desenvolvam algum tipo de estratégia, com a finalidade de reduzir a sonegação fiscal;
- realizar estudos comparativos que possibilitem identificar as dificuldades ocorridas na execução da fiscalização do ISS pelas Secretarias Municipais da Fazenda;
- realizar estudos com o intuito de avaliar mecanismos implementados nas administrações municipais para cobrança de tributos; e
- ampliar estudos nas Prefeituras Municipais, permitindo identificar formas eficientes de cobrança do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS, em decorrência dos serviços oferecidos com o advento da tecnologia da informação, como a Internet.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMED, Fernando; NEGREIROS, Plínio. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: SINAESP, 2000.
- ANDRADE, Maria Margarida. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 4.^a ed., São Paulo: Atlas, 1999.
- ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8.^a edição, São Paulo: Atlas, 1995.
- BANCO Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social-BNDES. Municípios, arrecadação e administração tributária: quebrando tabu. Disponível em: <http://www.federativo.bndes.gov.br>. Acesso em: 08/03/02.
- BANCO Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social-BNDES. Programa de Modernização da Administração Tributária e Gestão dos Setores Sociais Básicos – PMAT. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br>. Acesso em: 03/03/02.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 2.^a edição, São Paulo: Saraiva, 1992.
- BRASIL, ATO INSTITUCIONAL n.º 5, de 13 de dezembro de 1968.
- BRASIL, Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social-BNDES, Contrato n.º 97.2.598.2.1., de 17 de abril de 1998.
- BRASIL, **Código tributário nacional**. 29.^a ed., São Paulo: Saraiva, 2000.
- BRASIL, Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824.
- BRASIL, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891.
- BRASIL, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934.
- BRASIL, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937.
- BRASIL, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946.
- BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, de 24 de janeiro de 1967.
- BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, de 17 de outubro de 1969.
- BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988.
- BRASIL, DECRETO-LEI n.º 4.657, de 4 de setembro de 1942.

- BRASIL, DECRETO-LEI n.º 406, de 31 de dezembro de 1968.
- BRASIL, DECRETO n.º 5.682, de 23 de fevereiro de 1987.
- BRASIL, DECRETO n.º 3.935, de 24 de setembro de 1997.
- BRASIL, DECRETO n.º 4.824, de 10 de janeiro de 2000.
- BRASIL, EMENDA CONSTITUCIONAL n.º 5, de 21 de novembro de 1961.
- BRASIL, EMENDA CONSTITUCIONAL n.º 7, de 22 de maio de 1964.
- BRASIL, EMENDA CONSTITUCIONAL n.º 18, de 1º de dezembro de 1965.
- BRASIL, EMENDA CONSTITUCIONAL n.º 1, de 17 de outubro de 1969.
- BRASIL, LEI Complementar n.º 100, de 22 de dezembro de 1999.
- BRASIL, Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000.
- BRASIL, LEI do Orçamento n.º 108, de 26 de maio de 1840.
- BRASIL, LEI do Orçamento n.º 4.625, de 31 de dezembro de 1922.
- BRASIL, LEI s/n.º, de 24 de outubro de 1832.
- BRASIL, LEI s/n.º, de 8 de outubro de 1833.
- BRASIL, LEI n.º 4.320, de 17 de março de 1964.
- BRASIL, LEI n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966.
- BRASIL, LEI n.º 1.697, de 20 de dezembro de 1983.
- BRASIL, LEI n.º 1.883, de 16 de dezembro de 1986.
- BRASIL, LEI n.º 83, de 15 de julho de 1991.
- BRASIL, LEI n.º 231, de 23 de dezembro de 1993.
- BRASIL, LEI n.º 458, de 30 de dezembro de 1998.
- BRASIL, Lei Orgânica de Manaus, de 5 de abril de 1990.
- BRASIL, PORTARIA n.º 784, de 19 de agosto de 1953.
- BRASIL, RESOLUÇÃO n.º 47, de 26 de junho de 2000.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 13.^a edição, São Paulo: Atlas, 2001.

CASTRO, N. C. **Administração na universidade brasileira: há um modelo ideal?** Educação Brasileira. Brasília, vol. 24, p.101-116, 1990.

EDITORA e Revista cidades do Brasil. Prefeitura Moderna. Disponível em: <http://www.cidadesdobrasil.com.br>. Acesso em: 11/03/02.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. 3.^a ed., São Paulo: Saraiva, 2001.

GASPAR, Walter. **ISS teoria e prática**. 2.^a ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Lumem Juris, 1997.

GASPARINI, Diogenes. **Direito administrativo**. 4.^a edição rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1995.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 4.^a ed., São Paulo: Atlas, 1994.

GODOY, A. S. **Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais**. Revista de Administração de Empresas. São Paulo, v.35, p.20-29, mai./jun. 1995.

HUGON, Paul. **O imposto: teoria moderna e principais sistemas**. São Paulo: Renascença, 1945.

INSTITUTO de Planejamento e Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico e Científico-IPAD. **Receitas públicas**. Disponível em: <http://www.boacidade.com.br> em: 14/03/02.

KAIR, Antonio Amú; VIENOLI, Francisco Humberto. **Manual de orientação para o crescimento da receita própria municipal**. São Paulo: FGV-EAESP, 2000.

KERLINGER, F. N. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais**. São Paulo: EPU, 1980.

MACHADO Jr., J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei n.º 4.320 comentada: com a introdução de comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**: 30.^a ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: IBAM, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 13.^a edição, São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

MADEIRA, Mauro de Albuquerque. **Letrados, fidalgos e contratadores de tributos no Brasil Colonial**. Brasília: Coopermídia, Unafisco/Sindafisco, 1993.

MANAUS, Prefeitura Municipal, Secretaria Municipal de Economia e Finanças. Departamento de Contabilidade. **Balanco Geral do Município de Manaus, exercícios de 1994 a 2001**.

MANAUS, Prefeitura Municipal, Secretaria Municipal de Economia e Finanças. Departamento de Planejamento e Programação Orçamentária. Manual de Orçamento Público, 1999.

MANDÊTTA, Savério. **Impostos, taxas e contribuições**: resenha histórica do regime fiscal no Brasil. São Paulo: Colíbras, s.d.

MANGIERI, Francisco. **ISS**: teoria, prática e questões polêmicas ISSQN-Imposto sobre serviços de qualquer natureza. 1.^a edição, São Paulo: Edipro, 2001.

MARANHÃO, Ricardo; MENDES Jr., Antonio e RONCARI, Luiz. **Brasil história – texto e consulta – colônia**. 5.^a ed., São Paulo: Brasiliense, 1983.

MARTINS, Joel. **Subsídio para redação de tese, mestrado e de doutoramento**. São Paulo: Cortez & Moraes, 1979.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do imposto sobre serviços**. 3.^a ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2000.

MEIRELLES. Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 15.^a ed. atual. pela Constituição de 1988. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

MEIRELLES. Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 9.^a edição, São Paulo: Helvética Editora Ltda., 1997.

MELO, José Eduardo Soares del **Aspectos teóricos e práticos do ISS**. Dialética, São Paulo, 2000.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Curso de direito tributário**. Sistema tributário da constituição de 1969. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. V. I.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Curso de direito tributário**: para os cursos de direito, economia, administração e ciências contábeis. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

OLIVEIRA, Sílvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica**: projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses. São Paulo: Pioneira, 1997.

PACHECO, José da Silva. **Comentários à Lei de Execução Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1999.

PEREIRA, José Matias. **Finanças públicas**: A política orçamentária no Brasil. São Paulo: Atlas, 1999.

PEREIRA, L. C. Bresser; SPINK, P. **Reforma do estado e administração pública gerencial**. Rio de Janeiro: FGV, 1998.

PROGRAMA de Modernização da Administração Tributária do Município de Manaus-PMAT, de outubro de 1997.

REITZ, Adjaime e BEUREN, Ilse. **A gestão dos mecanismos básicos para a cobrança de tributos de competência municipal.** Revista Brasileira de Contabilidade. Ano XXXI n.º 133, p.23-35, janeiro/fevereiro 2002.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social:** métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 1989.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração.** guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudo de caso. 2.ª ed., São Paulo: Atlas, 1999.

SARAIVA, José Hermano. **História concisa de Portugal.** 3.ª ed., Lisboa: Europa-América, 1979.

SIMONSEN, Roberto C. **A evolução industrial do Brasil.** São Paulo: Nacional, 1939.

TEIXEIRA, H. Janny; SANTANA, S. Maria et al. **Remodelando a gestão pública:** uma revisão dos princípios e sistemas de planejamento, controle e avaliação de desempenho. São Paulo: Edgard Blucher Ltda., 1995.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais.** São Paulo: Atlas, 1994.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projeto e relatórios de pesquisa em administração.** 2.ª edição, São Paulo: Atlas, 1998.

YIN, R. K. **The case study:** Some answers. Administrative Science Quarterly, Cornell University, v.26, mar. 1981.

ANEXOS

ANEXO A

PRIMEIRA AÇÃO TÁTICA

Intensificação do recadastramento mercantil	Sim	Não	Em parte
Convocação por Edital de todos os contribuintes não-cadastrados.			
Fiscalização dos contribuintes não-cadastrados.			
Procedimentos para as empresas não-cadastradas em relação à solicitação de documento fiscal.			
Pesquisa em jornais para identificar contribuinte não-cadastrado.			

I. Dados do Entrevistado

Nome:

Função:

Desde quando ocupa essa função:

Formação Acadêmica:

Data da Entrevista:

II. Questões para a Entrevista

1. De que forma foi efetuada a convocação dos contribuintes não cadastrados para atualizar a Base Cadastral, conforme previsto no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT?
2. Houve algum tipo de procedimento para identificar os contribuintes não cadastrados?

3. Quais os procedimentos adotados para as empresa não cadastradas em relação à solicitação de documento fiscal?
4. Houve algum tipo de pesquisa em jornais para identificar contribuintes não cadastrados?
5. Quais as principais mudanças ocorridas no ISS, na sua percepção, em decorrência das ações táticas propostas no PMAT?
6. Quais os aspectos positivos percebidos no processo de gestão do ISS decorrentes dessa ação do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT?
7. Quais os aspectos negativos percebidos no processo de gestão do ISS decorrentes dessa ação do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT?

ANEXO B

SEGUNDA AÇÃO TÁTICA

Campanha Publicitária sobre a obrigatoriedade da emissão da Nota Fiscal	Sim	Não	Em parte
Campanha Publicitária de cunho educativo para conscientizar sobre a necessidade da exigência da Nota Fiscal.			
Estimular a sociedade por meio de prêmios para a exigência da Nota Fiscal.			

I. Dados do Entrevistado

Nome:

Função:

Desde quando ocupa essa função:

Formação Acadêmica:

Data da Entrevista:

II. Questões para a Entrevista

1. Houve alguma campanha publicitária de cunho educativo para conscientizar o público sobre a necessidade da exigência da nota fiscal, conforme previsto no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT?
2. Com a implementação do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, ocorreu alguma campanha para estimular a sociedade através de prêmios para a exigência da nota fiscal?
3. Quais as principais mudanças ocorridas no ISS, na sua percepção, em decorrência das ações táticas propostas no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT?

4. Foi possível perceber alguma alteração na arrecadação do ISS após a campanha publicitária, estabelecida no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT?
5. Quais os aspectos positivos percebidos no processo de gestão do ISS decorrentes dessa ação do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT?
6. Quais os aspectos negativos percebidos no processo de gestão do ISS decorrentes dessa ação do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT?

ANEXO C

TERCEIRA AÇÃO TÁTICA

Adesão ao Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica-CNPJ	Sim	Não	Em parte
Unificar Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica-CNPJ.			

I. Dados do Entrevistado

Nome:

Função:

Desde quando ocupa essa função:

Formação Acadêmica:

Data da Entrevista:

II. Questões para a Entrevista

1. Foi estabelecido convênio entre a Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF / Prefeitura Municipal de Manaus-PMM e o Governo Federal para compor o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica-CNPJ?
2. Para viabilizar essa unificação, foram implementados os seguintes procedimentos: a criação da unidade executiva, cruzamento das informações existentes, adequação da tabela Cadastro de Atividades-CAE para CNPJ, e adequação tecnológica de *hardware* e *software*?
3. Qual a alteração realizada pela Secretaria Municipal de Economia e Finanças-SEMEF para adequar-se à adesão no CNPJ, em relação aos procedimentos jurídicos?

4. Relacione os meios de comunicação que foram utilizados para divulgação e esclarecimentos ao público, quanto às alterações, modificações, bem como a nova sistemática do CNPJ?
5. De que formas foram estabelecidas normas e prerrogativas para a implementação administrativa do posto de atendimento?
6. Quais as principais mudanças ocorridas no ISS, na sua percepção, em decorrência dessa ação tática proposta no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT?
7. Quais os aspectos positivos percebidos no processo de gestão do ISS decorrentes dessa ação do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT?
8. Quais os aspectos negativos percebidos no processo de gestão do ISS decorrentes dessa ação do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT?

ANEXO D

QUARTA AÇÃO TÁTICA

Ampliação e implantação da Declaração Mensal de Serviços-DMS	Sim	Não	Em parte
DMS via disquete e internet.			

I. Dados do Entrevistado

Nome:

Função:

Desde quando ocupa essa função:

Formação Acadêmica:

Data da Entrevista:

II. Questões para a Entrevista

1. A reformulação da entrega da Declaração Mensal de Serviços-DMS via disquete e internet foram efetivadas?
2. Como a implantação da entrega da Declaração Mensal de Serviços-DMS via disquete e internet ajudam para evitar a sonegação do ISS por parte do contribuinte substituto?
3. A entrega da Declaração Mensal de Serviços-DMS via disquete e internet permitiram o acompanhamento mensal do movimento econômico do contribuinte, objetivando a redução da sonegação?
4. Quais as principais mudanças ocorridas no ISS, na sua percepção, em decorrência dessa ação tática proposta no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT?

5. Quais os aspectos positivos percebidos no processo de gestão do ISS decorrentes dessa ação do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT?

6. Quais os aspectos negativos percebidos no processo de gestão do ISS decorrentes dessa ação do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT?

ANEXO E

QUINTA AÇÃO TÁTICA

Fiscalização de <i>blitz</i> sobre diversões públicas	Sim	Não	Em parte
Atividades de Fiscalização noturna: danceteria, restaurantes, bares, shows e bingos.			
Cadastramento de equipamentos de jogos eletrônicos.			
Incremento da arrecadação desse Setor na ordem de sessenta por cento.			

I. Dados do Entrevistado

Nome:

Função:

Desde quando ocupa essa função:

Formação Acadêmica:

Data da Entrevista:

II. Questões para a Entrevista

1. As fiscalizações de *blitz* sobre as diversões públicas foram executadas?
2. Relacione os documentos fiscais exigidos na *blitz* da atividade noturna, no ato da fiscalização, desses estabelecimentos comerciais. E descreva a importância de cada um deles.
3. Qual o procedimento de controle do funcionamento dos jogos eletrônicos a partir da implementação do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT?

4. Foi alcançado o percentual de incremento na arrecadação proposto no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT decorrente dessa ação?
5. Quais as principais mudanças ocorridas no ISS, na sua percepção, em decorrência da ação tática proposta no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT?
6. Quais os aspectos positivos percebidos no processo de gestão do ISS decorrentes dessa ação do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT?
7. Quais os aspectos negativos percebidos no processo de gestão do ISS decorrentes dessa ação do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT?

ANEXO F

SEXTA AÇÃO TÁTICA

Intensificar a fiscalização sobre setores pouco visitados	Sim	Não	Em parte
Fiscalização ostensiva: as construtoras, empresas de transportes coletivos, instituições educacionais, seguradoras, assistências técnicas e contribuintes substitutos (indústrias).			
Fiscalização ostensiva, objetivando incrementar em vinte por cento a arrecadação do tributo.			
Fiscalização de, no mínimo, quinhentas empresas enquadradas como contribuintes substitutos no prazo de um ano.			
Auditar em torno de cinquenta empresas enquadradas nas atividades de assistência técnica, processamento de dados e instituições financeiras.			

I. Dados do Entrevistado

Nome:

Função:

Desde quando ocupa essa função:

Formação Acadêmica:

Data da Entrevista:

II. Questões para a Entrevista

1. Está havendo fiscalização ostensiva em construtoras, empresas de transportes coletivos, instituições educacionais, seguradoras, assistências

técnicas e contribuintes substitutos (Industriais), a partir da implementação do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT?

2. Ocorreu alguma alteração na arrecadação do ISS após a fiscalização ostensiva nestas empresas?
3. O incremento na arrecadação do ISS na ordem de 20%, estabelecido no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT, foi alcançado?
4. O número estabelecido de empresas enquadradas como contribuinte substituto foi alcançado?
5. Qual o número de empresas enquadradas nas atividades de assistência técnica, processamento de dados e instituições financeiras que foram auditadas decorrente dessa ação do PMAT?
6. Quais as principais mudanças ocorridas no ISS, na sua percepção, em decorrência dessa ação tática proposta no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT?
7. Quais os aspectos positivos percebidos no processo de gestão do ISS decorrentes dessa ação do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT?
8. Quais os aspectos negativos percebidos no processo de gestão do ISS decorrentes dessa ação do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT?

ANEXO G

SÉTIMA AÇÃO TÁTICA

Cobrança do ISS dos prestadores de transportes coletivos pela receita efetiva	Sim	Não	Em parte
Estabelecer procedimentos de fiscalização dos transportes coletivos para base de cálculo do ISS.			
Fiscalização ostensiva nas empresas com base nos dados do cadastro.			
Tornar o documento de caixa das empresas (borderô) um documento oficial, regulamentando por meio de dispositivo legal.			

I. Dados do Entrevistado

Nome:

Função:

Desde quando ocupa essa função:

Formação Acadêmica:

Data da Entrevista:

II. Questões para a Entrevista

1. Quais os procedimentos de fiscalização dos transportes coletivos implementados com o Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT?
2. Qual o motivo da alteração da base de cálculo do ISS das empresas de transporte coletivo?

3. Que tipo de procedimento foi utilizado para regulamentar o documento de caixa das empresas de transporte coletivo com vista a torná-lo um documento oficial?
4. Quais as principais mudanças ocorridas no ISS, na sua percepção, em decorrência dessa ação tática proposta no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT?
5. Quais os aspectos positivos percebidos no processo de gestão do ISS decorrentes dessa ação do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT?
6. Quais os aspectos negativos percebidos no processo de gestão do ISS decorrentes dessa ação do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT?

ANEXO H

OITAVA AÇÃO TÁTICA

Revisão do processo de estimativa	Sim	Não	Em parte
Redução ao máximo do regime de recolhimento do ISS, por estimativa.			
Aumento na ordem de dez por cento no número de prestadores de serviços.			

I. Dados do Entrevistado

Nome:

Função:

Desde quando ocupa essa função:

Formação Acadêmica:

Data da Entrevista:

II. Questões para a Entrevista

1. Quais os critérios utilizados na revisão do regime de recolhimento do ISS por estimativa objetivando sua redução?
2. Qual a redução alcançada dos contribuintes no regime de pagamento do ISS por estimativa? De que forma essas empresas serão identificadas?
3. O percentual estabelecido de aumento do número de prestadores de serviços cadastrados, para aumentar a arrecadação do ISS, foi atingido?
4. Quais as principais mudanças ocorridas no ISS, na sua percepção, em decorrência dessa ação tática proposta no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT?

5. Quais os aspectos positivos percebidos no processo de gestão do ISS decorrentes dessa ação do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT?

6. Quais os aspectos negativos percebidos no processo de gestão do ISS decorrentes dessa ação do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT?

ANEXO I

NONA AÇÃO TÁTICA

Fiscalização institucional com ampliação e institucionalização do Grupo de Inteligência	Sim	Não	Em parte
Identificação de forma automática e impessoal dos contribuintes que não estejam recolhendo corretamente seus tributos.			
Criação de uma “malha fina” para identificar os contribuintes que não recolhem os tributos.			
Ampliação do grupo de inteligência e identificação de novos nichos contributivos, áreas de evasão e sonegação.			
Propor procedimentos que aumentem a eficiência da fiscalização.			

I. Dados do Entrevistado

Nome:

Função:

Desde quando ocupa essa função:

Formação Acadêmica:

Data da Entrevista:

II. Questões para a Entrevista

1. Houve a ampliação e institucionalização do grupo de inteligência existente?
2. Os contribuintes que não estavam recolhendo corretamente seus tributos foram identificados pelo grupo de inteligência? De que forma?
3. O grupo de inteligência conseguiu atender as expectativas propostas no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT?

4. Quais os procedimentos sugeridos pelo grupo de inteligência para aumentar a eficiência na fiscalização?
5. Quais as principais mudanças ocorridas no ISS, na sua percepção, em decorrência dessa ação tática proposta no Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT?
6. Quais os aspectos positivos percebidos no processo de gestão do ISS decorrentes dessa ação do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT?
7. Quais os aspectos negativos percebidos no processo de gestão do ISS decorrentes dessa ação do Programa de Modernização da Administração Tributária-PMAT?