



**ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PREFEITURA MUNICIPAL DE SANT'ANA DO LIVRAMENTO**

“Palácio Moisés Viana”

Unidade Central de Controle Interno

PARECER Nº 130/05

ENTIDADE SOLICITANTE: Secretaria Municipal de Administração

**FINALIDADE: Manifestação para fins de colaboração e análise do Projeto de Lei que
*Institui o Programa de Recuperação de Dívida Ativa (REDIDAE).***

ORIGEM: Projeto de Lei, oriundo do Departamento de Águas e Esgotos.

DOS FATOS:

Ocorre que chegou à Assessoria Jurídica desta Unidade de Controle Interno, para manifestação, o Projeto de Lei, enviado pelo Departamento de Água e Esgoto _ Autarquia Municipal, o qual visa a instituição de um programa de recuperação de dívida ativa (REDIDAE) e dá outras providências, inclusive com a “anistia” de tributos.

O referido projeto estabelece a recuperação de receita da Autarquia, paradoxalmente, através de “anistia”, “reduções que chegam a 100% na correção monetária”, “descontos nas multas, juros e correção monetária”, “quitação de débitos de dívida ativa através de serviço voluntário”, “compensação”, dentre outras sugestões.

DA PRELIMINAR:

No cumprimento das atribuições estabelecidas nos Arts. 31 e 74 da Constituição Federal e na Lei Municipal nº 4.242, de 27/09/2001, e demais normas que regulam as atribuições do Sistema de Controle Interno, referentes ao exercício de controle prévio e concomitante dos atos de gestão, cumpre-nos lembrar que a consulta, sempre que possível, deverá vir instruída *com parecer do Órgão de Assistência Técnica ou Jurídica da autoridade consulente*, conforme orientação do Tribunal de Contas do Estado, a fim de dar subsídios à manifestação desta Unidade de Controle. Ocorre que, apreciando a proposição em tela, verificou-se que a Procuradoria Jurídica daquela Autarquia se manifestou pela aprovação do documento, não emitindo, porém, qualquer

manifestação sobre a fundamentação legal do Projeto sob estudo, tendo se limitado, tão somente, a um juízo de valor, esvaziando totalmente qualquer embasamento que se pretendesse dar, no que tange à legalidade do mesmo.

Nesse sentido, pelas implicações legais a que está submetido o Gestor Maior do Município, a fim de proteger seus atos, bem como visando a orientação do Administrador Público, mencionamos, a seguir, alguns pontos, anotados no curso dos exames, que entendemos conveniente destacar por, efetivamente, contrariarem frontalmente à legalidade, lembrando ainda que, por força regimental, a *resposta à consulta não constitui pré-julgamento de fato ou caso concreto* (Regimento Interno – UCCI – Decreto 3.662/03).

A Assessoria Jurídica desta UCCI é contra a aprovação do Projeto, nos termos em que os argumentos foram esposados, tanto na justificativa, quanto no Parecer. Repita-se, somos contrários, apenas na forma como foram colocados, respectivamente, quanto à legalidade, haja vista que desatenderam os requisitos da Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como foram de encontro ao que dispõe o Código Tributário Nacional. Por conseguinte, passamos a apresentação da legislação pertinente e aos fundamentos de nossa posição.

DA LEGISLAÇÃO:

Cabe a esta Assessoria, além do exame de mérito, inicialmente, apreciar a proposição quanto à sua compatibilidade ou adequação com o Código Tributário; a Lei de Responsabilidade Fiscal; a Lei 4.320/64, que estatui normas de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos entes federados; o Plano Plurianual; a Lei de Diretrizes Orçamentárias e o Orçamento Anual; nos termos do Regimento Interno desta Unidade de Controle (Regimento Interno – UCCI – Decreto N° 3.662/03), bem como e, acima de tudo, dar cumprimento à Constituição Federal, que “estabelece a adoção de procedimentos para o exame de compatibilidade ou adequação orçamentária e financeira”.

“(…)

CONSTITUIÇÃO FEDERAL

TÍTULO VI

Da Tributação e do Orçamento

CAPÍTULO I

DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Seção I

DOS PRINCÍPIOS GERAIS

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

I - impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

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

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

(...)

Seção II

DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

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

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

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

(...)

~~*(*) § 6º - Qualquer anistia ou remissão, que envolva matéria tributária ou previdenciária, só poderá ser concedida através de lei específica, federal, estadual ou municipal.*~~

***(*) Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3,
de 17/03/93:***

"§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativas a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima e numeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, XII, g."

A Lei de Diretrizes Orçamentárias do Município, de 2005, em seus artigos 28 e 29, condiciona a aprovação de lei que trate de renúncia de receita tributária ao cumprimento do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal:

“Art. 28 – A lei que conceda ou amplie incentivo, isenção ou benefício, de natureza tributária ou financeira, somente entrará em vigor após anulação de despesa em valor equivalente, caso produzam impacto financeiro no mesmo exercício.

Art. 29 – O Poder Executivo procederá mediante decreto, a ser publicado no prazo de trinta dias, a troca de fontes de recursos condicionados constantes da lei orçamentária sancionada, cujas alterações na legislação foram aprovadas antes do encaminhamento do respectivo projeto de lei para sanção”.

O artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 04.05.00), por seu turno, determina que:

“Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos

uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.”

Também é importante que se ressalte o que dispõe o Código Tributário Nacional, para que se possa fundamentar o presente Parecer:

“(…)

LIVRO PRIMEIRO
SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL
TÍTULO I

(…)

Art. 3º 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.

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

(…)

TÍTULO III
Impostos
CAPÍTULO I
Disposições Gerais

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Art. 17. Os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam deste Título, com as competências e limitações nele previstas.

(…)

TÍTULO IV
Taxas

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

Parágrafo único. *A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.*

(Redação dada pelo Ato Complementar nº 34, de 30.1.1967)

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou a abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 31, de 28.12.1966)

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Art. 80. Para efeito de instituição e cobrança de taxas, consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público.”

DA FUNDAMENTAÇÃO:

Trata-se o presente Parecer de uma análise das renúncias de receitas, dentre as quais se encontram a “anistia”, “isenções” e “remissões” fiscais, no campo das “taxas”, abordando quais os aspectos e quais legislações vedam o poder competente, no caso o Executivo Municipal, através da Autarquia – DAE, a deliberar acerca das abstenções do referido tributo. Destaca-se, fortemente, os ditames do Art. 14, da Lei Complementar nº 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal, mais precisamente sobre a “RENÚNCIA DE RECEITA”, dando um enfoque nas possibilidades de concessão de isenção de taxas, ressaltando alguns critérios tributários que não podem ser desvirtuados, tais como a **impossibilidade de pagamento de tributos “in-laborem”**.

Ressaltamos, principalmente, a natureza dos tributos, porque visam a atender as necessidades do Estado, sem o que seria impossível a existência do mecanismo estatal da forma como o temos hoje. As metas para se atender o que chamamos de Estado Mínimo, ou seja, para levar a frente à manutenção das necessidades da sociedade, tais como segurança, educação, saúde, saneamento, em fim, toda a estrutura organizacional da Administração Pública, exige uma despesa e, conseqüentemente, uma receita, em outras palavras, o equilíbrio entre receita e despesa, ao que chamamos de gestão orçamentária. Daí surgiram, dentre outras, as privatizações e a imposição ao equilíbrio das contas públicas.

Neste contexto, buscou-se um estudo que procurasse detalhar como poderão, a partir da publicação da Lei nº 101/00, ser tratadas as abstenções ao direito de cobrar da Administração, podendo, ou não, serem consideradas renúncia de receita. Somando-se à renúncia de receita, serão estudados também, critérios já existentes limitativos do poder municipal de isentar. É o que se pretende, tendo em vista que o Estado/Administração Pública não pode prescindir de receitas que equilibrem as contas públicas, por provocar uma diminuição no tamanho desta, diminuindo, conseqüentemente, as ações desejadas pela sociedade.

Antes de prosseguir, porém, é indispensável se recorra a alguns conceitos, tais como tributo, taxa, tarifa, anistia, isenção e remissão, os quais estão registrados na LC 101/2000, Art. 14, § 1º, transcrito acima:

“(…)

Curso de Direito Tributário – Hugo de Brito Machado – Ed. Malheiros, 25ª edição, pg. 68:

Tributo – 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 (CTN, art. 3º)...

...Toda prestação pecuniária. Cuida-se de prestação tendente a assegurar ao Estado os meios financeiros de que necessita para a consecução de seus objetivos, por isso que é de natureza pecuniária. Não há mais nos sistemas tributários modernos o tributo em natureza, pago em serviços ou em bens diversos do dinheiro.

... Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir. A prestação tributária é pecuniária, isto é, seu conteúdo é expresso em moeda. O Direito brasileiro não admite a instituição de tributo em natureza, vale dizer, expresso em unidade de bens diversos do dinheiro, ou em unidade de serviços. Em outras palavras, nosso Direito desconhece os tributos in natura e in labore. Tributo in natura seria aquele estabelecido sem qualquer referência a moeda. Por exemplo, um imposto sobre a importação de trigo cuja lei instituidora determinasse que por cada tonelada de trigo importado o importador entregaria, a título de tributo, cem quilos de trigo à União. Ou um imposto sobre a comercialização de ouro cuja lei instituidora determinasse que, por cada quilo de ouro negociado, cem gramas seriam entregues à entidade tributante. Tributo in labore seria aquele instituído também sem qualquer referência a moeda. Por exemplo, um imposto sobre a atividade profissional cuja lei instituidora determinasse que todo profissional liberal seria obrigado a dar um dia de serviço por mês à entidade tributante.

Diante o conceito elaborado pelo Doutrinador acima citado fica claro que é impossível dar seqüência ao Projeto de Lei sob estudo, haja vista que afronta a própria definição conceitual de “tributo”. Sabe-se que existe uma lei municipal, autorizadora do pagamento dos tributos através de prestação de serviço, a Lei 4.393, de 20 de maio de 2002, **porém esta não pode ser alegada como precedente para que se venha a praticar uma nova ilegalidade.**

O que se torna emergencial é a retirada de todas as Leis Municipais, do plano jurídico, que se baseiam em pagamento de tributos que não sejam em dinheiro, visto que, além de ir de encontro ao que dispõe o CTN e à jurisprudência Pátria, pode vir a causar sérios inconvenientes para a Administração, haja vista que, ainda que se considere o pagamento dos tributos através da prestação de serviço, é preciso considerar que esses contribuintes prestarão o serviço, portanto, trabalharão e precisam ser remunerados conforme as leis trabalhistas, com a

respectiva assinatura na Carteira de Trabalho, férias proporcionais, 13º salário proporcional, contagem do tempo de serviço para aposentadoria, por conseguinte, precisam de FGTS, em fim, todos estes aspectos devem ser considerados, pois, caso contrário, a Administração Pública estaria se locupletando, ilicitamente, da situação de necessidade do trabalhador, já se presumindo que, para pagar com a prestação de serviço, é porque não tem condições financeiras de arcar com o tributo.

Nesse sentido prossegue o Ilmo. Doutrinador, Hugo de Brito:

“...Diversa da questão de saber se existe em nosso Direito o tributo em natureza é a questão de saber se o sujeito passivo da obrigação tributária principal tem o direito subjetivo de extinguir o crédito respectivo mediante a entrega de bens diversos de dinheiro. Parece-nos que tal questão deve ser respondida negativamente. A dívida de tributo deve ser satisfeita em moeda. Apenas em circunstâncias especiais é possível a satisfação da obrigação tributária mediante a entrega de bens outros cujo valor possa ser expresso em moeda.

Realmente, a questão em referência há de ser resolvida com o exame dos dispositivos que tratam especificamente da extinção do crédito tributário, vale dizer, com o exame dos Arts. 156 e seguintes do CTN e das leis especiais sobre o assunto.

*Mesmo depois de alterado o Art. 156 do CTN, pela Lei Complementar nº, de 10.01.2001, que lhe acrescentou um inciso referindo-se a **dação em pagamento**, esta não constitui uma forma ordinária de extinção do crédito tributário. Logo a prestação tributária há de ser satisfeita, ordinariamente, mediante a entrega de dinheiro.”*

O art. 3º, do Código Tributário Nacional, introduz-nos ao contato com o instituto afirmando que se trata de uma prestação *pecuniária compulsória*. O termo pecuniária, nesta oração, reporta-se ao objeto da prestação tributária, significando que tal prestação só poderá ser satisfeita em pecúnia, ou seja, em dinheiro. Já o qualificativo *compulsória* retira do tributo o elemento volitivo. Isto porque à vontade do contribuinte não tem, definitivamente, o condão de influir no nascimento da obrigação tributária. Uma vez previsto validamente em lei, emanada da pessoa competente, ou seja, uma vez conjecturado como hipótese de incidência de um tributo, subsumindo o fato praticado pelo contribuinte, infalivelmente surge a obrigação de prestar o tributo ao ente político. A vontade do contribuinte existe em um momento anterior ao fato tributário. A título de exemplo, poderíamos citar a utilização da água em pequena ou grande quantidade, fato tributário previsto na hipótese de incidência da “taxa de água”. Na resolução de usar ou não certa quantia de água há a livre vontade do contribuinte. Porém, registrada a quantia no hidrômetro, ocorre a subsunção do fato à norma, sujeitando-se compulsoriamente ao tributo.

Prossegue o art. 3º, dispondo na oração *em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir* o objeto da prestação tributária. Entendemos que, na própria definição, o legislador pretendeu reafirmar a forma de pagamento do tributo, pois ao repetir que “**tributo é toda prestação pecuniária**” fez questão de reforçar “**em moeda**”. Ora, “**pecúnia**” é “**em moeda**”. Haveria a redundância, se não fosse a livre intenção de ratificar a forma de pagamento “**em dinheiro**”.

Conforme nos elucida o Prof. Carlos Augusto, da Universidade Federal do Espírito Santo, já criticando a cláusula “*ou cujo valor nela se possa exprimir*”, agregada na oração, cita Paulo de Barros Carvalho:

“... por meio dela, ampliou-se exageradamente o âmbito das prestações tributárias, pois quase todos os bens são suscetíveis de avaliação pecuniária. Sacha Calmon Navarro Coelho, trilhando outra linha de raciocínio, alega que essa fórmula permite que o valor da exação venha expresso em unidades monetárias, como UFIR's. Contra-pondo-se a esta teoria, juristas de escol, como Geraldo Ataliba e Roque

Carrazza alegam que tal permissão desvirtuaria a liquidez do tributo, ferindo de morte o princípio da segurança jurídica...

Pelo exposto, no que tange ao Art. 5º e incisos, do Projeto sob análise, bem como a legislação Municipal que estabelece a possibilidade de quitação dos débitos tributários, pelos contribuintes, através da prestação de serviços, somos do entendimento que o dispositivo está ferido de morte, o que só por este motivo já inviabilizaria o envio do documento à Câmara de Vereadores da forma como está redigido.

Ainda nos resta analisar a diferença indispensável entre “**taxa e tarifa**”, haja vista que, na legislação da Autarquia Municipal – DAE, aparece, em algumas vezes, a identificação do mesmo tributo como taxa e noutras como tarifa. Para darmos fim a discussão e definirmos de forma cabal a polêmica, é indispensável que se discorra sobre “**serviço público**”, sem o que não haverá um consenso lógico.

A extrema importância desse estudo precedente, a despeito de sua complexidade, destina-se à solução de uma questão singela, qual seja, a de determinar se os serviços prestados pelo DAE são remunerados por *taxa* ou *tarifa*, para tanto é crucial definir se é ou não um *serviço público*. A fim de embasar nossa argumentação vimos trazer o posicionamento maciço da Doutrina predominante:

Maria Sylvia Di Pietro:

“...serviço público é toda atividade material que a lei atribui ao Estado para que a exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob regime jurídico total ou parcialmente público...”

Hely Lopes Meirelles:

“... entende que "serviço público é todo aquele prestado pela Administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade ou simples conveniências do Estado...”

José Cretella Júnior:

“...toda atividade que o Estado exerce, direta ou indiretamente, para satisfação do interesse público, mediante procedimento de direito público...”

Celso Ribeiro Bastos:

“... serviço público é uma atividade prestada pela Administração, que se vale do seu regime próprio de direito administrativo, com vistas ao atingimento de uma necessidade coletiva que pode ser fruída uti singuli ou uti universi pelos administrados...”

Celso Antônio Bandeira de Mello:

“...serviço público é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material fruível diretamente pelos administrados, prestado pelo Estado ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de direito público – portanto consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais – instituído pelo Estado em favor dos interesses que houver definido como próprios.”

Assim, cumpre observar que em todas as definições apresentadas pelos expoentes da doutrina pátria supracitados, constam os elementos essenciais de configuração do que seja serviço público, quais sejam, a prestação *direta* ou *indireta* de um serviço pelo Estado, mediante um *regime jurídico de direito público*, visando à **satisfação dos interesses sociais**, no exercício das ***funções***.

eminentemente estatais.

Apesar da simplicidade aparente do conceito aqui apresentado, é de suma importância salientarmos e tentarmos definir o que venha a ser aquela dita *atividade eminentemente estatal*, visto ser aí que reside a grande polêmica que implica na questão da remuneração pública.

Atividade eminentemente estatal é aquela que o Estado presta ao particular, tomando para si a competência para a exploração de determinados serviços, excluindo destes a atividade privada. Ora, diante disso é cristalina a natureza jurídica da prestação dos serviços de abastecimento de água e implementação da rede de esgoto, no sentido de entendê-la como *serviço público*, e mais ainda, caracterizando a sua natureza como *prerrogativa do Estado*, mesmo porque, trata-se de uma exigência do próprio Estado, levando em consideração a saúde pública.

Nessa linha de raciocínio, se a Administração exige que o contribuinte, para ter o “*habite-se*”, quando constrói sua casa, apresente a rede de água e esgoto instalada, com a juntada da planta de engenharia, onde constem as mesmas, por tratar-se de **assunto de saneamento, onde a saúde pública é o escopo**, não pode, **jamais, vir a cortar aquilo que exige de seus administrados**, ou seja, o fornecimento de água, configurando assim um *serviço público essencial*.

Prosseguindo, deve-se destacar que aquelas atividades que o Estado, em determinado momento histórico, elege como próprias, não necessitam do aval da essencialidade para que sejam definidas como *serviços públicos*, já o sendo pela expressa vontade do constituinte que as exclui das lindes da iniciativa privada, tornando, portanto *obrigatória* a sua prestação.

Conclui-se, outra vez, que, se o Legislador, mediante a distribuição de competências dos entes públicos, determina que certas atividades serão prestadas pelos *entes estatais*, torna-se então compulsória a sua disponibilidade, com a exclusão de qualquer outra entidade, a menos que a estas seja conferida, por meio de autorização, concessão ou permissão, a possibilidade de exercício desse mister, sem subtrair-lhe, entretanto, o caráter público, o que não é o caso, pois trata-se de uma Autarquia, isto é, um ente da administração indireta.

Nas palavras do Prof. Hely:

“...A autarquia é forma de descentralização administrativa, através da personificação de um serviço retirado da Administração centralizada. Por essa razão, à autarquia só deve ser outorgado serviço público típico, e não atividades industriais ou econômicas, ainda que de interesse coletivo. Para estas a solução correta é a outorga às empresas governamentais criadas para este fim, ou sua delegação a empresas privadas, mediante concessão ou permissão...”

...A doutrina é concorde no assinalar as características das entidades autárquicas, ou seja, a sua criação por lei com personalidade de Direito Público, patrimônio próprio, capacidade de auto-administração sob controle estatal e desempenho de atribuições públicas típicas. Sem a conjunção desses elementos não há autarquia.”

Em contrapartida a essa dita *atividade eminentemente estatal*, subsiste a *atividade empresarial do Estado* que corresponde àquela que o ente público desenvolve em concorrência com a iniciativa privada, mediante normas de direito privado, visando primordialmente a obtenção de receitas, dentro dos limites **traçados pela Constituição Federal.**

Compartilhando desse mesmo entendimento, o prof. Hely Lopes Meirelles apresenta, adotando a classificação de José Cretella Jr., o conceito de *serviços industriais* da seguinte forma:

"Serviços industriais são os que produzem renda para quem os presta, mediante a remuneração da utilidade usada ou consumida, remuneração esta, que, tecnicamente, se denomina tarifa ou preço público, por ser sempre fixada pelo poder público, quer quando o serviço é prestado por seus órgãos ou entidades, quer quando por concessionários, permissionários ou autorizatários.

Os serviços industriais são impróprios de Estado, por consubstanciarem atividade econômica que só poderá ser explorada diretamente pelo poder público quando 'necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei' (CF, art. 173)".(grifos nossos)

Em face dos conceitos aqui apresentados, é plenamente possível diferenciar serviço público de atividade empresarial do Estado, o que nos leva a conseqüente manifestação sobre o que seja tarifa.

PREÇO PÚBLICO OU TARIFA

O conceito de *preço público*, também denominado com bastante freqüência de *tarifa*, apresenta-se bastante tormentoso na doutrina financista, principalmente porque suas regras possuem elevado grau de coincidência com as regentes do Direito Privado, sendo, portanto, um elemento ímpar na sistemática orçamentária.

Os Profs. Carlos Augusto Jeniêr e Roberto Moraes Dias, da Universidade do Espírito Santo, citam Ricardo Lobo Torres, visando apresentar um conceito sintético para o *preço público ou tarifa*:

*"...é a prestação pecuniária, que, não sendo dever fundamental nem se vinculando às liberdades fundamentais, é exigida sob a diretiva do princípio constitucional do benefício, **como remuneração de serviços públicos inessenciais**, com base no dispositivo constitucional que autoriza a intervenção no domínio econômico..."*

De outra forma registram que:

*"...Na verdade, conforme referências já apontadas, **adotamos o entendimento de que o preço público é a contraprestação por um serviço realizado pelo Estado no exercício de sua atividade empresarial**, ou seja, com vistas inicialmente ao recebimento da receita, **daí o caráter eminentemente privatístico desse instituto**. Deve-se atentar que a atividade empresarial desenvolvida pelo Estado possui como objetivo principal a exploração do patrimônio no intuito de obtenção de receita.*

*Além disso, essa atividade empresarial desenvolvida pelo Estado não pode ser tomada em sentido lato, **possibilitando ao ente público, ao seu bel prazer, o intervencionismo na atividade econômica desenvolvida pelos particulares**; ao contrário, a referida atividade deve ter como pressuposto de validade os imperativos de segurança nacional e/ou o relevante interesse coletivo."*

Entendimento de equivalente substância é o exposto pelo ilustre Administrativista Celso Antônio Bandeira de Mello ao defender que:

*"Na interferência do Estado no domínio econômico, isto é, de sua atuação empresarial (por si mesmo ou por criatura sua), **uma vez que poderia ser danosa***

para a 'liberdade de iniciativa' – que é um dos fundamentos expressos da ordem econômica brasileira, consoante dispõe o art. 170, caput da Constituição – e perigosa para a 'livre concorrência', que é um dos princípios obrigatórios de nosso sistema (art. 170, IV) – o art. 173 tratou de balizar estritamente as possibilidades do Estado atuar como empresário.

"O citado artigo dispõe que: 'ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei'"(16). (Grifos do autor)

Assim sendo, nota-se que o serviço remunerado por preço público, **primeiro:** somente pode ser prestado se atendidas as condições estabelecidas no referido dispositivo constitucional (CF, Art. 173, caput); **segundo:** possui natureza contratual, sendo que o vínculo firmado entre o particular e o Estado possui certo caráter bilateral (sinalagmático), destoante portanto da sistemática tributária, haja vista que **existe um certo acordo contraprestacional pelo serviço específico e divisível efetivamente prestado.**

*Vale destacar ainda que, nesse ponto, encontram-se os principais elementos da cobrança do preço público, quais sejam: **a realização de atividade empresarial pelo Estado de forma efetiva, divisível e específica e a manutenção da relação contratual da prestação.***

De fundamental importância no desenvolver do estudo dos preços públicos é a noção dessa tão falada natureza contratual, uma vez que, por ela, a instituição e cobrança desonera o ente público da observância dos princípios constitucionais tributários, sendo portanto inaplicáveis, quanto à cobrança dos preços, as chamadas limitações ao poder de tributar, dispostos da Carta Magna, notadamente em seu art. 150.

Diante disso, a utilização da cobrança indiscriminada de tarifas pelo Estado resultaria em verdadeiro desrespeito às garantias individuais postas pelo sistema normativo-constitucional pátrio, concedendo ao Estado um enorme poder de disposição e discricionariedade sobre os bens dos particulares, sendo essa a grande crítica ao sistema de cobrança de preços pelos entes públicos.

*Ocorre, entretanto, que, conforme exposto, a 'liberdade' estatal em atuar no domínio econômico somente é admitida quando atendidos os pressupostos do citado art. 173 da CF, quais sejam, os imperativos de segurança nacional e/ou o relevante interesse coletivo. Sem esses, a intervenção estatal resta ilegal e abusiva, **desvirtuando assim o sentido e a razão de ser do Estado, uma vez que este não existe para si próprio, e sim para promover, conforme referenciado ab initio, o bem estar da sociedade.**"*

Salientamos que os comentários acima cabem, inclusive para que a Autarquia se mantenha dentro dos parâmetros para os quais foi criada, ou seja, que tenha sempre em mente que é uma extensão da Administração Direta, apesar de sua autonomia e, como tal não possui autorização para competir em igualdade com o particular.

TAXA

Conforme salientado inicialmente acerca das formas de aquisição de receita pelo Estado, notadamente no que tange à via Tributária, ressaltamos, agora, o conceito e elementos das chamadas *taxas*, portanto cumpre destacarmos o disposto no art. 145, II da *Carta Magna* que assim dispõe:

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

(...)

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

(...)

§2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos."

Pode-se definir taxas como o tributo contraprestacional devido pelo particular mediante realização, efetiva ou potencial, de um serviço público "lato sensu" específico e divisível pelo Estado. Logo, a cobrança das *taxas* deve corresponder a determinada atividade estatal (específica e divisível – sempre), voltada ao atendimento das necessidades dos particulares nos termos traçados na Constituição Federal, que será devida sempre que utilizada, ou, em alguns casos, pela sua simples disponibilidade.

O FATO GERADOR DAS TAXAS

Neste ponto nos utilizamo-nos das palavras do eminente Prof. Geraldo Ataliba:

" A hipótese de incidência da taxa é uma atuação estatal diretamente (imediatamente) referida ao obrigado (pessoa que vai ser posta como sujeito passivo da relação obrigacional que tem a taxa por objeto)."

Assim, de maneira bastante simplista, permanecemos com o entendimento dos Profs. Da Universidade do Espírito Santo, entendendo que o *fato gerador* da obrigação tributária referente às taxas reside na questão da utilização (mesmo que potencial) do *serviço público* específico e divisível. *Específico*, segundo o entendimento esposado no CTN (art. 79, II), quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade públicas, ou seja, é específico o *serviço prestado* ou *posto à disposição* do particular, desde que se possa identificar com precisão o fim a que se destina. *Divisível*, quando suscetível de utilização, separadamente, por parte de cada um de seus usuários. Destarte, o *fato gerador* das *taxas* deve ser tal que, correspondendo à uma determinada *atividade eminentemente estatal*, compreendida essa também como as que o ente público elege, pela via legal, como próprias de sua competência, seja *prestada* à sociedade (ou em determinados casos *posta à sua disposição*) de forma *específica* e *divisível*.

É imperioso, portanto que se atente para o fato de que não é possível permitir que a liberdade típica da instituição das *tarifas* seja transportada com suas normas sinalagmáticas, **decorrentes de relações contratuais, oriundas do direito privado**, para o direito público, sendo desconsideradas assim as chamadas *garantias individuais tributárias*, representadas pelas limitações constitucionais baseadas no *princípio do não-confisco*, *princípio da anterioridade*, *princípio da anualidade* e no *princípio da legalidade*, que permeiam a cobrança dos tributos e, conseqüentemente, das *taxas*.

Em síntese, entende esta UCCI, s.m.j., que o *fato gerador* delimitador da forma de remuneração da Autarquia Municipal é passível de tributação através de **taxa, pois não tem caráter empresarial e não visa o lucro**, como tal, compreende a realização de uma atividade eminentemente estatal, *específica e divisível*, voltada à realização das funções do Estado no fornecimento de condições necessárias à manutenção da vida digna da comunidade, conforme as disposições e competências traçadas na Constituição Federal.

Quanto ao disposto no Art. 4º, do Projeto sob estudo, esta UCCI, s.m.j., entende que estão presentes mais de um instituto, no que se refere à "anistia", conforme é possível depreender do seguinte enunciado:

“(…)

Manual do IBAM – Gestão Fiscal Responsável – Cadernos IBAM 5 – Acompanhamento da Execução Orçamentária:

• **A anistia** – é a exclusão do crédito tributário relativo a penalidades pecuniárias, ou seja, as multas e juros de mora. Pela anistia, o legislador extingue as penalidades cometidas pelo contribuinte infrator da legislação tributária, impedindo a constituição do crédito. Se o crédito já estiver constituído, o legislador poderá dispensá-lo pela **remissão, mas não pela anistia**.

• **A concessão de isenção** - quando um tributo é instituído, a respectiva lei estabelece, entre outras, as situações de incidência do tributo. São as hipóteses de incidência. A isenção é a exclusão, parcial ou total, da hipótese de incidência. Ou seja, a concessão de isenção retira do conjunto de hipóteses de incidência aquela que, mesmo ocorrendo, não dará origem ao tributo. É anterior a constituição do crédito.

• **A remissão** – é a dispensa concedida ao contribuinte de pagar o crédito tributário correspondente, já constituído. Pode ser total ou parcial, e visa atender:

- à situação econômica do contribuinte;
- ao erro ou à ignorância escusáveis do contribuinte, quanto a matéria de fato;
- à diminuta importância do crédito tributário;
- a considerações da equidade;
- a condições de peculiaridades de determinada região territorial da entidade tributante.

(…)”

Por conseguinte, por tratar-se de “taxas”, percebe-se que além de outras formas de extinção, oferecidas no Projeto, existe a “remissão” de créditos, afeitos a Autarquia Municipal, o que, conforme disposto na LRF aborda a questão sobre renúncia de receita em dois de seus dispositivos, ficando, para conseqüente aprovação legislativa, **obrigado**, o documento sob estudo, **a apresentar demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia da receita da elaboração orçamentária** (LDO), Art. 4º, §2º, V, bem como o Art. 14, da mesma lei, o qual dispõe que para efetivação da renúncia de receita, a Administração **terá que fazer a estimativa do seu impacto orçamentário-financeiro no exercício em que entrará em vigor e nos dois seguintes**.

Ora, sabe-se que existe uma previsão de arrecadação tanto na LDO, quanto na LOA, sendo que esta receita **trás conseqüências tanto para o Poder Executivo como para o Legislativo**, motivo pelo qual é imprescindível que se faça o cálculo do valor que se deixará de arrecadar em função da receita prevista, a fim de que haja o equilíbrio com a pretendida renúncia. Sobre este aspecto temos os comentários do Prof. Flávio da Cruz, em sua obra Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada – ed. Atlas – pág. 57:

“...A Lei de Responsabilidade Fiscal, nitidamente, visa dificultar a realização de medidas de renúncia de receita ou compensações que resultem em dúvida sobre a aplicação de critérios igualitários aos contribuintes. Além disso, o montante apurado dessa renúncia deve ser do conhecimento dos demais Poderes, bem como do Tribunal de Contas e do Ministério Público, vez que estes têm os seus percentuais de repasse dependentes da apuração do resultado das receitas.”

Guardadas as devidas proporções, o mesmo é aplicável ao Município de Sant’Ana do Livramento, com o Executivo e o Legislativo, haja vista que a renúncia de um efetivamente afetará a do outro.

Ainda é preciso levar em consideração que a LRF determina que a renúncia de receita se fará de acordo com o que estabelece a LDO, sendo no caso do nosso Município, estabelecido no Art. 28 e 29 o devido procedimento, de onde se depreende que **para que os incentivos, isenções e benefícios, previstos no Projeto de Lei sob análise entrem em execução, tal fato somente poderá ser feito após a anulação de despesas em valor equivalente.**

De outra forma é sabido que a LDO trás em seu corpo o Anexo de Metas, onde está prevista, como receita, a arrecadação que, atualmente, se pretende renunciar. Segundo o Art. 29, da LDO, para que seja feita alteração, em primeiro lugar, é necessário que seja encaminhado um projeto de lei à Câmara Municipal, autorizando tal modificação no Anexo de Metas, para somente após, acompanhado do impacto orçamentário-financeiro e das medidas de compensação, encaminhar o presente Projeto.

As medidas expressas nos artigos sob comento estão assim definidas:

“Art. 28 – A lei que conceda ou amplie incentivo, isenção ou benefício, de natureza tributária ou financeira, somente entrará em vigor após anulação de despesa em valor equivalente, caso produzam impacto financeiro no mesmo exercício.

Art. 29 – O Poder Executivo procederá mediante decreto, a ser publicado no prazo de trinta dias, a troca de fontes de recursos condicionados constantes da lei orçamentária sancionada, cujas alterações na legislação foram aprovadas antes do encaminhamento do respectivo projeto de lei para sanção”.

Portanto, para que um possível desequilíbrio, em razão da renúncia, seja evitado a Administração demonstrará que a mesma foi considerada na estimativa da receita, e que não afetará as metas previstas de resultados fiscais. É preciso também que a Administração estipule as medidas de compensação da renúncia, mediante o aumento de receitas tributárias, pela elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo, **para somente após implementadas todas as medidas, aprovada a alteração do Anexo de Metas, por lei municipal, sancionado o Projeto, ai sim, através de decreto realizar a troca de fontes de recursos constantes da lei orçamentária.**

Ressalte-se que a estimativa do impacto orçamentário-financeiro **será apresentada em documento separado**, que acompanhará a lei que conceder ou ampliar o incentivo ou benefício tributário e que tiver gerado a renúncia em questão.

Nesse sentido manifesta-se o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, no seu Manual de Gestão Fiscal Responsável – Caderno IBAM 1 – Comentários à LRF:

“... A concessão ou a ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, da qual decorra renúncia de receita, deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro (tanto no exercício em que deva iniciar sua vigência, como nos dois seguintes), atender ao disposto na LDO e a pelo menos uma das seguintes condições:

- *demonstração, pelo proponente, de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, e de que não afetará as metas de resultados*

fiscais previstas no anexo próprio da LDO;

- *acompanhamento de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio de aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, da ampliação da base de cálculo, da majoração ou criação de tributo ou contribuição.*

*A renúncia de receita compreende: **anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção** em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo, que implique redução discriminada de tributos ou contribuições e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.*

*Portanto a partir da LRF, qualquer proposta, do Executivo ou do Legislativo, versando sobre concessão de incentivos fiscais, somente deverá ter prosseguimento caso seja acompanhado dos demonstrativos da estimativa do impacto orçamentário-financeiro **no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes**; de que atende ao disposto na LDO; de que a renúncia atenda **a pelo menos uma** das seguintes condições:*

- ***esteja considerada** na estimativa de receita da lei orçamentária, e não afete as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da LDO; ou*
- ***seja compensada** por meio do aumento de receita proveniente da elevação de alíquotas, da ampliação da base de cálculo, da majoração ou criação de tributo ou contribuição.”*

Segundo o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão:

*“...Não basta que os objetivos do projeto de lei, concedendo benefício fiscal sejam os mais nobres. A CF, instrumentalizada com os mandamentos impostos pela LRF, exige que sejam **quantificados e medidos** os seus impactos nas finanças municipais, para permitir a avaliação da relação custo/benefício e facilitar a tarefa dos membros do Poder Legislativo de realizar a avaliação do mérito. Em outras palavras, facilitar a Câmara Municipal, neste caso, analisar as repercussões da medida na programação dos investimentos e na prestação dos serviços públicos a cargo do Município...”*

CONCLUSÃO:

O Projeto de Lei sob análise, conforme se constata do estudo supra, resulta, em princípio, na concessão de benefício tributário relativo à **“taxas”, real forma de remuneração tributária dos serviços públicos, prestados pela Autarquia**, gerando, por conseguinte, renúncia de receita no âmbito do Orçamento do Município.

Consubstanciando tal constatação, não foram atendidos os requisitos específicos exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, antes referidos, quais sejam: **estimativa da renúncia de receita para o exercício vigente e os dois subseqüentes, apresentação das medidas de compensação ou comprovação de que a renúncia já está computada na lei orçamentária e não afetará as metas fiscais, bem como não foi demonstrada a autorização legislativa para alteração das Metas Fiscais.**

Assim, entende esta Assessoria Jurídica que o Projeto de Lei sob enfoque não pode ser considerado adequado e compatível sob a ótica da análise da adequação orçamentária e financeira, não obstante os nobres propósitos que nortearam a sua elaboração.

Dessa forma, fica também prejudicado o encaminhamento do mesmo, nas condições que foram apresentadas a esta UCCI, em virtude de que no exame quanto ao mérito, restou o entendimento de que a Autarquia Municipal do DAE **presta serviço público típico**, de forma indireta, não tendo em vista a atividade empresarial, logo não visa o comércio, nem lucro. Outrossim, sugere-se que, de forma emergencial, **sejam retiradas do plano jurídico as leis municipais que autorizam a prestação de serviço como forma alternativa de extinção do crédito tributário, dentre as quais a Lei Municipal 4.393/02**, por serem, s.m.j., consideradas contrárias ao ordenamento jurídico e à natureza do tributo.

Por todo o exposto, manifesta-se esta UCCI pela inadequação e incompatibilidade orçamentária e financeira do Projeto de Lei encaminhado para estudo, todavia nada impede que, atendendo aos requisitos da LRF e alterados os dispositivos ilegais seja o mesmo reapreciado.

É o parecer, s. m. j.

Em Sant'Ana do Livramento, 19 de setembro de 2005.

Teddi Willian Ferreira Vieira – OAB 54.868

Marcos Luciano de Jesus Peixoto

Técnico de Controle Interno – Matr. F- 1875 Chefe da UCCI