

**AJES – FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO DO
VALE DO JURUENA
CURSO: BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**APLICAÇÃO DOS RECURSOS ARRECADADOS ATRAVÉS
DO ISSQN: UM ESTUDO DE CASO NO MUNICÍPIO DE
JUÍNA-MT**

Autora: Marlene Terezinha Loureiro de Lima

Orientador: Profº. Esp. Cláudio Luis Lima dos Santos

JUÍNA/2009

**AJES – FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO DO VALE
DO JURUENA
CURSO: BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**APLICAÇÃO DOS RECURSOS ARRECADADOS ATRAVÉS
DO ISSQN: UM ESTUDO DE CASO NO MUNICÍPIO DE
JUÍNA-MT**

Autora: Marlene Terezinha Loureiro de Lima

Orientador: Profº. Esp. Cláudio Luis Lima dos Santos

“Monografia apresentada ao curso de Ciências Contábeis, da Faculdade de Ciências Contábeis e Administração do Vale do Juruena como requisito parcial para obtenção do título Bacharel em Ciências Contábeis.”

JUÍNA/2009

**AJES – FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ADMINISTRAÇÃO DO VALE
DO JURUENA**

CURSO: BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

BANCA EXAMINADORA

Cleiva Schaurich Mativi

Elenice Cardoso de Azevedo

Orientador
Cláudio Luis Lima dos Santos

Ao meu amado Jair...

Pela dedicação, amor e carinho dedicados ao nosso casamento em todos esses anos...

Pela paciência e compreensão durante os anos de graduação...

Aos meus filhos Rodrigo, Grazielle e Talita...

Às minhas netas Lays, Gabriella, Camilla e Beatriz, por alegrarem tanto minha vida...

AGRADECIMENTOS

Agradeço infinitamente a Deus, por estar ao meu lado, guiando os meus passos durante toda a minha vida.

Quero dedicar um agradecimento especial à minha filha Grazielle, pelo apoio na confecção deste trabalho, por ter me auxiliado em todos os momentos, compartilhando comigo me dando força e incentivo para não desistir.

Agradeço aos meus professores, pela dedicação que atribuíram às aulas. Obrigada professora Ahiram, professora Elenice, professora Cleiva, professor João e em especial ao professor Cláudio, meu orientador, pela dedicação, pela idéias e sugestões durante este estudo.

Agradecimentos especiais também aos meus colegas Alexsandro, Eloadir, Rosana, Taciane, Tatiane, Roberto, Leandro e Edson. Obrigada pela companhia e pelos bons momentos passados durante estes quatro anos.

Muito obrigada a todos!

*“Dá instrução ao sábio, e ele se fará mais sábio;
ensina ao justo, e ele crescerá em entendimento.”*

(Provérbios 9:9)

RESUMO

Esta pesquisa tem como tema Aplicação dos recursos arrecadados através do ISSQN: um estudo de caso no município de Juína-MT. O ISSQN é um tributo municipal pago pelos prestadores de serviço estabelecidos no município. Como problema de pesquisa foi apontada a seguinte pergunta: Como podem ser aplicados os recursos arrecadados através do ISSQN em um município? Buscando respostas ao problema foram levantadas algumas hipóteses: Os valores arrecadados através do ISSQN são importante fonte de receita para o município; Os valores arrecadados estão sendo aplicados como determina a legislação; A aplicação do ISSQN no município de Juína-MT atende a Lei de Responsabilidade Fiscal; O objetivo geral do estudo é verificar os valores arrecadados através do ISSQN nos anos de 2006, 2007 e 2008 no município de Juína-MT, e como foram aplicados estes recursos. No referencial teórico estão os temas que embasaram a pesquisa. Nele estão descritos Contabilidade, usuários da contabilidade, sistema tributário brasileiro, tributos federais, estaduais e municipais, receita tributária, código tributário municipal, ISSQN, arrecadação e recolhimento, orçamento público, PPA, LDO, LOA e Lei de Responsabilidade Fiscal. Através de um estudo de caso foram levantados os valores arrecadados pelo município de Juína-MT, referentes ao ISSQN nos anos de 2006, 2007 e 2008. A partir do estudo concluiu-se que a aplicação dos recursos do ISSQN deve obedecer aos limites constitucionais, e que no município de Juína-MT, assim como nos demais municípios do país, os recursos do ISSQN integram o montante de receita tributária, e se destinam ao pagamento das despesas orçamentárias. Não existe destinação específica destes recursos, a não serem os limites atribuídos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Palavras-chaves: Arrecadação, Aplicação, Receita Tributária.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CMC	Cadastro Mobiliário de Contribuintes
CMO	Comissão Mista de Orçamento
CMV	Custo da Mercadoria Vendida
CSSL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DF	Distrito Federal
ICMS	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
INSS	Imposto Nacional da Seguridade Social
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre propriedade de veículos automotores
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISSQN	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre transmissão <i>Inter vivos</i>
ITR	Imposto Territorial Rural
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MT	Mato Grosso
PIS	Programa de Integração Social
PLDO	Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias
PPA	Plano Plurianual
PPPA	Projeto de Plano Plurianual
SEPLAN	Secretaria de Estado de Planejamento e Coordenação Geral
TCE-MT	Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso
UFM	Unidade Fiscal Municipal

LISTA DE QUADROS

Quadro 01. Principais áreas de atuação da Contabilidade	17
Quadro 02. Principais usuários da contabilidade	20
Quadro 03. Distribuição dos Tributos nos níveis de governo	27
Quadro 04. Alíquota do ISSQN no município de Juína-MT	40
Quadro 05. Cronologia para Execução do PPA	49
Quadro 06. Estrutura do Plano Plurianual para os municípios de Mato Grosso	51
Quadro 07. ISSQN arrecadado no município de Juína-MT em 2006, 2007 e 2008 ..	60
Quadro 08a. Despesas Orçamentárias do município de Juína-MT em 2006, 2007 e 2008	60
Quadro 08b. Despesas Orçamentárias do município de Juína-MT em 2006, 2007 e 2008	61
Quadro 09. Cálculo de participação percentual do ISSQN para pagamento das despesas	61
Quadro 10. Participação percentual do ISSQN no total de receita tributária do município de Juína-MT.	62
Quadro 11a. Análise Vertical das despesas do município de Juína-MT em 2006, 2007 e 2008	63
Quadro 11b. Análise Vertical das despesas do município de Juína-MT em 2006, 2007 e 2008	64
Quadro 12. Percentual aplicado na saúde no município de Juína-MT em 2006, 2007 e 2008	64
Quadro 13. Percentual aplicado na educação no município de Juína-MT em 2006, 2007 e 2008	65

LISTA DE FIGURAS

Figura 01. Estágios da receita pública	45
Figura 02. Ciclo de execução do Orçamento Público.....	47

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 01. Percentual de contribuição do ISSQN para cobertura das despesas orçamentárias.....	62
Gráfico 02. Participação percentual do ISSQN no total de Receitas Tributárias.....	63

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	12
1.2 PROBLEMA DA PESQUISA	12
1.3 HIPÓTESES DA PESQUISA	13
1.4 OBJETIVOS	13
1.4.1 Objetivo Geral	13
1.4.2 Objetivos Específicos	14
1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	14
1.6 JUSTIFICATIVA	14
1.7 ESTRUTURA DO TRABALHO	15
2 REFERENCIAL TEÓRICO	16
2.1 CONTABILIDADE	16
2.2 USUÁRIOS DA CONTABILIDADE	20
2.3 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	21
2.3.1 Tributos Federais	27
2.3.2 Tributos Estaduais	31
2.3.3 Tributos Municipais	34
2.4 RECEITA TRIBUTÁRIA	36
2.5 CÓDIGO TRIBUTÁRIO MUNICIPAL	38
2.6 IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)	40
2.7 ARRECADAÇÃO E RECOLHIMENTO	42
2.7.1 Conceito de Arrecadação	42
2.7.2. Conceito de Recolhimento	43
2.8 ORÇAMETO PÚBLICO	45
2.8.1 Plano Plurianual (PPA)	48
2.8.2. Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)	51
2.8.3 Lei Orçamentária Anual (LOA)	53
2.9 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	54
3 METODOLOGIA	58
4 ANÁLISE DE DADOS	60
5 CONCLUSÃO	67
REFERÊNCIAS	69

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

Tendo como base o pressuposto de que a Contabilidade é uma Ciência que estuda e interpreta os registros dos fenômenos que afetam o patrimônio da empresa, nota-se sua extrema importância também na gestão dos tributos.

Os tributos são contribuições obrigatórias que fazem parte da vida das organizações. Seu correto controle e contabilização são indispensáveis na apuração dos custos dos produtos ou serviços comercializados ou mesmo industrializados pelas empresas.

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) de acordo com o artigo 147 da Constituição Federal é um imposto de competência dos municípios e do Distrito federal. Este imposto constitui uma das principais fontes de arrecadação das prefeituras, e por isso tem grande relevância no volume de receita dos municípios.

A nova Lei de Responsabilidade Fiscal obriga os municípios a aplicarem os recursos provenientes dos tributos municipais de acordo com sua redação.

Através de pesquisa junto à Prefeitura Municipal de Juina-MT, serão levantados os valores arrecadados através do ISSQN e seu percentual de contribuição para a cobertura das despesas orçamentárias do município.

1.2 Problema da Pesquisa

Para Gil (2002, p. 24) problema é questão não solvida e que é objeto de discussão em qualquer domínio do conhecimento.

Formular um problema científico não constitui tarefa fácil. Para alguns, isso implica mesmo o exercício de certa capacidade que não é muito comum nos seres humanos. Todavia, não há como deixar de reconhecer que o treinamento desempenha papel fundamental nesse processo. (GIL, 2002, p. 26)

O ISSQN é uma das maiores fontes de receita das prefeituras, contudo existe resistência entre os contribuintes que insistem em burlar a lei que os obriga a contribuir. Verificar a variação deste tributo nos últimos três anos pode apontar

meios de melhorar a arrecadação e também a aplicação dos recursos provenientes deste tributo.

Esta pesquisa procurará responder à seguinte questão apontada como problema:

Como podem ser aplicados os recursos arrecadados através do ISSQN em um município?

1.3 Hipóteses da Pesquisa

Conforme Gil (2002, p. 31):

A pesquisa científica se inicia sempre com a colocação de um problema solucionável. O passo seguinte consiste em oferecer uma solução possível, mediante uma proposição, ou seja, uma expressão verbal suscetível de ser declarada verdadeira ou falsa. A essa proposição dá-se o nome de hipótese.

As hipóteses que procurarão responder ao problema são:

- Os valores arrecadados através do ISSQN são importante fonte de receita para o município.
- Os valores arrecadados estão sendo aplicados como determina a legislação.
- A aplicação do ISSQN no município de Juina-MT atende a Lei de Responsabilidade Fiscal.

1.4 Objetivos

1.4.1 Objetivo Geral

De acordo com Ribeiro (2006, p. 11) “o objetivo geral deve conter de forma simples, objetiva e direta qual a pretensão do trabalho, o que se pretende construir com o estudo”.

O objetivo geral desta pesquisa é: Verificar os valores arrecadados através do ISSQN nos anos de 2006, 2007 e 2008 no município de Juina-MT, e como foram aplicados estes recursos.

1.4.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos têm caráter mais concreto e funções intermediárias que levam o estudo a atingir o objetivo geral.

Os objetivos específicos devem ser no mínimo 3 no máximo 6. Os objetivos específicos devem ser todos como o propósito de se alcançar o objetivo geral; devem sustentá-lo. Os objetivos específicos devem começar sempre com verbo no infinitivo, verbos de ação tais como: analisar, avaliar, medir, coletar, registrar, descrever, investigar, pesquisar, desenvolver entre outros. (RIBEIRO, 2006, p. 11)

- Verificar de que forma o ISSQN é aplicado no município de Juina-MT.
- Verificar se a distribuição do ISSQN no município atende às exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal.
- Verificar quanto o ISSQN contribui para o pagamento das despesas do município de Juina-MT.

1.5 Delimitação da Pesquisa

Este estudo volta-se aos valores arrecadados pela Prefeitura Municipal de Juina-MT através do ISSQN. A pesquisa visa conhecer e identificar este tributo, buscando verificar sua forma de aplicação.

1.6 Justificativa

Esta pesquisa justifica-se tendo em vista o volume de receita que o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza representa para os municípios em geral.

A pesquisa busca o aprofundamento nos estudos da legislação municipal que rege o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, no município de Juina-MT. Através da verificação do código tributário municipal é possível conhecer os serviços que estão sujeitos a este tributo.

Tendo em vista a responsabilidade imprimida aos municípios e a seus gestores quanto à forma de aplicação dos recursos, através da Lei de Responsabilidade Fiscal, é necessário que esta aplicação atenda todas as exigências legais. O estudo justifica-se ainda, pois poderá se tornar fonte de informação sobre a forma de aplicação dos recursos do ISSQN para toda a população.

1.7 Estrutura do Trabalho

O trabalho foi escrito em capítulos. No primeiro capítulo estão a Introdução ao tema, com a contextualização, problema de pesquisa, hipóteses, objetivo geral, objetivos específicos, delimitação da pesquisa, justificativa e estrutura do trabalho.

No capítulo 02 estão os principais autores que embasaram o trabalho, e através destes autores foi construído o referencial teórico pesquisa. Este referencial trata dos seguintes temas: Contabilidade, usuários da contabilidade, sistema tributário brasileiro, tributos federais, estaduais e municipais, receita tributária, código tributário municipal, ISSQN, arrecadação e recolhimento, orçamento público, PPA, LDO, LOA e Lei de Responsabilidade Fiscal.

No capítulo 03 está descrita a metodologia aplicada ao trabalho.

No capítulo 04 consta a análise dos resultados levantados através da pesquisa.

No quinto e último capítulo estão as conclusões da pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contabilidade

A contabilidade é uma ciência social e aplicada que tem como objetivo fornecer informações sobre o patrimônio das entidades.

A contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa. Ela é muito antiga e sempre existiu para auxiliar as pessoas a tomarem decisões. Com o passar do tempo, o governo começa a utilizar-se dela para arrecadas impostos e a torna obrigatória para a maioria das empresas. (MARION, 2004, p. 26).

Quando se fala que a contabilidade é antiga, liga-se esta ciência aos primórdios das sociedades organizadas, quando ainda sem saber o que faziam, as pessoas se preocupavam em saber quanto eram seus bens, e quanto esses bens haviam aumentado ou diminuído em certo período de tempo.

O livro de Jó, ainda que não seja o primeiro da Bíblia, é considerado o mais antigo. Jó era um homem muito rico e justo, da terra de Uz no Oriente, que, certamente, tinha um bom contador, pois na descrição de sua riqueza, no versículo três, do primeiro capítulo observa-se: “e era o seu gado sete mil ovelhas, e três mil camelos, e quinhentas juntas de bois e quinhentas jumentas”. (MARION e IUDÍCIBUS, 2008, p. 32)

Desde o período de antes de Cristo, ainda na pré-história, existem registros de como o homem buscava o controle de seu patrimônio.

Antes que caísse a primeira neve ele recolhia seu rebanho num aprisco para protegê-lo do frio que matava. Era um período de monotonia, de ociosidade. Depois de tosquiar as ovelhas, não se tinha nada para fazer a não ser olhar pelas frestas a neve caindo. O que fazer nesse período? De repente o homem se questiona: “quanto será que o meu rebanho cresceu desde o último frio até hoje? Será que o meu cresceu mais que do Floreto?” (Floreto era o pastor de ovelhas vizinho mais próximo deste homem na antiguidade). Este homem, assim como qualquer um, era ambicioso, tinha desafios e queria ver sua riqueza aumentando. Aqui entra a função da contabilidade já no início da civilização: avaliar a riqueza do homem; avaliar os acréscimos ou decréscimos dessa riqueza. Como o homem é naturalmente ambicioso, a Contabilidade existe desde o início da civilização. Alguns teóricos preferem dizer que ela existe, pelo menos, desde 4.000 antes de cristo. (MARION e IUDÍCIBUS, 2008, p. 29)

Esta ciência tão antiga ganhou forças e tornou-se necessária para todos. No início tratava-se de contabilidade como um todo, porém, com o passar do tempo, a contabilidade foi se tornando específica para cada ramo de negócio. Nos dias atuais, existem a contabilidade comercial, a contabilidade rural, a contabilidade bancária, a contabilidade ambiental e tantas outras.

Crepaldi, (2004, p. 15) cita algumas das principais áreas de atuação da contabilidade:

Contabilidade fiscal	Participa do processo de elaboração de informação para o fisco, e é responsável pelo planejamento tributário da empresa.
Contabilidade pública	Área de controle e gestão das finanças públicas.
Contabilidade de Custos	Talvez hoje a área mais valorizada no Brasil e no mundo. Tornou-se muito importante com a relação da taxa de inflação e a abertura econômica aos produtos estrangeiros. Fornece importantes informações na formação de preço da empresa.
Contabilidade Gerencial	Voltada para melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, por meio de adequado controle dos insumos efetuado por um sistema de informação gerencial.
Auditoria	Por meio de empresas de auditoria ou de setores internos da organização, controla a confiabilidade das informações e a legalidade dos atos praticados pelos administradores.
Perícia Contábil	Atua na elaboração de laudos em processos judiciais ou extrajudiciais.
Contabilidade financeira	Responsável pela elaboração e consolidação das demonstrações contábeis para fins externos.
Análise Econômico-financeira	Denominação moderna para análise de balanços. Atua na elaboração de análises da situação patrimonial de uma organização com base em seus relatórios contábeis.
Avaliação de Projetos	Elaboração e análise de projetos de viabilidade de longo prazo, com a estimativa do fluxo de caixa e o cálculo de sua atratividade para a empresa.

Quadro 01. Principais áreas de atuação da Contabilidade.

Fonte: Crepaldi (2004, p. 15, 16)

Entre as áreas citadas nesta pesquisa se dará ênfase à contabilidade fiscal ou contabilidade tributária, que visa fornecer informações ao fisco, e trabalhar como planejador tributário na empresa.

Oliveira *et. al.* (2007, p. 35) define o conceito de contabilidade tributária.

Especialidade da contabilidade que tem como principais objetivos o estudo da teoria e aplicação prática dos princípios e normas básicas da legislação tributária;

Ramo da contabilidade responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades de uma empresa, ou grupo de empresas, adaptando ao dia-a-dia empresarial as obrigações tributárias, de forma a não expor a entidade às possíveis sanções fiscais e legais.

De acordo com Fabretti (2006, p. 29) a “contabilidade tributária, como ramo da contabilidade, deve demonstrar a situação do patrimônio e o resultado do exercício de forma clara e precisa, rigorosamente de acordo como conceitos, princípios e normas básicas de contabilidade”.

O objeto da contabilidade tributária é estudar, registrar e controlar os atos e fatos que produzem as mutações do patrimônio.

O objeto da contabilidade tributaria é apurar com exatidão o resultado econômico do exercício social, demonstrando-o de forma clara e sintética, para, em seguida, atender de forma extra contábil às exigências das legislações do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro, determinando a base de cálculo fiscal para formação das provisões destinadas ao pagamento desses tributos, as quais serão abatidas do resultado econômico (contábil), para determinação do lucro líquido à disposição dos acionistas, sócios ou titular de firma individual. (FABRETTI, 2006, p. 31)

A contabilidade como instrumento gerencial tem algumas funções que visam ajudar a eficiência da empresa.

Funções da contabilidade:

- a) registrar os fatos administrativos (memória);
- b) demonstrar e controlar as mutações patrimoniais (controle);
- c) servir como elemento de prova em juízo ou tribunal;
- d) fornecer elementos para que os acionistas ou sócios possam examinar as contas da diretoria e aprova-las ou não;
- e) demonstrar ao Fisco o cumprimento da legislação tributária;
- f) fornecer dados para a tomada de decisão;
- g) a legislação tributária tem, constantemente, criado novas obrigações acessórias (escrituração, preenchimento de formulários, prestação de informações ao fisco, etc.), com multas elevadas, cujo correto cumprimento tem um alto custo administrativo. (FABRETTI, 2006, p. 33)

Estas funções da contabilidade servem para atender as normas legais, e também para atender as necessidades internas da empresa, que precisa ter atualizadas as informações sobre as modificações em seu patrimônio, bem com a projeção futura dos rendimentos do negócio.

A contabilidade tributária contempla o planejamento tributário, que de acordo com Fabretti (2006, p. 32) é o estudo feito antes da realização do fato administrativo,

pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas.

O papel do contador é estabelecer diretrizes legais que possam beneficiar a empresa quanto ao valor das contribuições tributárias.

O planejamento tributário exige antes de tudo, bom-senso do planejador. Há alternativas legais válidas para grandes empresas, mas que não inviáveis para as médias e pequenas, dado o custo que as operações necessárias para execução desse planejamento pode exigir. A relação custo/benefício deve ser muito bem avaliada. Não há mágica em planejamento tributário, apenas alternativas, cujas relações custo/benefício variam muito em função dos valores envolvidos, da época, do local etc. (FABRETTI, 2006, p. 32)

Cabe ao profissional da contabilidade viabilizar estratégias de planejamento tributário em todas as fases do ciclo operacional da empresa. Este planejamento deve começar na aquisição do produto, ou da matéria-prima para a fabricação do produto. É necessário se levar em consideração a localidade de onde está se adquirindo esta mercadoria, pois fatores como este podem fazer a diferença no custo final do produto.

Redução de custos é a estratégia que mais se ouve ser empregada nos dias atuais, em todo o mundo globalizado. Sem dúvida, para obter o melhor resultado numa economia tão instável como a brasileira, um dos mais significativos instrumentos de que dispõem as empresas, para que possam racionalizar seus custos tributários, sem afrontar as diversas legislações que regem os mais diversificados tributos, é o planejamento tributário, em todas as fases da cadeia de valores do ciclo produtivo e comercial. (OLIVEIRA *et. al.* 2007, p. 38)

Assim, Oliveira *et. al.* (2007, p. 39) salienta que o planejamento tributário é o estudo das alternativas lícitas de formalização jurídica de determinada operação, antes da ocorrência do fato gerador, para que o contribuinte possa fazer a opção por aquela que represente o menor ônus tributário.

O planejamento tributário é a única forma legal de se diminuir o montante de tributos pagos pela empresa. Para que isso ocorra é necessário um estudo sobre o segmento de negócio, sobre o enquadramento tributário da empresa, entre outros.

Esta é uma área de atuação muito interessante para os contabilistas, pois sendo conhecedores da matéria, estes profissionais podem auxiliar a empresa para que esta consiga diminuir, legalmente, o total de tributos pagos.

2.2 Usuários da Contabilidade

Se o objetivo da contabilidade é fornecer informações para subsidiar as tomadas de decisão de seus usuários, é necessário conhecer estes usuários, e entender a participação e o interesse de cada um deles na empresa. De acordo com Marion (2004, p. 27) “os usuários são as pessoas que se utilizam da contabilidade, que se interessam pela situação da empresa e buscam na contabilidade suas respostas”.

Os usuários da contabilidade são classificados como usuários internos e usuários externos.

Como um sistema de informações, a contabilidade processa e traduz dados, produzindo relatórios e demonstrações contábeis que são colocados à disposição dos usuários internos e externos à entidade. Os usuários internos são representados pelos diferentes níveis da administração, e os externos são os acionistas, bancos, fornecedores e clientes e as próprias autoridades normativas ou fiscalizadoras. (CREPALDI, 2004, p. 17).

Assim sendo, os usuários da contabilidade, não precisam estar diretamente ligados à empresa. Crepaldi (2004, p. 17, 18) destaca alguns dos principais usuários da contabilidade.

Empregados da empresa	Tem interesse por ser a empresa sua fonte individual de recursos traduzidos pelo salário, gratificações, participações nos lucros.
Sócios e Acionistas	Podem ser encarados sob vários aspectos. Os sócios e os acionistas podem ter como principal interesse o retorno do investimento feito nas empresas e a segurança da aplicação. Se, além da participação na sociedade, são responsáveis pelas decisões na empresa, a quantidade e a qualidade das informações são maiores pela responsabilidade de dirigir o destino da organização, traçando planos e metas.
Administradores e outros responsáveis pelas decisões	Necessitam de informações similares ao sócio-administrador referido.
Fornecedores e emprestadores de dinheiro	Tem como principal objetivo o retorno dos recursos investidos, seja pela entrega de mercadorias, de dinheiro ou outra forma de propiciar o funcionamento da organização.
Governo	Tem dois grandes interesses que podem tomar como suporte as informações contábeis. O financiamento da atividade governamental, para o bem-estar de toda a população, necessita de recursos que, em grande parte, vem da atividade empresarial sob a forma de tributos. Outra informação que pode ser extraída da contabilidade é sobre o desenvolvimento em áreas geográficas, setores de atividade e outras que, convenientemente compiladas, podem orientar a política de desenvolvimento da nação.
Pessoas em geral	Somos todos interessados nas informações fornecidas pela contabilidade, em sentido amplo, quando potencialmente investidores de recursos ou, mesmo de forma restrita, e conciliando renda com gastos.

Quadro 02. Principais usuários da contabilidade.

Fonte: Adaptado Crepaldi (2004, p. 17, 18)

Em um primeiro momento, quando se fala em usuários da contabilidade, rapidamente pensa-se apenas nos sócios e administradores, porém, o estudo um pouco mais aprofundado amplia o leque de interessados sobre as informações contábeis.

Os funcionários da empresa devem ter imenso interesse sobre a situação patrimonial da entidade, pois é isso que vai garantir se a empresa tem ou não condições de permanecer no mercado, e de conseqüentemente continuar a oferecer-lhes o emprego.

Os sócios e acionistas, tem como principal objetivo a verificação da margem de retorno sobre o capital investido, enquanto os administrados, que também podem ser sócios, precisam de informações seguras, que lhes apontem a melhor decisão a ser tomada.

Os fornecedores e emprestadores de dinheiro, neste caso podem ser destacadas as instituições bancárias, que dão crédito às empresas, precisam ter garantias de que o negócio para o qual estão emprestando dinheiro, ou fornecendo mercadoria é viável.

O governo é outro grande interessado sobre a situação patrimonial da empresa, visto que a arrecadação de muitos tributos que custeiam a administração pública provém das empresas.

As pessoas de modo geral são tidas como usuários da contabilidade, pois o objeto da contabilidade é o patrimônio individual, e portanto, mesmo que informalmente é necessário que as pessoas controlem seu bens, seu direitos e suas obrigações.

2.3 Sistema Tributário Brasileiro

Os governos precisam de recursos para custear todos os bens e serviços públicos, e por isso instituíram uma forma de arrecadação, que obriga todos aqueles que desenvolverem algum tipo de atividade econômica, a recolher parte deste valor aos cofres públicos por meio dos tributos.

A história dos tributos no Brasil teve início por volta do ano de 1500, quando aqui chegaram os portugueses.

A cobrança na forma de impostos ocorreu depois que o Brasil foi dividido em Capitanias Hereditárias, entre 1534 e 1536, quando a Coroa portuguesa fez doações

a pequenos fidalgos, a soldados que haviam-se destacado ou a funcionários ligados à administração colonial. A Coroa ficaria com o monopólio do comércio do pau-brasil, das especiarias e das chamadas drogas do sertão, assim também com o “quinto” dos metais e pedras preciosas que fossem encontrados, enquanto à Igreja caberia o dízimo de todos os produtos. Ao governo local seria entregue a vigésima parte dos rendimentos da exploração do pau-brasil e da pesca. (SILVA *et. al.*, 2000 *apud* HEMPEL, 2006, p. 80).

Para atingir sua finalidade de promover o bem comum, o Estado exerce funções para cujo custeio precisa de recursos financeiros ou receitas. As receitas do Estado provêm de atividades econômico-privadas dos entes públicos, de monopólios, de empréstimos, e principalmente da imposição tributária (NOGUEIRA, 1989 *apud* HEMPEL, 2006, p. 81).

A cobrança de tributos é que garante a maioria das receitas do Estado. Todas as atividades exercidas pela iniciativa privada devem recolher os tributos que o Estado determinar. Os tributos participam ativamente da vida da humanidade desde a criação das sociedades organizadas.

De forma geral, os impostos acompanham o desenvolvimento da sociedade humana organizada. Nos primórdios das sociedades humanas eram cobrados pesados tributos dos povos que eram vencidos na guerra, esses povos eram subordinados à nação vitoriosa e a fim de evitar novos confrontos deveriam continuar a pagar tributos, demonstrando estado de profunda submissão. (BARROS, 2006 p. 12).

Os tributos são cobrados desde o início das sociedades organizadas. Nesse tempo eram tidos como uma espécie de castigo, imposto aos povos a fim de demonstrar soberania, pois as nações vencidas tinham que recolher altos tributos àqueles que os derrotavam.

O Artigo 96 da Lei nº. 5.172/66, de 25 de outubro e 1966, define legislação tributária:

“Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

A legislação tributária é o conjunto de todas as leis que regem os tributos no país.

De acordo com Oliveira *et. al.* (2007, p. 22) “Direito e Contabilidade são ciências que caminham juntas e complementam-se, desde longa data, acompanhando a natural evolução das diversas sociedades”.

A contabilidade é a ciência que se dedica a mensuração, ao registro e ao controle do patrimônio. Esta ciência está diretamente ligada ao Direito, pois precisa conhecer os direitos e obrigações de seus clientes e também do Estado para que consiga saber quais tributos as pessoas físicas e jurídicas são obrigadas a recolher.

Para que sejam atendidas e fiscalizadas as leis e normas referentes aos tributos, o Direito elege o ramo do Direito Tributário. Cassone, (1996, p. 25) escreve que “o Direito Tributário é a parte do Direito Financeiro que estuda as relações jurídicas entre o Estado (fisco) e os particulares (contribuintes), no que concerne à instituição, arrecadação, fiscalização e extinção do tributo”.

O Direito Tributário compreende tudo que está ligado aos tributos, e através dele é possível conhecer os direitos e obrigações que estabelecem a relação entre os contribuintes e o Estado.

Oliveira *et. al.* (2007, p. 21) destaca que “as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, constituem o Sistema Tributário Nacional, que disciplina a arrecadação e distribuição de rendas no país”.

O Sistema Tributário Nacional nada mais é do que o disciplinador dos arrecadadores de tributos, ou seja, a União, os Estados e os Municípios.

Para a existência do tributo é necessária que se crie a Obrigação tributária, que conforme Cassone (1996, p. 54) “é o vínculo jurídico que une duas pessoas, uma chamada sujeito ativo (fisco), e a outra sujeito passivo (contribuinte); em virtude de esta ter praticado um fato gerador tributário, deve pagar àquela certa quantia em dinheiro denominada tributo”.

A obrigação tributária surge quando qualquer contribuinte pratica um fato que gera o tributo. Por exemplo, em uma empresa prestadora de serviço, o fato gerador do tributo é o próprio serviço prestado, portanto, cada vez que acontece a execução de um serviço está criada a obrigação de recolher o tributo ao fisco.

Art. 113 - A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1 - A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2 - A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3 - A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

Os Artigos 114 e 115 do Código Tributário Nacional enfatizam que “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” e “Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.

A obrigação principal do ICMS é a circulação de mercadorias, ou seja, toda vez que a mercadoria sair de um estabelecimento com destino a outro, ocorre a obrigação principal.

A lei é o principal elemento da obrigação, pois cria os tributos e determina as condições de sua cobrança (princípio da legalidade dos tributos). Contudo, assume, em um sistema jurídico, formas diferentes de expressão, a partir de um texto fundamental (constituição), as regras ordinárias de convivência (leis em sentido restrito).

O objeto representa as obrigações que o sujeito passivo (contribuinte) deve cumprir, segundo as determinações legais.

Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente para sua ocorrência. De forma mais simples, conceitua-se como “o fato” que gera a obrigação de pagar o tributo. (OLIVEIRA *et. al.*, 2007, p. 29).

Sem Lei não existe o tributo. Todo tributo deve estar descrito em Lei, bem como sua forma de cobrança. A Lei determina o Objeto, que são as obrigações que o contribuinte deve cumprir. O fato que gera o tributo, é pois, aquele em que ocorre situação que gera a obrigação de pagamento, por exemplo a prestação de serviços, que gera o Imposto Sobre Serviços.

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.

O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa física ou jurídica, obrigada ao pagamento do tributo. Ele é chamado contribuinte quando esta diretamente ligado ao fato gerador, por exemplo, a empresa que vende as

mercadorias é obrigada a recolher o ICMS, ou seja ela está diretamente ligada à venda da mercadoria por ser proprietária da mesma. O sujeito passivo pode também ser chamado de responsável, quando faz a intermediação entre o contribuinte e o órgão arrecadador, por exemplo o que acontece quando a empresa retém o valor do INSS que é devido pelo funcionário e o repassa ao fisco.

A Base de Cálculo “é o valor sobre o qual é aplicada a alíquota (percentual) para apurar o valor do tributo a pagar”. (FABRETTI, 2006, p. 128).

O valor do serviço, ou da mercadoria, são exemplos de base de cálculo de tributos, ou seja, sobre o valor destes bens é que são aplicados os percentuais ditados em Lei, para o recolhimento do tributo.

A alíquota constitui elemento complementar do tributo. “É um fator definido em lei que, aplicado sobre a base de cálculo, determina o montante do tributo a ser pago”. (FABRETTI, 2006, p. 128)

Sobre o valor dos bens, ou seja, sobre a base de cálculo é aplicado um percentual definido em Lei, que é chamado de alíquota. Aplicando a alíquota à base de cálculo chega-se ao valor que deve ser recolhido.

Prestação pecuniária: significa que o tributo deve ser pago em unidades de moeda corrente, inexistindo o pagamento *in natura* ou *in labore*, ou seja, o que é pago em bens ou em trabalho ou prestação de serviços;
 Compulsória: obrigação independente da vontade do contribuinte;
 Em moeda ou cujo valor se possa exprimir: os tributos são expressos em moeda corrente nacional (reais) ou por meio de indexadores (ORTN, OTN, BTN, Ufir);
 Que não constitua sanção de ato ilícito: as penalidades pecuniárias ou multas não se incluem no conceito de tributo, assim, o pagamento de tributo não decorre de infração de determinada norma ou descumprimento;
 Instituída em lei: só existe a obrigação de pagar o tributo se uma norma jurídica com força de lei estabelecer essa obrigação;
 Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: a autoridade não possui liberdade para escolher a melhor oportunidade de cobrar o tributo; a lei já estabelece todos os passos a serem seguidos.
 (OLIVEIRA *et. al.*, 2007, p. 24)

O tributo tem algumas características que devem ser observadas. Primeiro ele é uma prestação pecuniária, ou seja, que deve ser paga em dinheiro, ou em moeda corrente, não podendo ser pago por meio de prestação de serviço ou por meio de entrega de outros bens.

Em segundo lugar é uma obrigação compulsória, que independente da vontade do contribuinte deve ser paga.

O terceiro ponto é que o valor do tributo deve ser expresso em moeda corrente nacional, ou por meio de indexadores reconhecidos em lei.

O quarto ponto é que o tributo não é cobrado pelo descumprimento de uma norma ou lei. Assim quando há atraso do recolhimento, por exemplo, o valor cobrado por esse atraso constitui multa, e não tributo. O tributo é cobrado para cumprir o que determina a Lei, e não para castigar por ato ilícito.

O último ponto a ser observado é o fato de que o tributo deve ser cobrado conforme o estabelecido em Lei, não havendo possibilidade de a autoridade competente escolher o melhor momento para cobrar esse valor.

Simplificando, a compulsoriedade do tributo quer dizer que o contribuinte é obrigado a pagar, a legalidade quer dizer que é necessária previsão em lei, e a atividade administrativa plenamente vinculada, quer dizer que o fisco tem o dever e o poder de cobrar.

Cassone (1996, p. 24) descreve que “Tributo é certa quantia em dinheiro que os contribuintes são obrigados a pagar ao Estado quando praticam certos fatos previstos pelas leis tributárias. Representa ele o ponto central do Direito Tributário”.

Sobre as espécies de tributos, Oliveira *et. al.* (2007, p. 24) escreve:

No que se refere às espécies de tributos, o Sistema Tributário Nacional está estruturado de forma a permitir ao Estado a cobrança de:

- Impostos: que decorrem de situação geradora independente de qualquer contraprestação do Estado em favor do contribuinte;
- Taxas: que estão vinculadas à utilização efetiva ou potencial por parte do contribuinte, de serviços públicos específicos e divisíveis;
- Contribuição de Melhoria: que são cobradas quando do benefício trazido aos contribuintes por obras públicas;

Os Impostos são aqueles valores cobrados pelo governo e que não geram contraprestação, ou seja, o fisco não tem obrigação de prestar algum serviço específico a partir do recolhimento do mesmo por parte do contribuinte.

As taxas ao contrário dos impostos são cobradas para que o contribuinte tenha algum serviço público como contrapartida. Pode ser citada como exemplo a cobrança de taxa sobre o recolhimento do lixo nas cidades.

As contribuições de melhoria são cobradas quando existe alguma obra pública que beneficiará os contribuintes. Um exemplo de contribuição de melhoria é o valor cobrado pelo asfalto feito em vias urbanas dos municípios.

O quadro n.º 03 mostra a distribuição feita pela Constituição para os tributos entre os diversos níveis de governo.

Compete à União instituir impostos sobre:	<ul style="list-style-type: none"> • Importação de produtos estrangeiros; • Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; • Rendas e proventos de qualquer natureza; • Produtos industrializados; • Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; • Propriedade territorial rural; • Grandes fortunas.
Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:	<ul style="list-style-type: none"> • Transmissão <i>causa mortis</i> a doação de quaisquer bens e direitos; • Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; • Propriedades de veículos automotores.
Compete aos Municípios instituir impostos sobre:	<ul style="list-style-type: none"> • Propriedade predial e territorial urbana; • Transmissão <i>inter vivos</i>, por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis, ressalvadas as exceções legais; • Serviços de qualquer natureza

Quadro 03. Distribuição dos Tributos nos níveis de governo.
Fonte: Oliveira *et. al.* (2007, p. 25).

Para melhor compreensão, nos próximos tópicos, serão tratados todos os tributos citados no quadro 03, com seus fatos geradores, contribuintes e particularidades de cada caso.

2.3.1 Tributos Federais

Conforme Oliveira *et. al.*(2007, p. 25) compete ao governo Federal instituir impostos sobre:

- Importação de produtos estrangeiros;
- Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- Rendas e proventos de qualquer natureza;
- Produtos industrializados;
- Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- Propriedade territorial rural;
- Grandes fortunas.

O Imposto de importação, também conhecido como tarifa aduaneira, é o imposto incidente quando da entrada de bens estrangeiros em território nacional. Estes bens devem estar destinados a permanecer no país.

Destaque-se, porém, que não basta o simples ingresso físico da mercadoria no território nacional para estar caracterizado o fato gerador, já que para incidência do imposto de importação os bens devem estar destinados a nele permanecer de forma definitiva. Assim, mercadorias transportadas de um país para o outro por embarcações ou aeronave que simplesmente faça uma escala no Brasil, bem como as mercadorias estrangeiras que ingressam no território nacional tão somente para participar de feiras ou exposições, são situações que não autorizam a incidência do imposto de importação. (CHIMENTI, 2005, p. 196).

Este imposto tem função de proteger a indústria nacional, conforme salienta Machado (2007, p. 325) “ele é muito mais importante como instrumento de proteção da indústria nacional do que como instrumento de arrecadação de recursos financeiros para o tesouro público”.

Isso se dá pelo fato de que havendo a incidência deste imposto os produtos nacionais se tornam mais competitivos com produtos similares produzidos em outros países.

Outro imposto de competência Federal é o Imposto de Exportação, que ao contrário do imposto de importação, tem como fato gerador a saída de produtos nacionais do território brasileiro.

O imposto de exportação tem função predominantemente extra fiscal. Presta-se mais como instrumento de política econômica do que como fonte de recursos financeiros para o estado. Por isto é que a ele não se aplica o princípio da anterioridade da lei em relação ao exercício financeiro de cobrança, e o princípio da legalidade se mostra atingido pela possibilidade de alterações de alíquotas, dentro dos limites legais, pelo poder executivo. (MACHADO, 2007, p. 330)

O Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza, também compete à União, e representa sua principal fonte de receita tributária. De acordo com Machado (2007, p. 334) “justifica-se que seja esse imposto da competência federal porque só assim pode ser utilizado como instrumento de redistribuição de renda, buscando manter em equilíbrio o desenvolvimento econômico das diversas regiões”.

O fato gerador do imposto de renda, nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda (assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos – renda é atributo quase sempre periódico da fonte permanente da qual promana, como elemento novo criado e que com ela não se confunde) e de proventos de qualquer natureza (assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda). Não há renda nem provento sem que haja acréscimo patrimonial, embora não escape da tributação a renda consumida. (CHIMENTI, 2005, p. 205)

Toda vez que a pessoa física ou jurídica obtém renda, ou seja, ganha algum dinheiro, ou por meio de seu próprio trabalho ou por meio da valorização de seus próprios bens, existe a obrigação de recolher aos cofres públicos, certa quantia em dinheiro. Quando um funcionário recebe seus proventos, de acordo com o valor, e com as alíquotas previstas em Lei, parte desse provento fica retido para ser repassado à União.

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) também possui grande relevância no orçamento da União.

Considera-se industrializado para fins de IPI o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo, tais como a transformação, o beneficiamento, a montagem etc. (CHIMENTI, 2005, p. 210)

O IPI incide sobre qualquer produto que tenha passado por um processo de industrialização, como por exemplo, ocorre com os móveis, os automóveis e os eletrodomésticos.

Assim o fato gerador do IPI conforme o art. 46 do Código Tributário Nacional é:

O desembaraço aduaneiro do produto de procedência estrangeira.
A saída do produto industrializado do estabelecimento do importador, do industrial, do comerciante ou arrematante.
A arrematação do produto apreendido ou abandonado levado a leilão.
(CHIMENTI, 2005, p. 210).

O IPI possui ainda função extra fiscal, pois é um imposto seletivo em função da essencialidade do produto (CF, art. 153, § 2º, inc. IV).

Pretendeu-se que o IPI funcionasse como tributo de função extra fiscal proibitiva, tributando pesadamente os denominados artigos de luxo, ou supérfluos, como os perfumes, por exemplo, também aqueles de consumo desaconselhável, como as bebidas e os cigarros. Todavia, parece que essa função proibitiva jamais produziu os efeitos desejados. Ninguém deixou de

beber ou de fumar porque a bebida ou o fumo custasse mais caro, em razão da incidência exacerbada do imposto. (MACHADO, 2007, p. 348)

O contribuinte de fato do IPI é, portanto, o consumidor final, pois aos produtos são repassados os valores do tributo, e o industrial é apenas depositário do tributo.

O imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários, é mais conhecido como Imposto sobre Operações Financeiras (IOF).

Conforme o Código Tributário Nacional podem constituir hipóteses de incidência do IOF:

- A efetivação de uma operação de crédito, para entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado;
- A efetivação de uma operação de câmbio pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado, em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional, ou posta à disposição por este;
- A efetivação de uma operação de seguro, pela emissão da apólice ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio, na forma da lei aplicável;
- A emissão, transmissão, pagamento ou resgate de títulos e valores mobiliários, na forma da lei aplicável. (CTN, art. 63)

O Imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), de acordo com Machado (2007, p. 361) “tem função predominantemente extra fiscal. Funciona este imposto como instrumento auxiliar do disciplinamento estatal da propriedade rural”.

O fato gerador do ITR, nos termos do art. 29 do Código Tributário Nacional, é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do município. São o solo e os acessórios e adjacências naturais, compreendendo árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo. (CHIMENTI, 2005, p. 216)

Basta ser proprietário ou ter o domínio de qualquer área compreendida no espaço rural dos municípios para ser contribuinte do ITR. É um meio de controlar a propriedade rural.

O último dos impostos de competência da União é o Imposto sobre grandes fortunas.

A Constituição Federal de 1988 atribui à União competência para instituir imposto sobre grandes fortunas, nos termos de lei complementar (art. 153,

inc. VII). Não obstante, até agora esse imposto não foi instituído, nem editada a lei complementar para definir o que se deve entender como grande fortuna. É caso raro de competência tributária não exercitada, e a razão para essa inércia do legislador é exclusivamente política. (MACHADO, 2007, p. 367).

O imposto sobre grandes fortunas ainda não está vigorando, e não existe definição de o que seria uma grande fortuna para então começar a cobrança deste tributo.

2.3.2 Tributos Estaduais

Conforme Oliveira *et. al.* (2007, p. 25), compete aos Estados e ao Distrito federal instituir impostos sobre:

- Transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens e direitos;
- Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
- Propriedade de veículos automotores;

Os tributos cobrados pelo Estado são repassados em parte aos municípios onde houve o fato gerador, como por exemplo, acontece com o IPVA, que é repassado ao município onde o veículo foi registrado e emplacado.

O imposto sobre transmissão de *causa mortis* e doação de quaisquer bens e direitos, é um tributo que incide quando da herança ou doação de bens.

Relativamente aos bens imóveis e respectivos direitos, o imposto é de competência do Estado da situação do bem (ou do DF, caso o bem lá esteja localizado). Quanto aos bens móveis, títulos de créditos, o imposto é de competência do local (Estado ou DF) onde se processar o inventário ou arrolamento (sucessão *causa mortis*). Caso seja decorrente de doação, o imposto sobre bens móveis, títulos de crédito é de competência do local onde o doador tiver seu domicílio. (CHIMENTI, 2005, P. 180).

De acordo com Chimenti (2005, p. 180) “a função do imposto é fiscal e suas alíquotas são fixadas por cada um dos estados e pelo Distrito Federal, observada a alíquota máxima fixada pelo Senado Federal”.

O imposto sobre *causa mortis* é recolhido quando por falecimento do proprietário os bens são doados ou recebidos como herança por terceiros.

Outro imposto muito importante para os estados é o IPVA. De acordo com Chimenti (2005, p. 194), “o fato gerador do IPVA é a propriedade e não o uso do veículo automotor”. Assim sendo, não importa se o proprietário utiliza ou não o veículo, o que importa é que o referido documento esteja em seu nome, o que o obriga a contribuir.

A base de cálculo é o valor venal do veículo e sua fixação não está sujeita à anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, c, da CF (redação da EC n. 42/2003). A alíquota é fixada por lei estadual e pode ser diferenciada em função do tipo ou utilização do veículo, mas o percentual mínimo é fixado pelo Senado Federal (art. 155, § 6ª, da CF na redação da EC n. 42/2003). (CHIMENTI, 2005, p. 195).

Segundo Chimenti, (2005, p. 195) “cinquenta por cento do valor arrecadado com o IPVA deve ser repassado para o município onde se deu o licenciamento”.

Quanto mais carros o município tiver licenciado, maior será o valor por ele recebido, e portanto, cabe também aos munícipes essa consciência de que se o veículo circula em um município com placa de outro isso acaba sendo um prejuízo.

O ICMS é um imposto de competência estadual, e que incide sobre as operações com mercadorias que circulam de um estado para o outro.

O ICMS é um imposto que possui muitas particularidades no que diz respeito ao fato gerador que envolve a circulação de mercadorias. Para melhor fixar o conceito, segue um exemplo simples de determinada empresa, comercial ou industrial: ao comprar qualquer mercadoria, o ICMS já estará incluso no preço que será pago ao fornecedor. Da mesma forma, quando a mercadoria for revendida, o preço de venda que será pago pelo cliente deve também incluir a parcela correspondente ao ICMS. (OLIVEIRA, *et. al.*, 2007, p. 80).

O artigo 158, inciso VI da Constituição Federal dispõe que 25% do ICMS arrecadado pelo estado sejam repassados aos municípios, obedecendo dois critérios. O primeiro critério é bastante rígido porque depende da participação do município na arrecadação do imposto e isso está definido constitucionalmente. É também monetariamente mais significativo, uma vez que corresponde a 75% do montante previsto.

O outro critério é bem flexível e menos significativo em termos pecuniários, cuja competência tributaria de cada ente das unidades federadas, e é disposto por legislação estadual e corresponde a apenas 25% do total do ICMS.

A Constituição Brasileira prevê que $\frac{1}{4}$ (um quarto) dos recursos financeiros arrecadados através da cobrança do ICMS deve ser destinado aos municípios, ficando para os estados os outros $\frac{3}{4}$ (três quartos).

O ICMS é regido pela Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996, chamada também de Lei Kandir. Conforme tal Lei, cada Estado possui regulamentação específica para este tributo, e dessa forma a alíquota varia de estado para estado.

Segundo Hempel (2206, p.82) o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é um imposto indireto, de grande relevância, por ser o tributo que mais gera arrecadação para os Estados e Distrito Federal, além de ser responsável por parte significativa da receita tributária de muitos municípios brasileiros. Segundo a Federação Nacional do Fisco Estadual (FENAFISCO), o ICMS representa mais de 90% da receita própria dos Estados.

Barros (2006, p. 16) descreve o ICMS de forma conceitual:

O ICMS é um imposto direto, pois seu valor estará embutido no valor cobrado ao consumidor final, e não-cumulativo, ou seja, deve-se compensar o que for devido em cada operação ou prestação realizada pelo contribuinte com o imposto anteriormente cobrado por este ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal, relativamente às mercadorias entradas ou adquiridas ou aos serviços tomados, de modo que o valor a recolher resulte da diferença, a mais, entre o débito do imposto referente às saídas de mercadorias e as prestações de serviços efetuadas pelo estabelecimento e o crédito relativo as mercadorias adquiridas e aos serviços tomados, levando-se em conta o período mensal ou a apuração por espécie de mercadoria ou serviço, conforme o regime de apuração adotado.

Toda vez que existe a saída da mercadoria de um estabelecimento com destino a outro, ocorre o fato gerador do ICMS. Este imposto leva em consideração as alíquotas cobradas por cada estado. ICMS implica em conceitos como mercadoria, operação e circulação.

Mercadoria é espécie do gênero “coisa”. As coisas móveis, objeto de circulação comercial, são chamadas mercadorias. Todas as mercadorias são coisas, mas nem todas as coisas são mercadorias. Logo, a diferença entre ambas é de *destinação*.

Operação é a atividade que implica em circulação de mercadorias;

Circulação é processo de movimentação ficta, física ou econômica de natureza jurídica de mercadorias, desde a fonte de produção até o consumo. (CASSONE, 1996, p. 352 e 353).

A mercadoria é, portanto, o bem vendido, que sai de um estabelecimento com destino a outro, como por exemplo, os artigos de vestuário, os gêneros alimentícios e tantos outros.

A operação é exatamente a circulação desta mercadoria, ou seja, a retirada de um destes bens para envio à outro lugar.

E a circulação é o transporte físico desta mercadoria.

Barbosa (2003) *apud* Hembel (2006, p. 83) lembra que os contribuintes de direito - comerciantes, banqueiros, industriais, profissionais liberais - na realidade repassam o ônus tributário ao contribuinte consumidor final da mercadoria ou serviço, desonerando-se do tributo. É o que se chama de repercussão ou translação do tributo. São esses contribuintes de direito, repassadores da carga tributária, os maiores queixosos do gravame que é descarregado sobre a sua clientela.

O ICMS assim como o IPI é embutido no valor de venda da mercadoria e conseqüentemente tem o consumidor final com verdadeiro contribuinte.

2.3.3 Tributos municipais

São de competência dos municípios, o Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), o Imposto sobre a transmissão “inter vivos” de bens imóveis e direitos a eles relativos, e o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN).

O IPTU talvez seja o imposto mais conhecido de toda a população, pois é fonte de recursos para os municípios, pago todos os anos pelos contribuintes.

O fato gerador do IPTU é a propriedade, o domínio útil ou a posse do bem imóvel (por natureza ou por acessão fiscal) localizado na zona urbana do município.

Contribuinte, nos termos do art. 34 do Código Tributário nacional, é o proprietário do imóvel (quando todos os direitos da propriedade se encontram nas mãos de um só titular), o titular do seu domínio útil (a propriedade pode estar fracionada, a exemplo da enfiteuse, quando o imposto irá recair sobre o titular do domínio útil e não sobre o senhorio direto) ou seu possuidor a qualquer título (desde que haja ânimo do dono). (CHIMENTI, 2005, p. 167)

De acordo com Machado (2007, p. 408) “a função do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é tipicamente fiscal. Seu objetivo primordial é a obtenção de recursos financeiros para os municípios”.

O IPTU é um imposto cobrado todo começo de ano, que leva em consideração o valor do imóvel, as benfeitorias existentes neste imóvel, e outros como o fato do terreno possuir ou não calçada, dependendo da legislação de cada município.

O Imposto sobre a Transmissão “inter vivos” de bens imóveis e direitos a eles relativos, também conhecido como ITBI, é mais um imposto de competência dos municípios.

O fato gerador deste imposto está na transmissão, inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens móveis, por natureza ou por acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição. (MACHADO, 2007, p. 415).

O ITBI deverá ser recolhido toda vez que uma propriedade passar de uma pessoa para a outro, por exemplo, quando ocorre a venda de imóveis.

Conforme Fabreti (2005, p. 190) “O ISS é um imposto de competência dos municípios e do Distrito Federal. O DF, no território sob sua jurisdição, pode instituir e cobrar os impostos municipais (art. 147 da CF)”.

Existem dúvidas sobre quais estabelecimentos devem recolher o ISSQN, para isso Fabreti (2005, p. 194), cita o artigo 4º Da Lei Complementar 116/2003:

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

Todo estabelecimento que presta serviço deve recolher o ISS, não havendo necessidade de existir no nome do estabelecimento nada que vincule-o à prestação de serviço propriamente dita.

Ainda de acordo com Oliveira *et. al.* (2007, p. 75):

O ISSQN é um tributo de competência dos municípios, que incide sobre os serviços prestados pelas empresas – pessoas jurídicas – ou pelos profissionais autônomos, desde que o fato gerador do serviço já não seja de competência tributária do Estado ou da União.

Conforme Oliveira *et. al.* (2007, p. 76) “o fato gerador corresponde à prestação de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar, mesmo que a prestação de tais serviços envolva também o fornecimento de mercadorias”.

Os municípios possuem em Lei municipal uma lista de serviços pelos quais é cobrado o ISSQN.

De acordo com Mendonça (2002, p. 02) a Constituição admite dois tipos de leis para regulá-la ou implementá-la: a lei complementar e a lei ordinária. Ambas têm o mesmo processo legislativo (iniciativa, deliberação, sanção, promulgação e publicação), distinguindo-se, do ponto de vista formal, quanto ao “quorum” para a sua aprovação, de maioria absoluta, para a lei complementar e de maioria simples para a lei ordinária e, do ponto de vista material, quanto a matéria legislativa reservada.

Conforme Mendonça (2002, p. 05):

Sendo o ISSQN um tributo entregue a todo e qualquer Município brasileiro, no qual se verifique a ocorrência de prestação de serviço de qualquer natureza, excetuadas as de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicações, ainda que iniciadas essas prestações no exterior (hipótese do ICMS), o ISSQN será sempre do Município em cujo território ocorra a prestação do serviço (princípio constitucional implícito da territorialidade, expresso no art. 102 do CTN).

O ISSQN será recolhido no município em que o serviço for prestado. Se um profissional autônomo reside no município A, e presta serviço nos municípios B e C, este deverá recolher o ISSQN ao município em que efetivamente o serviço for executado.

2.4 Receita Tributária

Existem vários conceitos de receita quando se trata da contabilidade em geral. O conceito de receita está diretamente ligado à entrada de recursos na entidade, não importando o prazo em que esta receita será recebida.

As receitas provocam variações positivas na situação líquida do patrimônio, tendo com contrapartida aumentos no Ativo. Quando forem recebidas à vista, o aumento poderá ocorrer na conta Caixa ou na conta Bancos conta Movimento. E quando o cliente assumir o compromisso de pagar futuramente, o aumento será em uma conta representativa do respectivo direito. (RIBEIRO, 2005, p. 270).

Quando se trata de receita para os cofres públicos, este conceito pode se alterar.

Qualquer entrada de dinheiro nos cofres públicos é denominada de ingresso. O ingresso definitivo de dinheiro nos cofres públicos, imprescindível para que o Estado cumpra suas funções típicas e possa gerir a economia em geral, é denominado receita. Para se caracterizar como receita o ingresso deve gerar acréscimo permanente ao patrimônio público, não estando sujeito à devolução. (CHIMENTI, 2005, p. 01).

Assim sendo, as receitas, para os órgãos públicos, diferentemente do que acontece nas empresas comerciais, é representada pelo ingresso do dinheiro nos cofres públicos.

Baleeiro (1978) *apud* Lunardelli (2008, p. 02), define de maneira clara o conceito de receita pública:

As quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como “entradas” ou “ingressos”. Nem todos esses ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de “movimentos de fundo”, sem qualquer incremento ao patrimônio governamental, desde que são condicionados à restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou concedidos pelo governo. Exemplificam esses “movimentos de fundo” ou simples “entradas de caixa”, destituídas de caráter de receitas, - as cauções, fianças e depósitos recolhidos ao Tesouro; os empréstimos contraídos pelos Estados, ou amortizações daqueles que o governo acaso concedeu; enfim as somas que se escrituram sob reserva de serem restituídas ao depositante ou pagas a terceiro por qualquer razão de direito e as indenizações devidas por danos causados às coisas públicas e liquidados segundo o Direito Civil.

As receitas, portanto, obrigatoriamente representam um aumento do patrimônio do órgão público.

A lei 4.320/64 que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, em seu artigo 11, parágrafo 1º destaca:

§ 1º - São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

O termo receita tributária está ligado à arrecadação de dinheiro pela cobrança de tributos.

Receita tributária é a resultante da cobrança de tributos pagos pelos cidadãos em razão de suas atividades, suas rendas, suas propriedades e dos benefícios diretos e imediatos recebidos do estado. (ANGELICO, 1995, p. 44).

Todos os valores provenientes da arrecadação de tributos aos cofres públicos são, portanto, receita tributária.

Receita tributária é composta por Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria. Conceitua-se como a resultante da cobrança de tributos pagos pelos contribuintes em razão de suas atividades, suas rendas, suas propriedades e dos benefícios diretos e imediatos recebidos do Estado. A Lei nº. 4320/64 descreve que “tributo é a receita derivada, instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da Constituição e nas leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas por essas entidades”. (KOHAMA, 2008, p. 64)

Toda vez que um tributo como o IPTU, ou o ISSQN, ou até mesmo o ITBI, assim como todos os outros tributos municipais, estaduais ou federais, são cobrados e pagos pelos contribuintes ocorre uma receita tributária.

2.5 Código Tributário Municipal

Para reger os tributos do município de Juína-MT, a prefeitura municipal utiliza Lei Orgânica do Município de Juína-MT e o Código Tributário Municipal.

A Lei 010/83 disciplina a atividade tributária do município de Juína-MT e estabelece normas complementares de direito tributário, a ela relativas. Esta Lei é denominada “Código Tributário do Município de Juína-MT”

A Lei Orgânica do município de Juína-MT em seu Artigo 5, parágrafo 1º coloca que:

Parágrafo 1º - O município de Juína-MT organiza-se e rege-se por esta Lei Orgânica – Constituição Municipal – e demais leis que adotar, com os poderes e segundo os princípios e preceitos estabelecidos pela Constituição Federal e pela Constituição do Estado de Mato Grosso.

Conforme o Artigo 95 da Lei Orgânica do Município de Juína-MT em seu Parágrafo 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 dos contribuintes.

A Lei nº. 1046/08 altera o Código Tributário do Município de Juína-MT. Neste código estão descritas todas as partes do tributo, quem é o contribuinte, o que é a obrigação tributaria, quais os tipos de tributos cobrados pelo município, assim como tantas outras informações ligadas ao sistema tributário municipal. Esta Lei é guiada pela Constituição Federal, e portanto, segue os mesmo princípios do Código Tributário Nacional.

Através do Código Tributário Municipal fica instituída a competência tributária do município.

Art. 116. O Município de Juína, ressalvadas as limitações de competência tributária de ordem constitucional, da lei complementar e desta lei, tem competência legislativa plena, quanto a instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos municipais.

Por meio da Lei 1046/2008, ficam também estabelecidas as situações em que o município não pode cobrar tributos.

Art. 117. É vedado ao Município:

I - exigir ou majorar tributos sem que a lei 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;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores, ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentados;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego em seu território, de pessoas ou de mercadorias, por meio de tributos;

VI - cobrar imposto sobre:

a) o patrimônio a renda ou os serviços uns dos outros;

b) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

c) templos de qualquer culto;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão;

VII - Estabelecer diferença tributária entre bens e serviços de qualquer natureza em razão de sua procedência ou destino.

Conforme o artigo 117, item VI, letra A o município não pode cobrar impostos das autarquias municipais ou outras fundações mantidas pelo poder público.

O artigo 121 da Lei 1046/08 confirma o que diz o Código Tributário Nacional sobre quais impostos são de competência do município.

Art. 121. Os impostos de competência privativa do Município são os seguintes:

- I - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza de Qualquer Natureza;
- II - Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana;
- III - Imposto Sobre Transmissão inter vivos de Bens Imóveis.

O Imposto sobre a Propriedade Predial Territorial Urbana e o imposto sobre Transmissão Inter vivos de bens móveis já foram descritos nas seções anteriores.

O ISSQN, que é o alvo deste estudo, será ainda mais detalhado no próximo tópico, levando em consideração as particularidades do Código Tributário do município de Juína-MT.

2.6 Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN)

Conforme descrito anteriormente, o ISSQN é um tributo de competência municipal, que tem como fato gerador a prestação de serviços, por estabelecimentos comerciais ou por trabalhadores autônomos.

O artigo 122 da Lei 1046/08 estabelece as situações em que é cobrado o imposto e também os casos de isenção de cobrança.

O Código Tributário municipal disponibiliza uma lista de serviços sobre os quais incide a cobrança do ISSQN. As alíquotas cobradas, de acordo com o artigo 131 da Lei 1046/08, são calculadas mediante a atividade desenvolvida:

SERVIÇOS	ITEM E SUBITEM DA LISTA	ALIQ.
I - CONSTRUÇÃO CIVIL	7.02, 7.04, 7.05, 7.19 e 7.20	5%
II -DIVERSÕES PÚBLICAS	12 (12.01, 12.02, 12.03, 12.04, 12.05, 12.06, 12.07, 12.08, 12.09, 12.10, 12.11, 12.12, 12.13, 12.14, 12.15, 12.16 e 12.17)	5%
III – SETOR BANCÁRIO OU FINANCEIRO	15 (15.01, 15.02, 15.03, 15.04, 15.05, 15.06, 15.07, 15.08, 15.09, 15.10, 15.11, 15.12, 15.13, 15.14, 15.15, 15.16, 15.17 e 15.18)	5%
IV – SETOR DE ENSINO	8 (8.1 e 8.2)	2%
V - DEMAIS SERVIÇOS	DEMAIS ITENS E SUBITENS	4%

Quadro 04. Alíquotas do ISSQN no município de Juína-MT

Fonte: Artigo 131 da Lei 1046/08.

O contribuinte é o prestador de serviço, e o domicílio é o lugar em que o serviço está sendo prestado, conforme descreve o código.

O código também coloca a forma de pagamento do ISSQN:

Art. 156. O contribuinte recolherá, mensalmente, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) aos cofres da Prefeitura, mediante preenchimento de guias especiais, independentemente de qualquer aviso ou notificação, até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao mês do vencimento, ressalvadas as exceções previstas nesta Lei.

Para que o contribuinte possa prestar serviços nos município de Juina-MT, a Lei 1046/08 prevê algumas providências:

Art. 164. O contribuinte deve promover sua inscrição no Cadastro Mobiliário de Contribuintes (CMC) antes do início das atividades, fornecendo à Prefeitura os elementos e informações necessárias para a correta fiscalização do tributo, nos formulários oficiais próprios.

§ 1º. Para cada local de prestação de serviços o contribuinte deve fazer inscrições distintas.

§ 2º. A inscrição não faz presumir a aceitação, pela Prefeitura, dos dados e informações apresentados pelo contribuinte, os quais podem ser verificados para fins de lançamento.

Feita esta inscrição junto à prefeitura e estando apto o contribuinte a prestar o serviço, é necessário que recolha mensalmente os valores referentes ao ISSQN, para que não sofra as devidas sanções.

Art. 186. A falta de pagamento do imposto no prazo fixado em Lei sujeitará o contribuinte a:

I - correção monetária do débito, mediante aplicação de coeficiente de atualização monetária, nos termos da legislação em vigor, ou a que vier substituí-la;

II - penalidade e multas de:

a) 5% (cinco por cento) sobre o valor do débito corrigido monetariamente, até o 30º (trigésimo) dia após o vencimento;

b) 10% (dez por cento) sobre o valor do débito corrigido monetariamente, a partir do 31º (trigésimo primeiro) dia até o 90º (nonagésimo) dia do vencimento;

c) 15% (quinze por cento) sobre o valor do débito corrigido monetariamente, a partir do 91º (nonagésimo primeiro) dia do vencimento;

III - cobrança de juros moratórios à razão de 1% (um por cento) ao mês ou fração, incidentes sobre o valor do débito corrigido monetariamente ou expresso em Unidade Fiscal Municipal (UFM).

Os valores devidos pelos contribuintes são arrecadados pelos bancos do município e recolhidos ao Tesouro Público, em conta específica da Prefeitura Municipal.

2.7 Arrecadação e Recolhimento

O termos Arrecadação e Recolhimento, tem definições distintas, embora os dois termos estejam intimamente ligados quando se fala de pagamento de tributos. Quando são pronunciadas as palavras arrecadar e recolher, muitas pessoas acreditam que uma seja sinônima da outra.

De acordo com o Dicionário da Língua Portuguesa, arrecadar significa ter ou guardar em lugar seguro; Cobrar (renda ou tributo); recolher (certa quantia); recolher ou obter (contribuições financeiras, materiais) e ainda juntar, guardar.

Para a palavra recolher, o Dicionário da Língua Portuguesa traz a seguinte definição: tomar, retirar, ou levar consigo para guardar ou usar; Conduzir a abrigo, depósito, local confinado; Reunir, juntar; Trazer para si, escondendo; cobrar ou receber.

Para estabelecer as diferenças entre arrecadação e recolhimento voltadas para a área pública, foram procurados conceitos de autores ligados ao tema.

2.7.1 Conceito de Arrecadação

A arrecadação se dá por meio da transferência de numerário do contribuinte para o agente arrecadador, para o contribuinte é o momento em que os tributos são pagos.

Arrecadação é ato em que são pagos os tributos ou as diversas receitas ao agente arrecadador. Entende-se como agentes arrecadadores todas as repartições competentes, na forma da lei, como: delegacias fiscais, alfândegas, mesas de rendas, coletorias, tesourarias e outras que estejam ou venham a ser legalmente autorizadas a arrecadar rendas previstas em leis, regulamentos, contratos ou outros títulos assecuratórios dos direitos do Governo. (KOHAMA, 2008, p. 78)

Entende-se, portanto, que os contribuintes transferem o que devem ao estado no momento da arrecadação, conforme salienta Lima e Castro (2007, p. 57) “Arrecadação é a entrega, realizada pelos contribuintes ou devedores aos agentes arrecadadores ou bancos autorizados pelo ente, dos recursos devidos ao Tesouro”.

A arrecadação pode constituir o primeiro ou o segundo estágio da receita.

Constitui arrecadação o segundo estágio a ser percorrido pela receita lançada: já a receita não tratada pelo processo de lançamento terá aqui seu primeiro estágio. O momento arrecadação é aquele em que os contribuintes

comparecem perante os agentes arrecadadores a fim de liquidar suas obrigações para com o Estado. Os contribuintes não tem acesso direto ao Tesouro Público, portanto, eles devem liquidar suas prestações perante um órgão intermediário denominado agente arrecadador. (ANGÉLICO, 1995, P. 49)

Quando os contribuintes pagam seus impostos, taxas ou contribuições, eles não estão pagando diretamente à quem devem, e sim a intermediários instituídos pelo verdadeiro cobrador: O Estado.

Os agentes arrecadadores classificam-se em dois grupos:

- a) agentes públicos: são as próprias repartições do governo com atribuições legais para arrecadar receitas públicas. São as tesourarias, as exatorias, as delegacias, os postos fiscais, os caixas recebedores etc.;
- b) agentes privados: são os bancos autorizados investidos das mesmas atribuições conferidas aos agentes públicos. (ANGÉLICO, 1995, p. 50)

A arrecadação pode ocorrer nas tesourarias, nos bancos, nas casas lotéricas, nos correios, nas cooperativas de crédito, e em tantos outros órgãos credenciados pelo Estado.

Além dos agentes arrecadadores, há outros órgãos que prestam compulsoriamente, inestimáveis serviços ao poder público como auxiliares de arrecadação, que denominamos depositários. Funcionam como intermediários entre os contribuintes e os agentes arrecadadores; trata-se dos empresários e das organizações de finalidades não lucrativas; eles deduzem dos pagamentos efetuados aos seus empregados e a outras pessoas que a lei determina, o imposto de renda, as contribuições previdenciárias e sindicais; cobram dos consumidores o imposto sobre produtos industrializados; depois entregam o produto dessas retenções aos agentes arrecadadores públicos ou privados. (ANGÉLICO, 1995, p. 50)

Este auxílio prestado pelas empresas ao Estado, é uma das formas mais comuns de arrecadação, contudo muitas pessoas, que provavelmente não possuem informações suficientes, acabam por acreditar que o valor do INSS descontado em sua folha de pagamento, seja obra do patrão e não do governo.

2.7.2 Conceito de Recolhimento

O recolhimento é o segundo estágio percorrido pela receita pública, e compreende o recolhimento de fato, do numerário arrecadado aos cofres públicos.

O recolhimento é o ato que se relaciona com a entrega do valores arrecadados pelos agentes arrecadadores ao Tesouro Público. É obvio que

existe toda uma sistemática para que esse recolhimento seja procedido. Alias deve-se mencionar a obrigatoriedade de que o recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais, isto é, toda a receita arrecadada deve ser recolhida, integralmente, para uma conta bancária geral em nome do Tesouro Público. (KOHAMA, 2008, p. 79)

Este recolhimento deve ser feito de maneira integral ao Tesouro Público, sendo vedado aos órgãos arrecadadores, qualquer tipo de formação de caixa ou de fragmentação do valor arrecadado.

Recolhimento é a transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro, responsável pela administração e controle da arrecadação e programação financeira, observando o Princípio da Unidade de Caixa, representado pelo controle centralizado dos recursos arrecadados em cada ente. (LIMA e CASTRO, 2007, p. 57)

Esta transferência de valores deve ser feita em conta específica. Existe um rigor a este recolhimento que deve ser feito conforme as exigências do Estado.

Recolhimento é o ato pelo qual os agentes arrecadadores entregam diariamente, ao Tesouro Público, o produto da arrecadação. Há a ressaltar que nenhum pagamento pode ser feito pelo agente arrecadador ou por qualquer outra autoridade com o produto da arrecadação. Para realização de suas despesas os órgãos arrecadadores, bem como os demais órgãos públicos, recebem suprimentos (...). (ANGÉLICO, 1995, p. 51)

Quaisquer despesas que os órgãos arrecadadores venham a ter, devem ser pagas por meio de recursos disponibilizados pelo Estado, e de maneira nenhum devem ser quitadas com recursos provenientes da arrecadação de tributos.

O recolhimento configura-se com a entrada dos valores arrecadados pelos agentes no Tesouro Público, e serão escriturados nos livros próprios das diversas repartições públicas, consoante se verifica pela sistemática atualmente em uso, onde, na maioria e quase totalidade dos casos, o contribuinte ou o devedor geralmente é compelido a preencher uma guia de recolhimento, previamente instituída pelo órgão público, onde deverá colocar todos os dados relativos ao valor que está recolhendo, e o pagamento, certamente, será feito em uma agência bancária. (KOHAMA, 2008, p. 79)

Os valores devidos pelos contribuintes não podem ser pagos diretamente no órgão que cobra o tributo. Por exemplo, no caso do ISSQN cobrado pela prefeitura, o pagamento não pode e nem deve ser feito na prefeitura, e sim em órgãos arrecadadores credenciados pela prefeitura. A conferência dos valores arrecadados

é feita por meio da verificação das guias de recolhimento preenchidas pelo contribuinte, ou pelo órgão cobrador.

Para facilitar o entendimento, a figura 01 demonstra os estágios percorridos pela receita, onde se pode notar com facilidade que o momento da arrecadação é anterior ao momento do recolhimento. O momento da arrecadação constitui-se da passagem do dinheiro do contribuinte para o agente arrecadador, e o momento do recolhimento constitui-se da passagem do dinheiro arrecadado pelos agentes para as contas do Tesouro Público.

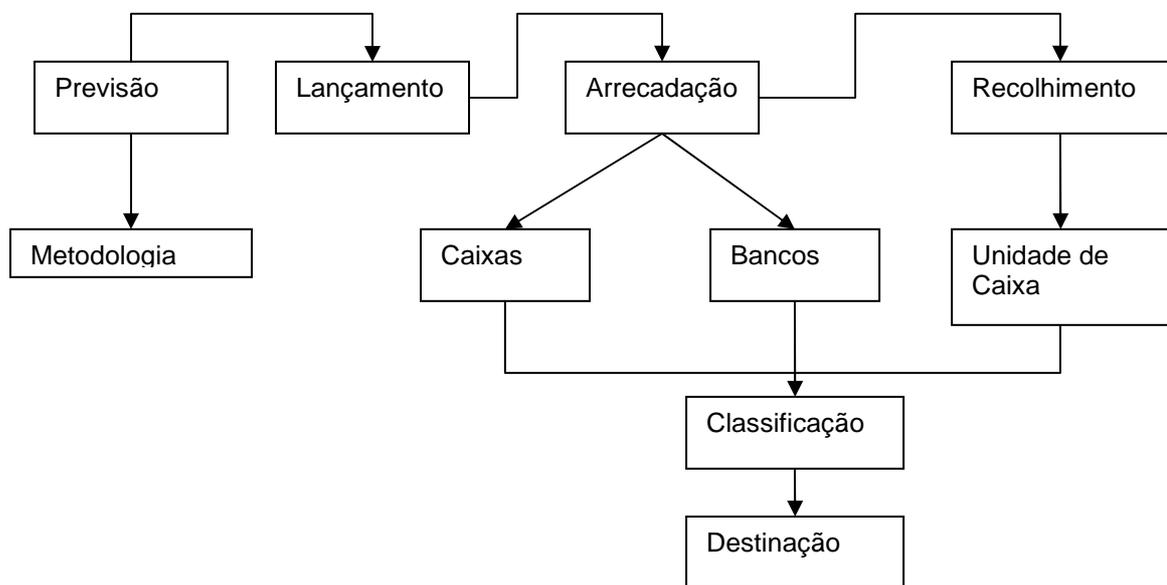


Figura 01. Estágios da receita pública
Fonte: Lima e Castro (2007, p. 57)

2.8 Orçamento Público

De acordo com o Novo Dicionário da Língua portuguesa, a verbo orçar significa “avaliar, calcular, estimar”, e também é definido no sentido de “chegar, atingir”.

Orçar, portanto significa calcular onde se pretende chegar, ou avaliar o que se pretende atingir.

Como o termo “orçar” possui essa multiplicidade de significados, também o orçamento público apresenta a característica de atender à execução/aproximação de objetivos variados das diversas políticas que

devem implementadas pela administração pública. Dessa forma, a elaboração do orçamento público constitui o passo inicial do processo de planejamento do setor público, pois é por meio deste instrumento que os governantes, de qualquer esfera, poderão apresentar à sociedade os programas prioritários do governo, com a discriminação da origem e do montante de recursos a serem obtidos, bem como a realização dos dispêndios alocados no tempo. (MINATEL, 2005, p. 05)

O termo orçamento e a preocupação em orçar determinado valor para cumprir determinada meta, cerca a humanidade desde o início das sociedades civilizadas.

“O Orçamento Nacional deve ser equilibrado”.

As Dívidas Públicas devem ser reduzidas, a arrogância das autoridades deve ser moderada e controlada.

Os pagamentos a governos estrangeiros devem ser reduzidos, se a Nação não quiser ir à falência.

As pessoas devem novamente aprender a trabalhar, em vez de viver por conta pública”. Marcus Tullius Cícero - Roma, 55 a.C.

O orçamento público passa por varias etapas até que seja definido e aprovado. A elaboração deste orçamento depende de uma revisão dos planos nacionais, regionais e setoriais.

O ciclo de execução do orçamento público deve tratar, por exemplo, do Plano Plurianual (PPA), da elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), e por fim da avaliação e aprovação da Lei Orçamentária Anual (LOA).

Essas Leis e planos deverão ser seguidos pelo governo e servirão para nortear as decisões acerca da aplicação dos recursos públicos, provenientes da arrecadação de tributos e do repasse dos valores feitos pelas esferas de governos superiores. No caso das prefeituras, podem haver repasses do governo estadual e também do governo federal, por meio dos fundos de participação dos municípios.

Um sistema inovador de execução dos planos de governo e orçamento, se tornaram ótimas ferramentas, tanto para os governantes, quanto para a população, que a partir de um orçamento participativo, consegue expressar sua opinião, e reivindicar seus direitos junto aos legisladores e executores.

É necessário entender todas as etapas de elaboração deste plano. Conhecer cada peça que faz parte do planejamento do orçamento auxilia os cidadãos, que passam a conhecer as formas de aplicação do dinheiro público.

O PPA, a LDO e a LOA serão discutidos mais detalhadamente nos próximos tópicos.

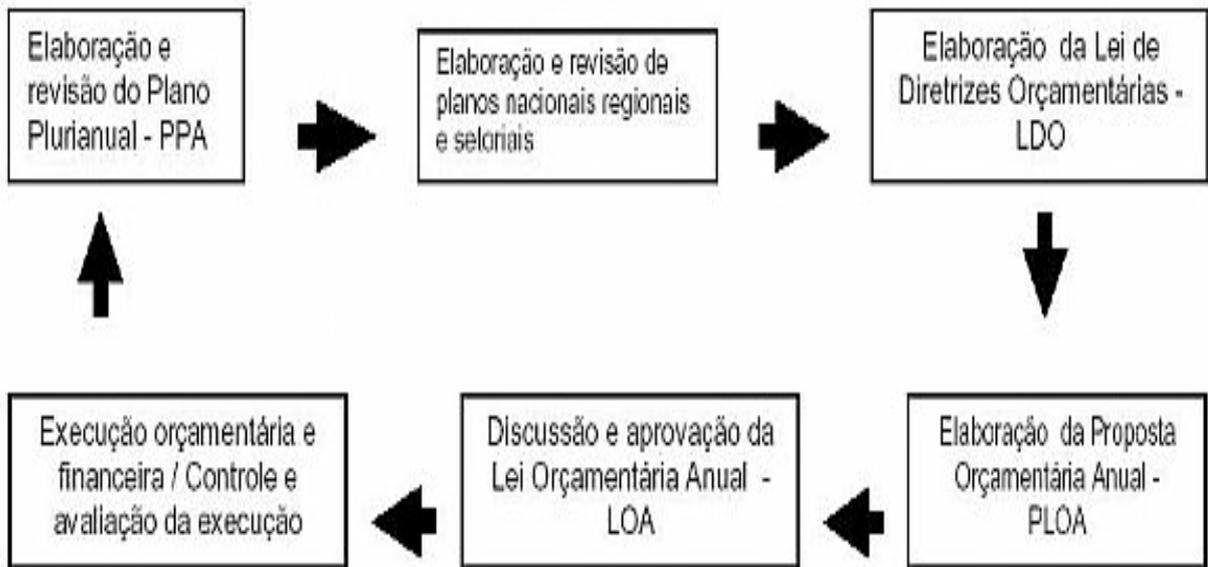


Figura 02. Ciclo de Execução do Orçamento Público

Fonte: www.orcamento.org

Este sistema de execução de orçamento é também chamado de planejamento integrado. Este planejamento é visto como parte essencial na execução de políticas públicas, conforme descreve Kohama (2008, p.34):

A adoção de um Sistema de Planejamento Integrado, foi em função de estudos técnicos e científicos elaborados pela Organização das Nações Unidas, como o objetivo de determinar as ações a serem desenvolvidas pelo poder público, escolhendo alternativas prioritárias e compatibilizando com os meios disponíveis para executá-las. Os estudos concluíram que nos países subdesenvolvidos os recursos financeiros gerados pelos Governos, normalmente, estão aquém das necessidades sociais, e, assim, o sistema de planejamento integrado busca escolher as alternativas de maior prioridade, empregando os meios disponíveis para minimizar os problemas tanto na esfera econômica como social.

No Brasil, o sistema de planejamento integrado também conhecido como processo de planejamento-orçamento, está consagrado na Constituição Federal em seu artigo 165, onde está previsto que deve existir compatibilidade entre o PPA, a LDO e a LOA.

De acordo com o artigo 165 da Constituição Federal, o orçamento anual tem seu nascimento no Plano Plurianual, cresce com a Lei das Diretrizes Orçamentárias e fica adulto na Lei do Orçamento Anual. Estas são leis diferentes, planejadas em momentos distintos, mas que devem obrigatoriamente formar um instrumento de planejamento único, que será utilizado pela administração pública com a finalidade

de alcançar o planejamento realizado. O planejamento do orçamento deve buscar o benefício social e econômico de toda a população.

2.8.1 Plano Plurianual (PPA)

O PPA é um plano de médio prazo, que é elaborado sempre no primeiro ano de mandato, para ter vigência no exercício seguinte e prossegue até o término do primeiro exercício do mandato subsequente.

Assim sendo quando, por exemplo, um prefeito assume o governo municipal, deverá seguir em seu primeiro ano de mandato o PPA elaborado pelo governo anterior.

De acordo com o Artigo 48, inciso II da Constituição Federal, cabe ao Congresso Nacional dispor sobre o PPA, no âmbito nacional, por conseguinte, respeitando a hierarquia das leis, cabe à Assembléia Legislativa dispor sobre o PPA no âmbito estadual e caba ainda à Câmara Municipal de Vereadores, dispor sobre o PPA no âmbito municipal.

Em se tratando do PPA para os municípios, este deve ser elaborado em consonância com a Lei Orgânica do município.

O PPA para os anos de 2008 a 2011 foi elaborado no ano de 2007. Segue a redação do Senado Federal, de como foi feito, e também das intenções e pretensões deste plano:

A lei do Plano Plurianual (PPA), nos termos da Constituição, deve definir, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital, para as despesas delas decorrentes e para as despesas relativas aos programas de duração continuada. O projeto do PPA é encaminhado pelo Presidente da República ao Congresso Nacional até o dia 31 de agosto do primeiro ano do mandato. O projeto em análise (PPA 2008-2011) foi enviado tempestivamente e tramita junto à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO), devendo ser apreciado pelo Congresso Nacional até o final da sessão legislativa de 2007 (22 de dezembro). O Plano pretende acelerar o crescimento econômico, promover a inclusão social e reduzir as desigualdades regionais. A política macroeconômica apresenta bases sólidas, orientando-se no sentido da redução da taxa de juros e do controle da inflação. (SENADO FEDERAL)

No caso citado tem-se como exemplo do PPA nacional, que segue a seguinte ordem cronológica de elaboração:

Projeto de Lei	O projeto de PPA (PPPA) é elaborado pela Secretaria de Investimentos e Planejamento Estratégico (SPI) do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e encaminhado ao Congresso Nacional pelo Presidente da República, que possui exclusividade na iniciativa das leis orçamentárias. Composto pelo texto da lei e diversos anexos, o projeto de lei deve ser encaminhado ao Congresso Nacional até 31 de agosto do primeiro ano de mandato presidencial, devendo vigorar por quatro anos. Recebido pelo Congresso Nacional, o projeto inicia a tramitação legislativa, observadas as normas constantes da Resolução nº. 01, de 2006 – CN. O projeto de lei é publicado e encaminhado à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização – CMO.
Parecer Preliminar	O parlamentar designado para ser o relator do projeto de plano plurianual (PPPA) deve, primeiramente, elaborar Relatório Preliminar sobre o projeto, o qual, aprovado pela CMO, passa a denominar-se Parecer Preliminar. Esse parecer estabelece regras e parâmetros a serem observados quando da análise e apreciação do projeto, tais como: i) condições para o remanejamento e cancelamento de valores financeiros constantes do projeto; ii) critérios para alocação de eventuais recursos adicionais decorrentes da reestimativa das receitas; e iii) orientações sobre apresentação e apreciação de emendas. Em complemento à análise inicial, a CMO pode realizar audiências públicas regionais para debater o projeto.
Emendas	Após aprovado o parecer preliminar, abre-se prazo para a apresentação de emendas ao projeto de plano plurianual, com vistas a inserir, suprimir, substituir ou modificar dispositivos constantes do projeto. Ao projeto podem ser apresentadas até dez emendas por parlamentar, até cinco emendas por Comissão Permanente da Câmara e do Senado e até cinco emendas por Bancada Estadual. As emendas são apresentadas perante CMO, que sobre elas emite parecer conclusivo e final, o qual somente poderá ser modificado mediante a aprovação de destaque no Plenário do Congresso Nacional.
Relatórios	O relator deve analisar o projeto de plano plurianual e as emendas apresentadas, tendo como orientação as regras estabelecidas no Parecer Preliminar, e formalizar, em relatório, as razões pelas quais acolhe ou rejeita as emendas. Deve também justificar quaisquer outras alterações que tenham sido introduzidas no texto do projeto de lei. O produto final desse trabalho, contendo as alterações propostas ao texto do PPPA, decorrentes das emendas acolhidas pelo relator e das por ele apresentadas, constitui a proposta de substitutivo. O relatório e a proposta de substitutivo são discutidos e votados no Plenário da CMO, sendo necessário para aprová-los a manifestação favorável da maioria dos membros de cada uma das Casas, que integram a CMO. O relatório aprovado em definitivo pela Comissão constitui o parecer da CMO, o qual será encaminhado à Secretaria-Geral da Mesa do Congresso Nacional, para ser submetido à deliberação das duas Casas, em sessão conjunta.
Autógrafos e Leis	Após aprovado, o parecer da CMO é submetido à discussão e votação no Plenário do Congresso Nacional. Os Congressistas podem solicitar destaque para a votação em separado de emendas, com o objetivo de modificar os pareceres aprovados na CMO. Esse requerimento deve ser assinado por um décimo dos congressistas e apresentado à Mesa do Congresso Nacional até o dia anterior ao estabelecido para discussão da matéria no Plenário do Congresso Nacional. Concluída a votação, a matéria é devolvida à CMO para a redação final. Recebe o nome de Autógrafo o texto do projeto ou do substitutivo aprovado definitivamente em sua redação final assinado pelo Presidente do Congresso, que será enviado à Casa Civil da Presidência da República para sanção. O Presidente da República pode vetar o autógrafo, total ou parcialmente, no prazo de quinze dias úteis, contados da data do recebimento. Nesse caso, comunicará ao Presidente do Senado os motivos do veto. A parte não vetada é publicada no Diário Oficial da União como lei. O veto deve ser apreciado pelo Congresso Nacional.

Quadro 05. Cronologia para Execução do PPA

Fonte: Senado Federal

Os passos citados no quadro 05, devem ser seguidos, sempre que ocorra o planejamento do PPA, para que todos os objetivos consigam ser atingidos.

No estado de Mato Grosso, a Secretaria de Estado de Planejamento e Coordenação Geral (Seplan), confeccionou um manual para elaboração dos PPAs municipais para os anos de 2010 a 2013.

O Plano Plurianual – PPA é a base do sistema de planejamento público, indicando os objetivos (estratégicos e dos programas), as ações, os bens e serviços que serão alvos dos esforços do governo no seu período de vigência. A organização e a gestão das ações de governo por meio de programas é um dos resultados das reformas do Estado Brasileiro em curso nas últimas décadas. Essas mudanças têm por objetivo ampliar a capacidade de gestão dos entes federados do país (União, Estados e Municípios), aprimorando a competência do setor público na formulação e implementação de suas políticas públicas, tendo como princípios a eficiência, a eficácia, a efetividade e a integração das mesmas nos três níveis. (SEPLAN-MT, 2009)

O objetivo maior deste manual para elaboração do plano, é ajudar os municípios a conseguirem cumprir suas metas, e conseqüentemente satisfazer a população de um modo geral.

O fim maior desse modelo é o resultado ofertado à sociedade, visando a satisfação do cliente-cidadão. Portanto, toda ação do Estado volta-se à solução de problemas que atingem diretamente a sociedade e àqueles que comprometem a sua atuação enquanto gestor dos bens públicos. (SEPLAN-MT, 2009)

Buscando sempre o bem comum, e a satisfação sócio-econômica da população, o PPA municipal, também deve atender a legislação federal.

Nos municípios, o PPA tem seu lastro legal na Constituição Federal de 1988, nos seus artigos 165, 166 e artigo 35 das Disposições Constitucionais Transitórias (parágrafo 2º inciso I) bem como na Constituição Estadual, em seu artigo 162 (inciso I, parágrafos 1º e 4º) e nas Leis Orgânicas Municipais. Ele deve ser encaminhado pelo governo eleito até o dia 30 de agosto do primeiro ano do mandato, para a análise e apreciação do Poder Legislativo. (SEPLAN-MT, 2009)

A Seplan sugere em seu manual que o PPA tenha a seguinte estrutura:

Em sua estrutura, o Plano deverá apresentar a percepção da realidade municipal através de cenários sócio-econômico e fiscal, bem como os Objetivos Estratégicos e Estratégias setoriais ou inter-setoriais. As estratégias ou desafios são materializados através de programas ou conjuntos de programas, segundo a estrutura regional do município.

Assim o PPA dos municípios de Mato Grosso, deverão conter, em sua estrutura, os elementos que descrevam toda a situação do município, os objetivos, a forma de gestão do plano, entre outras, conforme sugere a Seplan-MT:

I - Mensagem do Prefeito, contendo:	<ul style="list-style-type: none"> • a descrição da situação sócio-econômica e ambiental do Município. • o cenário fiscal; • a análise ou visão estratégica; • os objetivos estratégicos; • as estratégias ou políticas setoriais e intersetoriais.
II - Projeto de Lei, contendo:	<ul style="list-style-type: none"> • o contexto e as disposições preliminares; • a forma de gestão do Plano; • os dispositivos para revisões do Plano e outras providências legais pertinentes.
III - anexos, contendo:	<ul style="list-style-type: none"> • a apresentação dos programas de governo e suas ações; • a regionalização adotada pelo Município;

Quadro 06. Estrutura do Plano Plurianual para os municípios de Mato Grosso.

Fonte: Seplan-MT

2.8.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

Conforme a Constituição Federal no seu artigo 165, parágrafo segundo, a LDO compreenderá as metas e prioridades da administração, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA), disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias é de periodicidade anual, de hierarquia especial e sujeita a prazos e ritos peculiares de tramitação, destinada a parametrizar a forma e o conteúdo com que a lei orçamentária de cada exercício deve se apresentar e a indicar as prioridades a serem observadas em sua elaboração. (www.orcamento.org)

Conforme consta a LDO serve para ditar parâmetros para a Lei Orçamentária Anual. No caso da LDO nacional, a discussão e aprovação é feita pelo Congresso Nacional.

O encaminhamento, para discussão e aprovação do Congresso Nacional do projeto de lei de diretrizes orçamentárias - PLDO, pelo Presidente da República, deve ser feito até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro (15/04) e devolvido para sanção presidencial até o encerramento do primeiro período legislativo (17/07). A sessão legislativa não poderá ser encerrada sem a discussão, votação e aprovação do projeto

de lei de diretrizes orçamentárias, conforme preceitua o art. 57, § 2º, da Constituição Federal.

De acordo com a Lei Complementar nº. 101 de 04 de maio de 2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal, a LDO Municipal deve dispor sobre:

- a) equilíbrio sobre receitas e despesas;
- b) critérios e forma de limitação de empenho a ser efetivada: se verificado ao final de um bimestre que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no anexo de metas fiscais; e se a dívida consolidada do município ultrapassar os limites estabelecidos pelo Senado Federal;
- c) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos programas financiados com recursos do orçamento;
- d) anexo de metas fiscais;
- e) anexo de riscos fiscais;

No que se refere ao anexo de metas fiscais, de acordo com o artigo 4º, parágrafo segundo da Lei de Responsabilidade Fiscal, este deverá conter:

- I – Metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a: receitas, despesas, resultados nominal e primário, montante da dívida pública; para o exercício atual e para os dois seguintes.
- II – Avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior.
- III – Demonstrativo das metas anuais, contendo: a memória e a metodologia de cálculo, que justifique os resultados pretendidos e comparação com as metas fixadas nos três exercícios anteriores.
- IV – Evolução do patrimônio líquido, referente aos três últimos exercícios.
- V – Demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia da receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado, entre outros.

Quanto ao anexo de riscos fiscais, o artigo 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal especifica:

§ 3º A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias é o passo anterior a Lei Orçamentária Anual.

A lei de diretrizes orçamentária tem a finalidade de nortear a elaboração dos orçamentos anuais, compreendidos aqui o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas e o orçamento da seguridade social, de forma a adequá-los às diretrizes, objetivos e metas da administração pública, estabelecidos no plano plurianual. (KOHAMA, 2008, p. 37)

A LDO é a segunda etapa do processo de planejamento do orçamento público, o passo seguinte é a elaboração da LOA, que será o tema do próximo tópico.

2.8.3 Lei Orçamentária Anual (LOA)

A Lei Orçamentária Anual é enviada pelo chefe do poder executivo, no caso o Presidente da República, o Governado do Estado, ou o Prefeito municipal, às casas de Leis, o projeto da LOA.

Para viabilizar a concretização das situações planejadas no plano plurianual e obviamente, transforma-las em realidade, obedecida a lei de diretrizes orçamentárias, elabora-se o Orçamento Anual, onde são programadas as ações a serem executadas, visando alcançar os objetivos determinados. (KOHAMA, 2008, p. 39)

A Lei 4320/64 no seu artigo 22, parágrafo único e incisos, trata com detalhes a questão de prazos e conteúdo da proposta orçamentária, onde cada unidade administrativa terá descrição sucinta de suas principais finalidades, bem como indicação da respectiva legislação.

A LOA tratará ainda, de histórico de receitas arrecadadas em anos anteriores, previsão de receitas, fixação de despesas, entre outros, além de exposição acerca da situação econômico-financeira com demonstrações de dívidas fundadas e flutuantes, restos a pagar e outros compromissos.

Art. 22. A proposta orçamentária que o Poder Executivo encaminhará ao Poder Legislativo nos prazos estabelecidos nas Constituições e nas Leis Orgânicas dos Municípios, compor-se-á:

I - Mensagem, que conterà: exposição circunstanciada da situação econômico-financeira, documentada com demonstração da dívida fundada e flutuante, saldos de créditos especiais, restos a pagar e outros compromissos financeiros exigíveis; exposição e justificação da política econômico-financeira do Governo; justificação da receita e despesa, particularmente no tocante ao orçamento de capital;

II - Projeto de Lei de Orçamento;

III - Tabelas explicativas, das quais, além das estimativas de receita e despesa, constarão, em colunas distintas e para fins de comparação:

a) A receita arrecadada nos três últimos exercícios anteriores àquele em que se elaborou a proposta;

b) A receita prevista para o exercício em que se elabora a proposta;

c) A receita prevista para o exercício a que se refere a proposta;

d) A despesa realizada no exercício imediatamente anterior;

e) A despesa fixada para o exercício em que se elabora a proposta; e

f) A despesa prevista para o exercício a que se refere a proposta.

IV - Especificação dos programas especiais de trabalho custeados por dotações globais, em termos de metas visadas, decompostas em estimativa do custo das obras a realizar e dos serviços a prestar, acompanhadas de justificção econômica, financeira, social e administrativa.

Parágrafo único. Constará da proposta orçamentária, para cada unidade administrativa, descrição sucinta de suas principais finalidades, com indicação da respectiva legislação.

A LOA deve atender as disposições da Lei de Responsabilidade Fiscal. A Lei Complementar 101/2000 estabelece as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

Ainda, a Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu artigo 5º, dispõe sobre pontos que devem ser observados quando da elaboração do projeto de Lei Orçamentária Anual:

Deve estar compatível com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;
 Conter demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do anexo de metas fiscais da LDO;
 Será acompanhado de demonstrativo do efeito sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, bem como das medidas de compensação à renúncia de receitas e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;
 Deve conter reserva de contingência, que pode ser calculada utilizando-se percentual sobre a receita corrente líquida, destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos;
 Todas as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual, e as receitas que as atenderão, constarão da LOA;
 O refinanciamento da dívida pública constará separadamente na lei orçamentária e nas de crédito adicional;
 É vedado consignar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada;
 Não consignará dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no PPA ou em lei que autorize a sua inclusão.

Nota-se que a LOA é uma Lei que engloba todas as fases do processo de planejamento. Deve ser clara e específica observando todos os preceitos legais, para que durante o ano, tudo aquilo que foi orçado possa ser executado.

2.9 Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal foi implantada no Brasil no ano 2000 por meio da Lei complementar 101. Esta Lei tem como objetivo estabelecer normas para

as finanças públicas visando a transparência das contas de receita e despesa da União, dos Estados e dos Municípios.

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Com a implantação da LRF os governantes precisam ter mais cuidado com as ações que praticam em sua gestão, sendo necessário um prévio planejamento, que deve ser seguido e posteriormente apresentado à sociedade.

Diversos pontos da LRF enfatizam a ação planejada e transparente na administração pública. Ação planejada nada mais é do que aquela baseada em planos previamente traçados e, no caso do serviço público, sujeitos à apreciação e aprovação da instância legislativa. (NASCIMENTO E DEBUS, 2001, p. 08)

A transparência e a participação da sociedade no processo de planejamento não era comum no Brasil antes da implantação da LRF. A Lei traz benefícios à sociedade, que por meio de participação direta, tem a oportunidade de conhecer o planejamento das ações e também de fiscalizar a execução das mesmas.

Por sua vez a transparência será alcançada através do conhecimento e da participação da sociedade, assim como na ampla publicidade que deve cercar todos os atos e fatos ligados à arrecadação de receitas e à realização de despesas pelo poder público. Para esse fim diversos mecanismos estão sendo instituídos pela LRF, dentre eles:

- a participação popular na discussão e elaboração dos planos e orçamentos já referidos (artigo 48, parágrafo único);
- a disponibilidade das contas dos administradores, durante todo o exercício, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade;
- a emissão de relatórios periódicos de gestão fiscal e de execução orçamentária, igualmente de acesso público e ampla divulgação. (NASCIMENTO E DEBUS, 2001, p. 08)

Através dos mecanismos ditados pela LRF é possível corrigir ações futuras. Isso se dá pelo fato de que é possível analisar o orçamento anterior e com base

neste verificar se a aplicação dos recursos ou se o montante das despesas de determinado setor estão de acordo com a Lei.

Finalmente, a LRF atribui à contabilidade pública novas funções no controle orçamentário e financeiro, garantindo-lhe um caráter mais gerencial. Com a LRF, as informações contábeis passarão a interessar não apenas à administração pública e os seus gestores. A sociedade irá tornar-se participante do processo de acompanhamento e fiscalização das contas públicas. (NASCIMENTO E DEBUS, 2001, p. 08)

A Constituição Federal estabelece limites de aplicação dos recursos arrecadados pelos municípios. A Lei Complementar 101, tem o papel de fiscalizar e normatizar a correta aplicação dos percentuais ditados pela Constituição.

O percentual de aplicação de recursos na educação é ditado pelo artigo 212 da Constituição Federal de 1988.

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

§ 1º A parcela da arrecadação de impostos transferida pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, ou pelos Estados aos respectivos Municípios, não é considerada, para efeito do cálculo previsto neste artigo, receita do governo que a transferir.

Este limite de 25% é o mínimo de valor que os municípios devem aplicar na educação, não havendo impedimento que para que o valor aplicado seja superior a este percentual.

Para a saúde o limite é ditado pelo artigo 198 da Constituição Federal em seu parágrafo segundo, combinado com o artigo 77 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Art. 77. Até o exercício financeiro de 2004, os recursos mínimos aplicados nas ações e serviços públicos de saúde serão equivalentes:

III - no caso dos Municípios e do Distrito Federal, quinze por cento do produto da arrecadação dos impostos a que se refere o Art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º.

Os impostos a que se refere o artigo 156 são os tributos municipais, IPTU, ITBI e ISSQN, e os artigos 158 e 159 tratam dos percentuais repassados pela União e pelos Estados aos municípios, referente aos impostos por eles arrecadados.

De acordo com os limites constitucionais, a partir da aplicação dos percentuais obrigatórios na educação e na saúde, o restante da receita servirá para cobrir as demais despesas do município.

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa, quanto aos objetivos se classifica como exploratória, pois envolve levantamento bibliográfico, e tem como objetivo explicitar o problema para torná-lo mais familiar.

Por meio da pesquisa exploratória, pode-se avaliar a possibilidade de desenvolvimento de um trabalho satisfatório, o que vai permitir o estabelecimento dos critérios a serem adotados, bem como dos métodos e das técnicas mais adequadas. (PRESTES, 2003 p. 26)

Em relação aos procedimentos técnicos, a pesquisa é bibliográfica, que segundo Gil (2002, p. 45) “é desenvolvida com base em material já elaborado, construído principalmente de livros e artigos científicos”. Este material é constituído de publicações, que poderão ser livros ou artigos científicos, que no caso desta pesquisa estão todos voltados para a legislação que rege o ISSQN no município de Juina-MT.

A pesquisa tem ainda, procedimento técnico de pesquisa documental, pois serão utilizados dados registrados pela Prefeitura Municipal de Juina-MT, tanto da arrecadação do tributo, como da aplicação dos recursos. Gil (2002, p. 46) define a pesquisa documental:

Segue os mesmos passos da pesquisa bibliográfica. Apenas cabe considerar que, enquanto na pesquisa bibliográfica as fontes são constituídas, sobretudo por material impresso localizado nas bibliotecas, na pesquisa documental, as fontes são muito mais diversificadas e dispersas.

Também como procedimento técnico a pesquisa classifica-se estudo de caso, e tem como objetivo estudar a forma de aplicação dos recursos arrecadados através do ISSQN no município de Juina-MT.

O estudo de caso é uma modalidade de pesquisa amplamente utilizada nas ciências biomédicas e sociais. Consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos já considerados. (GIL, 2002, p. 54)

Para este estudo de caso foram levantados os valores de receita e despesas, bem como os valores específicos referentes à arrecadação do ISSQN, junto à Prefeitura Municipal de Juina-MT. Através do departamento de contabilidade foram disponibilizadas cópias dos Balanços Orçamentários, Patrimoniais e Financeiros dos anos de 2006, 2007 e 2008, que serviram como base para o estudo.

4 ANÁLISE E RESULTADOS

Em busca de respostas ao problema levantado: Como podem ser aplicados os recursos arrecadados através do ISSQN em um município? Foram levantados os dados de arrecadação deste tributo junto a Prefeitura Municipal de Juina-MT, nos exercícios de 2006, 2007 e 2008.

De acordo com a Constituição Federal, os tributos arrecadados pelos municípios devem ter aplicação obrigatória de 25% em educação e de 15% em saúde. O montante arrecadado através do ISSQN é somado às demais receitas do município, e a aplicação é feita a partir do total.

O valor arrecadado no município de Juina-MT nos anos citados foi o seguinte:

Descrição	Exercício	Arrecadação \$
ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza	2006	864.123,10
ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza	2007	1.253.154,43
ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza	2008	1.463.709,96

Quadro 07. ISSQN arrecadado no município de Juina-MT em 2006, 2007 e 2008.

Fonte: Prefeitura Municipal de Juina-MT

Para que haja melhor entendimento foram levantados os dados referentes às despesas orçamentárias dos referidos exercícios, para que se pudesse verificar o percentual de participação do ISSQN para a cobertura das despesas totais do município.

Despesa Orçamentária	2006	2007	2008
Legislativa	1.170.099,15	1.302.628,47	1.252.141,91
Judiciária	22.261,32	18.000,00	19.398,90
Administrativa	3.713.681,50	4.462.568,80	6.369.194,04
Segurança Pública	17.055,35	29.301,83	316.418,57
Assistência Social	1.486.361,00	1.397.533,73	1.872.160,82

Quadro 08a. Despesas Orçamentárias do município de Juina-MT em 2006, 2007 e 2008.

Fonte: Prefeitura Municipal de Juina-MT

Despesa Orçamentária	2006	2007	2008
Previdência Social	300.711,59	280.899,87	302.472,56
Saúde	10.954.503,76	10.078.141,29	13.500.223,12
Trabalho		69.626,82	
Educação	10.251.479,10	8.687.139,35	11.545.938,32
Cultura	147.689,97	410.407,38	742.333,65
Direitos de Cidadania		632.270,47	
Urbanismo	3.064.764,05	4.023.712,37	7.973.991,74
Habitação			53.467,39
Saneamento	1.612.485,58	3.083.217,83	2.623.619,10
Gestão Ambiental			94.110,00
Agricultura	450.906,96	880.616,29	1.226.158,02
Comercio e Serviços	33.571,35	57.630,32	11.065,50
Energia	51.177,48	145.669,22	150.000,00
Transporte	6.306.533,42	5.511.321,42	4.398.324,29
Desporto e Lazer	752.500,60	678.718,99	1.154.302,35
Encargos Especiais	414.558,55	1.355.387,97	1.631.990,58
Total	40.750.340,73	43.104.792,42	55.237.310,86

Quadro 08b. Despesas Orçamentárias do município de Juína-MT em 2006, 2007 e 2008.

Fonte: Prefeitura Municipal de Juína-MT

Partindo do total de despesas orçamentárias, é possível verificar a contribuição do ISSQN para a cobertura das mesmas. Lembrando que este cálculo é somente para nível informativo, e que estes percentuais são apenas para ilustrar a participação do ISSQN na cobertura das despesas.

Despesa Orçamentária	ISSQN Arrecadado	% De participação do ISSQN no pagamento das despesas
2006	40.750.340,73	2,12%
2007	43.104.792,42	2,91%
2008	55.237.310,86	2,65%

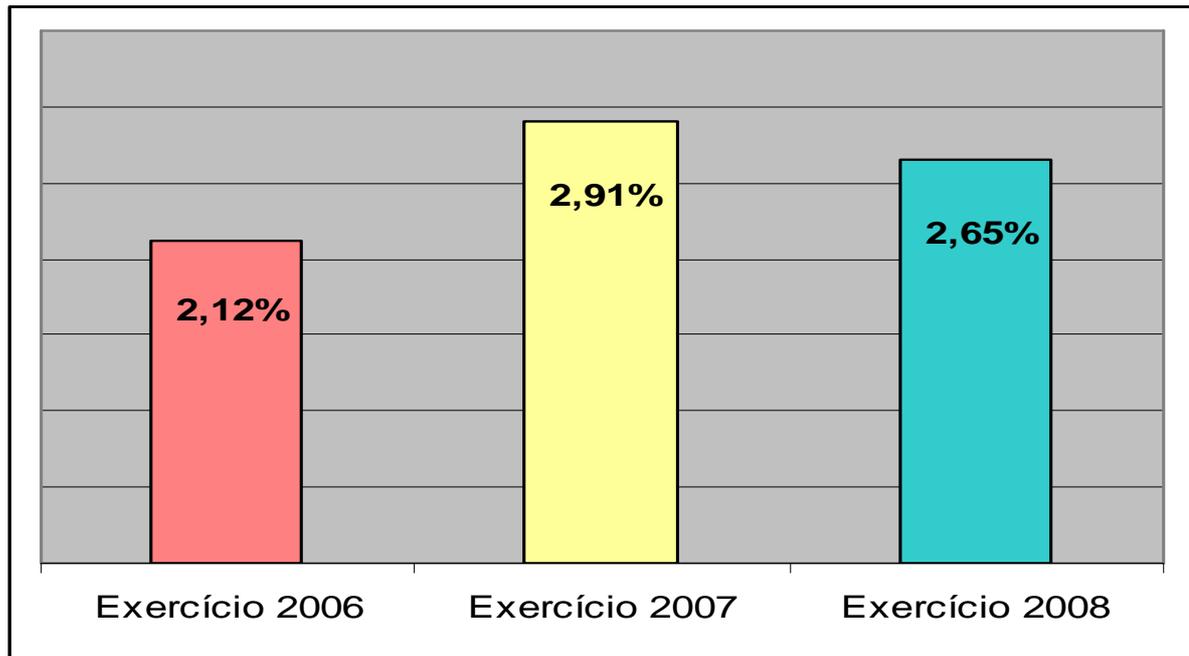
Quadro 09. Cálculo de participação percentual do ISSQN para pagamento das despesas.

Fonte: Criado pelo autor, 2009.

Do total de despesas orçadas durante os três exercícios estudados, percebe-se que em média o ISSQN contribuiu com cerca de 2,5% em valor para pagamento das mesmas.

Percebe-se também, através do quadro 09, que os valores de arrecadação do município de Juína-MT, vem crescendo ano a ano, e que existe uma aumento considerável de 59,04% do ano de 2006 para o ano de 2008.

Gráfico 01 – Percentual de contribuição do ISSQN para cobertura das despesas orçamentárias.



Fonte: Criado pelo autor, 2009.

A demonstração Gráfica representa a variação de contribuição percentual do ISSQN durante os anos de 2006, 2007 e 2008.

As receitas tributárias são aquelas que provem da arrecadação de tributos pelo município, e nelas está inserido o valor do ISSQN. Para verificar a participação do ISSQN no montante de receita tributaria arrecada e também para verificar a importância deste tributo como fonte de recursos procedeu-se ao seguinte cálculo:

	Receita Tributária	ISSQN Arrecadado	% De participação nas Receitas Tributárias
2006	3.433.309,30	864.123,10	25,17%
2007	3.282.662,59	1.253.154,43	38,17%
2008	3.785.057,57	1.463.709,96	38,67%

Quadro 10. Participação percentual do ISSQN no total de receita Tributária do município de Juina-MT
Fonte: Criado pelo autor, 2009.

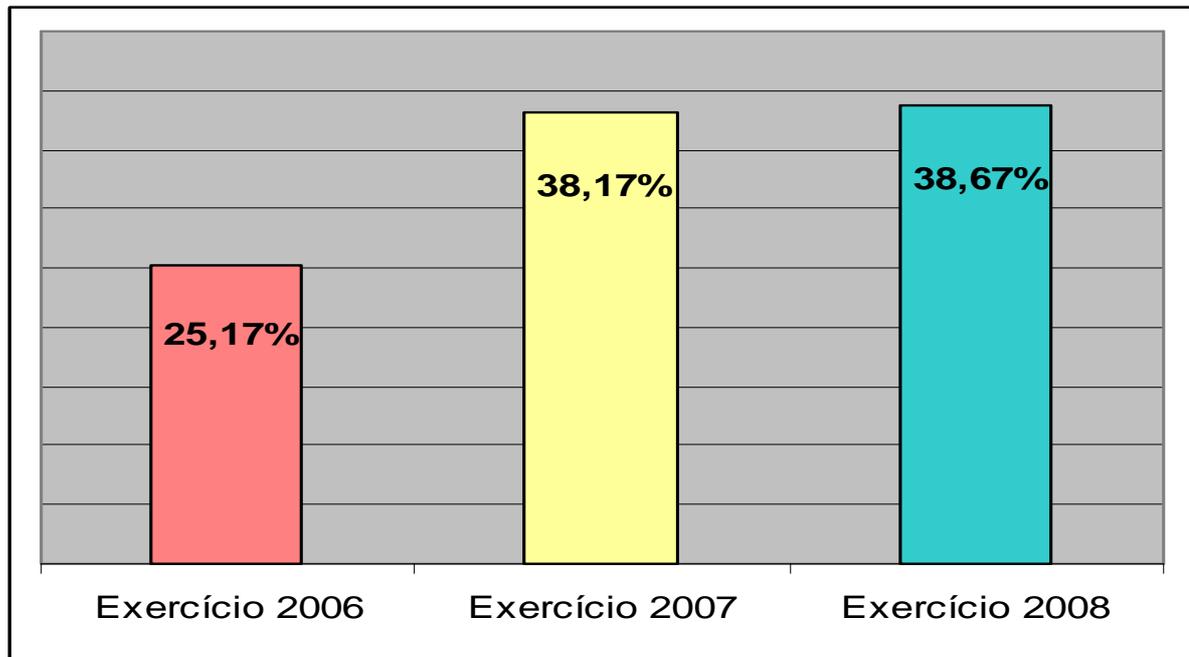
De acordo com o quadro 10 é possível notar que o ISSQN tem importante participação na arrecadação do município, visto que seus valores representam, cerca de 35% em média, do total de receitas tributárias.

Nota-se que o crescimento na arrecadação do ISSQN foi bem maior do que o crescimento da arrecadação das receitas tributárias no geral.

As receitas tributárias cresceram menos de 10% do ano de 2006 para o ano de 2008, enquanto a arrecadação do ISSQN cresceu mais de 59%.

A partir da representação gráfica nº. 02, é possível visualizar o montante de participação do ISSQN no total de receitas tributárias.

Gráfico 02 – Participação percentual do ISSQN no total de Receitas Tributárias.



Fonte: Criado pelo autor, 2009.

A partir de uma análise vertical é possível visualizar o percentual que cada despesa orçamentária representa anualmente para o município de Juina-MT, conforme segue no quadro 11:

Despesa Orçamentária	2006	%	2007	%	2008	%
Legislativa	1.170.099,15	2,87%	1.302.628,47	3,02%	1.252.141,91	2,27%
Judiciária	22.261,32	0,05%	18.000,00	0,04%	19.398,90	0,04%
Administrativa	3.713.681,50	9,11%	4.462.568,80	10,35%	6.369.194,04	11,53%
Segurança Pública	17.055,35	0,04%	29.301,83	0,07%	316.418,57	0,57%
Assistência Social	1.486.361,00	3,65%	1.397.533,73	3,24%	1.872.160,82	3,39%
Previdência Social	300.711,59	0,74%	280.899,87	0,65%	302.472,56	0,55%
Saúde	10.954.503,76	26,88%	10.078.141,29	23,38%	13.500.223,12	24,44%
Trabalho			69.626,82	0,16%		
Educação	10.251.479,10	25,16%	8.687.139,35	20,15%	11.545.938,32	20,90%
Cultura	147.689,97	0,36%	410.407,38	0,95%	742.333,65	1,34%
Direitos de Cidadania			632.270,47	1,47%		

Quadro 11 a. Análise Vertical das despesas do município de Juina-MT em 2006, 2007 e 2008.

Fonte: Criado pelo autor, 2009.

Despesa Orçamentária	2006	%	2007	%	2008	%
Urbanismo	3.064.764,05	7,52%	4.023.712,37	9,33%	7.973.991,74	14,44%
Habitação					53.467,39	0,10%
Saneamento	1.612.485,58	3,96%	3.083.217,83	7,15%	2.623.619,10	4,75%
Gestão Ambiental					94.110,00	0,17%
Agricultura	450.906,96	1,11%	880.616,29	2,04%	1.226.158,02	2,22%
Comercio e Serviços	33.571,35	0,08%	57.630,32	0,13%	11.065,50	0,02%
Energia	51.177,48	0,13%	145.669,22	0,34%	150.000,00	0,27%
Transporte	6.306.533,42	15,48%	5.511.321,42	12,79%	4.398.324,29	7,96%
Desporto e Lazer	752.500,60	1,85%	678.718,99	1,57%	1.154.302,35	2,09%
Encargos Especiais	414.558,55	1,02%	1.355.387,97	3,14%	1.631.990,58	2,95%
Total	40.750.340,73	100,00%	43.104.792,42	100,00%	55.237.310,86	100,00%

Quadro 11b. Análise Vertical das despesas do município de Juina-MT em 2006, 2007 e 2008.

Fonte: Criado pelo autor, 2009.

Para que sejam atendidos os limites constitucionais de aplicação da receita em saúde e educação é necessário que o município destine 25% do total de receitas para a Educação e 15% para a saúde. Conforme a análise vertical é possível notar que no município de Juina-MT as despesas com educação e saúde equivalem em média cerca 50% do total das despesas.

A fim de verificar se a aplicação das receitas está sendo feita conforme os limites constitucionais procedeu-se ao cálculo levando em consideração as receitas arrecadadas durante os exercícios estudados. Lembrando que conforme a Constituição Federal as receitas que devem obedecer aos limites, são as receitas tributárias dos municípios.

De acordo com os dados do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso (TCE-MT), é possível verificar que o município de Juina-MT cumpriu os limites exigidos durante os três exercícios estudados nesta pesquisa.

% APLICADO NA EDUCAÇÃO (ART. 212, CF).			
	2006	2007	2008
Receita Base de Imposto (RBI)	38.174.640,90	46.576.278,66	62.135.116,20
Total das Despesas considerada p/ fins Limite Constitucional	13.424.290,83	17.981.888,43	18.357.876,92
	35,17%	38,61%	29,55%
Limite Legal	25%	25%	25%

Quadro 12. Percentual aplicado na Educação do município de Juina-MT em 2006, 2007 e 2008.

Fonte: Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso.

% APLICADO NA SAÚDE (ADCT, ART 77).			
	2006	2007	2008
Receita Base de Imposto (RBI)	47.617.615,03	31.108.951,28	57.693.224,21
Total das Despesas considerada p/ fins Limite Constitucional	26.104.908,35	11.861.074,56	23.343.478,17
	54,82%	38,13%	40,46%
Limite Legal	15%	15%	15%

Quadro 13. Percentual aplicado na Saúde do município de Juina-MT em 2006, 2007 e 2008.

Fonte: Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso.

Como já salientado anteriormente, as despesas com Educação e Saúde, são prioridade e devem ter seus limites de aplicação cumpridos. Além destas, o governo municipal arca ainda com as demais despesas, que para melhor entendimento serão descritas:

As despesas com o Legislativo são aquelas referentes aos valores gastos com a Casa de Leis Municipal, ou Câmara municipal. Nelas estão englobas inclusive os salários dos legisladores. Despesas decorrentes do funcionamento dos órgãos do Poder Legislativo e da Fiscalização Financeira e Orçamentária exercido pelo Poder Legislativo em órgãos externos a ele.

As despesas com o Judiciário decorrentes da defesa e acompanhamento dos interesses da sociedade e do poder público através do processo judiciário

As despesas administrativas são as que congregam as ações que visam à junção de recursos humanos, materiais, financeiros, técnicos, científicos e institucionais, com vistas a atender as metas governamentais; administração financeira que congrega as ações de captação, aplicação, orientação e controle dos recursos financeiros.

Segurança pública são as despesas decorrentes das ações voltadas para a garantia da segurança pública.

Assistência Social são as despesas decorrentes das ações voltadas para a assistência social dos munícipes.

Despesas com Previdência Social são aquelas decorrentes das ações voltadas à previdência social municipal.

Saúde são todas aquelas despesas voltadas para o sistema público de saúde com vistas a atender a população do município.

Despesas de trabalho são as decorrentes das ações visando a promoção da força do trabalho, através dos programas: segurança, higiene e medicina do trabalho e relações do trabalho.

Educação e Cultura são todas aquelas despesas voltadas para a manutenção das ações que promovem a educação e a cultura no município.

Direitos de Cidadania são aquelas despesas referentes às ações que promovem os direitos dos cidadãos.

Urbanismo: despesas referentes às ações de melhoria de urbanização do município.

Saneamento são as despesas decorrentes das ações visando o abastecimento de água, a destinação dos esgotos domésticos e dos dejetos industriais e a melhoria das condições sanitárias da população.

Gestão Ambiental são aquelas referentes às ações que visam a proteção do meio ambiente.

Com Agricultura são aquelas decorrentes das ações voltadas para os seguintes programas: produção vegetal; produção animal; abastecimento; preservação de recursos naturais renováveis; promoção e extensão rural.

Comércio e Serviços são aquelas despesas referentes a pequenos gastos.

Energia são as despesas referentes aos gastos com a energia elétrica da prefeitura e suas secretarias.

Transporte são as decorrentes dos serviços de transporte público disponibilizados à população.

Desporto e Lazer são as decorrentes das ações que promovem os esportes e o lazer no município.

Despesas com Encargos Especiais.

5 CONCLUSÃO

O ISSQN é um tributo de competência municipal cobrado sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. Este tributo tem grande importância no que tange à arrecadação municipal.

O problema da presente pesquisa, levantado acerca da maneira como podem ser aplicados os recursos do ISSQN é o seguinte: Como podem ser aplicados os recursos arrecadados através do ISSQN em um município?

Como resposta ao problema foram verificados junto à Prefeitura Municipal de Juina-MT e junto ao Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso os dados referentes aos valores arrecadados durante os exercícios de 2006, 2007 e 2008 e a forma com que foram aplicados.

A aplicação dos recursos do ISSQN é feita juntamente com o restante da receita tributária do município, que obedece aos ditames da Constituição Federal, que obriga os municípios a aplicarem 25% da receita tributária em Educação e 15% em Saúde.

Estes percentuais são o limite mínimo que deve ocorrer no município, nada impedindo que sejam aplicados valores superiores a estes.

Buscando respostas ao problema de pesquisa foram levantadas três hipóteses: Os valores arrecadados através do ISSQN são importante fonte de receita para o município; Os valores arrecadados estão sendo aplicados como determina a legislação; A aplicação do ISSQN no município de Juina-MT atende a Lei de Responsabilidade Fiscal.

A primeira hipótese foi confirmada visto que no município de Juina-MT o ISSQN representou durante os anos de 2006, 2007 e 2008 cerca de 35% do total das receitas tributárias.

A segunda hipótese também se confirmou, pois de acordo com os dados do TCE-MT o município de Juina-MT tem aplicado os recursos provenientes da arrecadação de receitas tributárias de acordo com as exigências legais.

A terceira hipótese foi confirmada, pois o município de Juina-MT destinou percentuais superiores aos exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, para cobertura das despesas com Educação e Saúde.

O objetivo geral do trabalho foi alcançado tendo em vista que foram verificados os valores arrecadados através do ISSQN nos anos de 2006, 2007 e 2008 no município de Juina-MT, e também a forma como foram aplicados estes recursos.

O ISSQN pode ser considerado um tributo importante para o município de Juina-MT. Entende-se que estudos mais profundos a respeito de tal tributo seriam interessantes para o município, para os contribuintes e para a população em geral.

Em pesquisas futuras poderia ser feita uma verificação de arrecadação de acordo com o número de contribuintes do município, e também quanto à existência de evasão fiscal, e os motivos que levam os contribuintes a evitarem o pagamento deste imposto.

REFERÊNCIAS

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo – SP: Atlas, 1995.

BARROS, Joelina Amélia de Sousa Silva. **O impacto no ICMS das decisões liminares quanto a suspensão do pagamento do diferencial de alíquota no segmento de construção civil do estado do Ceará no ano de 2006**. Disponível em:

<<http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/monografias/gerados/joelina%20amelia%20de%20sousa%20silva%20barros.pdf>> Acesso em: 03 de out. 2009.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 12. ed. São Paulo – SP: Rideel, 2006.

BRASIL. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L4320.htm>> Acesso em 21 de out. 2009.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. São Paulo – SP: Atlas, 1996.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo – SP: Saraiva, 2005.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: Teoria e prática**. 3. ed. São Paulo – SP: Atlas, 2004.

Estrutura do Plano Plurianual para os municípios de Mato Grosso. **Secretaria de Estado de Planejamento e Coordenação Geral**. Disponível em: <<http://www.seplan.mt.gov.br/html/internas.php?tabela=paginas&codigoPagina=397>> Acesso em 28 de out. 2009

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**, 9. ed. – São Paulo: Atlas, 2006.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Mini Aurélio. O Dicionário da Língua Portuguesa**. 7. ed. Rio de Janeiro – RJ: Positivo, 2009.

GIL, Antonio Carlos, 1946. **Como elaborar projetos de pesquisa**, 4. ed. – São Paulo: Atlas, 2002.

HEMPEL, Wilca Barbosa. **A Importância do ICMS Ecológico como instrumento de compensação financeira na aplicação do princípio protetor-recebedor**. (2006). Disponível em: <<http://www.sober.org.br/palestra/5/1145.pdf>> Acesso em: 05 de set. 2009.

IUDÍCIBUS, Sergio de, MARION, José Carlos. FARIA, Ana Cristina de. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação**. 5. ed. São Paulo – SP: Atlas, 2008.

JUINA-MT. Lei Orgânica do Município de, de 05 de abril de 1990.

JUINA-MT. Lei nº. 010/83, de 30 de setembro de 1983. Dispõe sobre o Código Tributário Municipal.

JUINA-MT. Lei nº. 726/2003, de 16 de dezembro de 2003. Dispõe sobre as normas relativas ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (**ISSQN**).

JUINA-MT. Lei nº. 1046/2008. Dispõe sobre o Código Tributário do Município de Juina-MT. Disponível em: <<http://www.camarajuina.mt.gov.br/arquivos/1046.pdf>> Acesso em: 30 de out. 2009.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: Teoria e prática**. 10. ed. São Paulo – SP: Atlas, 2008.

LIMA, Diana Vaz de. CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade pública**. 3. ed. São Paulo – SP: Atlas, 2007.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Pis e Cofins. Receita tributária e contábil. Distinções. Incidência sobre variação cambial**. Disponível em: <<http://www.advocacialunardelli.com.br/material/arquivos/artigos/PIS%20e%20COFINS.Varia%C3%A7%C3%A3o%20cambial.%20Homenagem%20a%20Paulo%20de%20Barros%20Carvalho.pgl.11.2008.pdf>> Acesso em 20 de out. 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo – SP: Malheiros, 2007.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 7. ed. São Paulo – SP: Atlas, 2004.

MENDONÇA, Oscar. **O local da prestação de serviços e o ISSQN: a guerra fiscal no plano municipal**. Disponível em: <http://direitopublico.com.br/pdf_13/DIALOGO-JURIDICO-13-ABRIL-MAIO-2002-OSCAR-MENDONCA.pdf>. Acesso em: 23 de out. 2009.

MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do conceito de receita**. Disponível em: <http://www.trf4.jus.br/trf4/upload/arquivos/emagis_atividades/web_minatel.pdf> Acesso em: 13 de out. 2009.

OLIVEIRA, Luís Martins de. *et. al.* **Manual de contabilidade tributária**, 6. ed. São Paulo – SP: Atlas, 2007.

Plano Plurianual passo a passo. Disponível em: <http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/ResultadoProcessoOrcamentario/Cronologia,Cronologia:PPA:Elaboracao:AL> Acesso em 29 de out. 2009.

Portal do Orçamento Público. **Lei de Diretrizes Orçamentárias. Lei Orçamentária. Plano Plurianual**. Disponível em: <<http://www.orcamento.org/>> Acesso em 16 de out. 2009.

PRESTES, Maria Luci de Mesquita. **A pesquisa e a construção do conhecimento científico: do planejamento aos textos, da escola à academia.** 2.ed. São Paulo – SP: Rêspil, 2003.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. DEBUS, Ilvo. **Entendo a Lei de Responsabilidade Fiscal.** Disponível em: <<http://www.spadm.com.br/download/arquivos/entendendoalei.pdf>> Acesso em 06 de nov. 2009.

RIBEIRO, Magnos Alves. (Coord.). **Manual para elaboração e apresentação de monografias: com noções introdutórias de metodologia.** – Tangará da Serra: UNEMAT, 2006.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Intermediária.** São Paulo – SP: Saraiva, 2005.

Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso. **Contas da Prefeitura Municipal de Juína-MT.** Disponível em: <<http://www.tce.mt.gov.br/cidadao/controlSocialReceita>> Acesso em 06 de nov. 2009.