



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ – UFC**  
**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E**  
**CONTABILIDADE – FEAAC**  
**PROGRAMA DE ECONOMIA PROFISSIONAL – PEP**

**LIDUINO LOPES DE BRITO**

**A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS DO CEARÁ – ANÁLISE**  
**EMPÍRICA DA CAPACIDADE ESTATAL NA ARRECADAÇÃO DOS IMPOSTOS**  
**SOBRE O PATRIMÔNIO**

**FORTALEZA**

**2019**

**LIDUINO LOPES DE BRITO**

**A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS DO CEARÁ – ANÁLISE  
EMPÍRICA DA CAPACIDADE ESTATAL NA ARRECADAÇÃO DOS IMPOSTOS  
SOBRE O PATRIMÔNIO**

Dissertação submetida à Coordenação do Programa de Economia Profissional – PEP, da Universidade Federal do Ceará - UFC, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Economia. Área de Concentração: Economia do Setor Público.

Orientador: Prof. Dr. Paulo de Melo Jorge Neto

**FORTALEZA**

**2019**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Universidade Federal do Ceará  
Biblioteca Universitária  
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

---

B876a Brito, Liduino Lopes de.  
A administração tributária dos municípios do Ceará – análise empírica da capacidade estatal na arrecadação dos impostos sobre o patrimônio / Liduino Lopes de Brito. – 2019.  
47 f. : il. color.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Mestrado Profissional em Economia do Setor Público, Fortaleza, 2019.

Orientação: Prof. Dr. Paulo de Melo Jorge Neto.

1. Administração tributária. 2. Capacidade estatal. 3. Burocracia e crescimento. 4. Impostos municipais sobre o patrimônio. 5. Esforço de arrecadação. I. Título.

CDD 330

---

**LIDUINO LOPES DE BRITO**

**A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS DO CEARÁ – ANÁLISE  
EMPÍRICA DA CAPACIDADE ESTATAL NA ARRECADAÇÃO DOS IMPOSTOS  
SOBRE O PATRIMÔNIO**

Dissertação submetida à Coordenação do Programa de Economia Profissional – PEP, da Universidade Federal do Ceará - UFC, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Economia. Área de Concentração: Economia do Setor Público.

Aprovada em: **24 de junho de 2019.**

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. Paulo de Melo Jorge Neto (Orientador)  
Universidade Federal do Ceará - UFC

---

Prof. Dr. Carlos Eduardo dos Santos Marino  
Faculdade Farias Brito

---

Dr. Marcelo Lettieri Siqueira  
Receita Federal

“Let every soul be subject unto the higher powers. For there is no power but of God: the powers that be are ordained of God. ... For this cause pay ye tribute also: for they are God’s ministers, attending continually upon this very thing.”

**(PAUL – ROMANS – 13)**

## RESUMO

O presente trabalho analisa diferenças entre os 184 municípios cearenses, com o objetivo de averiguar se as administrações tributárias municipais dotadas de burocracias profissionalizantes possuem melhor desempenho na arrecadação dos impostos sobre o patrimônio (IPTU e ITBI), no período de 2006 a 2016, a partir de um exercício de estimação de suas capacidades de arrecadação. Adotou-se a definição restrita de capacidade estatal, proposta por Evans e Rauch. Para tanto, visando isolar a dimensão de burocracia profissional nas administrações tributárias, foi usada como *proxy* a combinação ingresso por meio de “concurso público” (autonomia) para exercer o “cargo de auditor fiscal municipal ou equivalente” (conhecimento técnico) realizados no período sob investigação pelos municípios cearenses. Como variáveis dependentes, foram utilizadas a receita tributária como proporção da receita orçamentária e a arrecadação dos impostos municipais sobre o patrimônio (IPTU e ITBI) como proporção da receita própria municipal. Os resultados indicam que os municípios cearenses que possuíam profissionalização na administração tributária municipal tiveram melhor desempenho na arrecadação dos impostos patrimoniais (IPTU e ITBI) e na receita tributária.

**Palavras-chave:** Administração tributária. Capacidade estatal. Burocracia e crescimento. Impostos municipais sobre o patrimônio. Esforço de arrecadação.

## ABSTRACT

The present work examines differences between the 184 cities of Ceará, with the aim of investigating whether municipal tax administrations with professional bureaucracies have better performance in tax collection (PROPERTY TAX (IPTU), PROPERTY TRANSFERAL TAX (ITBI) , in the period from 2006 to 2016, from an exercise that estimates their revenue collection capabilities .A narrow definition of state capacity, proposed by Evans and Rauch was taken as reference. In order to isolate the size of professional bureaucracy in the tax administrations, the element used as proxy was the way revenue officers were hired (autonomy) to the position of "officer of municipal tax auditor or equivalent" (technical knowledge) carried out during the period under investigation by the municipalities of Ceará. As dependent variables, we used the tax revenue as a proportion of budgetary revenue and the collection of municipal taxes on property (IPTU and ITBI) as a proportion of the municipal revenue. The results indicate that the municipalities of Ceará with professionalization on tax administration performed better on tax collection when considering property taxes (IPTU and ITBI) and tax revenue.

**Keywords:** Tax administration. State bureaucracy and growth capacity. Municipal taxes on property. Collection effort.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 -Dimensões de funções e capacidades de políticas públicas.....	29
---	----



## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 -Concursos realizados pelos municípios cearenses para o cargo de auditor fiscal por faixa habitacional.....	33
Tabela 2 -Testes de Especificação Efeito Fixo x Efeito Aleatório.....	36
Tabela 3 -Resultados dos Modelos Estimados.....	37

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>9</b>
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>11</b>
<b>2.1</b>	<b>Características gerais das reformas tributárias.....</b>	<b>11</b>
<b>2.2</b>	<b>Administração tributária.....</b>	<b>13</b>
<b>2.2.1</b>	<i>Administração tributária como atividade essencial ao funcionamento do estado.....</i>	<b>16</b>
<b>2.3</b>	<b>Capacidades estatais.....</b>	<b>17</b>
<b>2.3.1</b>	<i>Conceitos.....</i>	<b>17</b>
<b>2.3.2</b>	<i>Burocracia e crescimento.....</i>	<b>18</b>
<b>2.3.3</b>	<i>Literatura sobre capacidades estatais.....</i>	<b>19</b>
<b>2.4</b>	<b>O Sistema tributário e os impostos municipais sobre o patrimônio.....</b>	<b>21</b>
<b>2.4.1</b>	<i>O Sistema tributário.....</i>	<b>21</b>
<b>2.4.2</b>	<i>Os impostos municipais sobre o patrimônio.....</i>	<b>21</b>
<b>2.4.2.1</b>	<i>Considerações gerais sobre o IPTU.....</i>	<b>22</b>
<b>2.4.2.2</b>	<i>Considerações gerais sobre o ITBI.....</i>	<b>24</b>
<b>2.4.3</b>	<i>Literatura empírica sobre arrecadação municipal.....</i>	<b>25</b>
<b>2.4.3.1</b>	<i>Conceitos.....</i>	<b>25</b>
<b>2.4.3.2</b>	<i>Trabalhos empíricos sobre o esforço de arrecadação dos municípios.....</i>	<b>26</b>
<b>2.4.3.3</b>	<i>Importância dessa investigação.....</i>	<b>28</b>
<b>3</b>	<b>ASPECTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA.....</b>	<b>32</b>
<b>3.1</b>	<b>Objetivo geral.....</b>	<b>32</b>
<b>3.2</b>	<b>Objetivo específico.....</b>	<b>32</b>
<b>3.3</b>	<b>Descrição e análise dos dados.....</b>	<b>32</b>
<b>3.4</b>	<b>Estratégia econométrica.....</b>	<b>34</b>
<b>3.4.1</b>	<i>Modelos.....</i>	<b>35</b>
<b>3.4.2</b>	<i>Teste robusto de Hausman.....</i>	<b>36</b>
<b>3.5</b>	<b>Resultados empíricos.....</b>	<b>36</b>
<b>4</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>40</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>42</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Desde a proclamação da República até a Constituição Federal de 1988 o sistema tributário brasileiro sofreu diversas alterações. No final do século passado, por exemplo, em pouco mais de 20 anos, o Brasil passou por duas grandes reformas tributárias: a primeira em 1965, através da promulgação da Emenda Constitucional nº 18 e a segunda em 1988, com a promulgação da Constituição Federal.

Com exceção à recomendação aduzida no art. 145, § 1º da Constituição Federal de 1988<sup>1</sup>, nenhuma dessas reformas, inclusive as anteriores, contemplou a administração tributária.

Apenas com a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, a administração tributária foi elevada à categoria de norma constitucional, onde se enfatiza as seguintes prerrogativas: (i) ser essencial ao funcionamento do Estado; (ii) ser privativa de servidores de carreiras específicas; (iii) ter recursos prioritários para a realização de suas atividades, e (iv) poder atuar de forma integrada, na forma da lei ou convênio.

Recentemente (2018) pensando na urgência de mudanças e de debates amplos sobre o sistema tributário, a Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (Anfip) e a Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (Fenafisco) lideraram o Movimento “Reforma Tributária Solidária – Menos Desigualdade, Mais Brasil”, onde sugerem diversas premissas para enfrentar as anomalias do sistema e, ao mesmo tempo, contemplam a modernização da administração tributária e promovem a ampliação da tributação sobre o patrimônio.

Por outro lado, conforme afirmam Evans e Rauch (1999), a tentativa de analisar o papel que as instituições públicas têm no fomento (ou impedimento) do crescimento econômico, de explicar essas transformações em nível nacional, é uma das mais desafiadoras da análise econômica. Os estudos ancorados no conceito de capacidades estatais procuram refletir sobre as capacidades que os Estados dotados de burocracias competentes e profissionalizadas são mais eficientes que outros, não obstante a condenação de excessos vinculados à intervenção estatal. Assim, entre os argumentos clássicos que precisam ser considerados, em conjunto com evidências sistematicamente comparadas, a análise de Weber

---

<sup>1</sup> Art. 145. ...

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

sobre a burocracia é talvez o mais forte candidato para tal. Mais precisamente, Weber (*apud* GERTH; MILLS, 1982) argumentou que as organizações administrativas públicas caracterizadas por recrutamento meritocrático e por carreiras estruturadas com progressão funcional e gratificação de desempenho serão mais eficientes na facilitação do crescimento capitalista do que outras formas de organização estatal.

A presente investigação procura contribuir nesse debate, na medida em que analisa diferenças entre os 184 municípios cearenses no que diz respeito a indicadores de capacidade estatal no período de 2006 a 2016. Busca-se examinar em que medida municípios com burocracias profissionalizadas (administrações tributárias municipais) contribuíram para que governos municipais aumentassem sua capacidade de arrecadar tributos próprios (impostos sobre o patrimônio). Para tanto adota-se a definição restrita de capacidade estatal, utilizando-se a “escala weberiana” proposta por Evans e Rauch como medida. Para operacionalizá-la foi considerado o ingresso de servidores estatutários, através de concursos públicos realizados no período pelas administrações municipais cearenses.

Além dessa introdução e considerações finais da pesquisa, o presente trabalho traz na Seção 2 o referencial teórico, onde se abordam as características gerais das reformas tributárias, o conceito de administração tributária e sua importância como atividade essencial ao funcionamento do Estado; capacidades estatais e os principais resultados dos trabalhos encontrados na literatura sobre o tema; impostos municipais sobre o patrimônio e os estudos sobre a eficiência tributária e o esforço fiscal da administração tributária municipal.

Na seção aspectos metodológicos da pesquisa são descritos os objetivos, geral e específico, da presente investigação, a descrição e análise de dados, a estratégia econométrica e os resultados obtidos.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Características gerais das reformas tributárias

Reformas tributárias estão sempre na ordem do dia entre nós, porque as múltiplas possibilidades de estruturação de um sistema tributário sofrem a influência de fatores históricos. A história, de uma forma ou de outra, sempre se faz presente na organização dos estados nacionais e, por consequência, de seus sistemas tributários (COSTA, 1994).

Para Machado e Balthazar (2017) a ideia de reforma tributária deve ser entendida como um fenômeno exatamente contemporâneo. Porque sempre se efetivaram mudanças nos critérios e procedimentos de arrecadação tributária. No passado em razão de discussões a respeito da legitimação ou majoração das elevadas cargas tributárias, atualmente as motivações por detrás das propostas de modificação busca-se a efetivação da justiça social.

Marino *et al.* (2013) afirmam que se discute a exaustão no Brasil a necessidade de reformas tributárias, tendo em algumas oportunidades, o Governo Central conseguido aprovar pequenas modificações. Entretanto pouca importância é dada a questão da eficiência da administração tributária.

Assevera Batista Jr. (2000) que apesar dos frequentes debates sobre o tema (administração tributária) em todo o período recente, apesar da insistência com que se reivindica uma reforma profunda e abrangente, um aspecto crucial tem sido geralmente negligenciado: a importância da administração tributária, em especial a fiscalização, para o bom funcionamento do sistema tributário. Justificando seu ponto de vista, cita os ensinamentos de Nicholas Kaldor, em um pronunciamento na década de sessenta do século passado: “uma administração eficiente, formada por pessoas de grande integridade, é o principal requisito para que possa explorar o potencial tributário de um país”. Kaldor ainda enumera as seguintes exigências para o ingresso nessa atividade: “Só será possível encontrar pessoas capazes e íntegras para assumir essas funções, se for suficientemente reconhecida a importância das tarefas que elas estão sendo chamadas a executar, e isso deve estar plenamente refletido no seu status, salários, perspectivas de promoção, etc.”. Em suma, para Kaldor a administração tributária jamais poderia ser tratada como uma burocracia comum, pois “qualquer gasto adicional incorrido na melhora do status e do pagamento dos funcionários do ‘departamento de arrecadação’ propiciará provavelmente um grande retorno em termos de aumento da receita”.

Varsano (1996) discute a evolução do sistema tributário brasileiro desde a primeira Constituição republicana, com a intenção de retirar daí ensinamentos que possam ser úteis para

futuras reformas e recomenda os seguintes objetivos desejáveis: (i) harmonizar a necessidade de arrecadar com a de melhorar as condições de competitividade do setor produtivo, aprimorando o sistema tributário quanto aos seus efeitos sobre a alocação de recursos – aprimorando a tributação sobre a renda, promovendo antes uma ampla reforma da administração fazendária que lhe confira meios para arrecadar impostos cujo controle é relativamente mais difícil; (ii) melhorar a distribuição da carga tributária entre contribuintes – o aperfeiçoamento da administração fazendária é atividade essencial para assegurar a boa qualidade do sistema tributário; (iii) simplificar o sistema tributário. Recomenda, ainda, implantar reformas lentas e graduais, sem grandes rupturas.

Por oportuno Marino *et al.* (2013) observam que no Brasil, a experiência de amplas reformas tributárias (rupturas) inexistente em períodos democráticos. As reformas tributárias de 1934, 1967 e 1988 foram realizadas em momentos de transição quando se entrava ou saía de um regime autoritário.

Fagnani (2018) afirma que as diversas propostas de reforma tributária que estão em debate são insuficientes, porque não enfrentam as anomalias do sistema tributário. Elas buscam, apenas, a “simplificação” e podem inviabilizar o Estado Social, tardiamente inaugurado pela Constituição de 1988, que é, atualmente, o principal mecanismo de redução da desigualdade de renda no Brasil. Para que se enfrentem as diversas faces da desigualdade social brasileira, a reforma tributária deve ser ampla, contemplando a totalidade das suas anomalias. Nesse sentido, sugerem-se oito premissas que devem orientar a Reforma Tributária Solidária, sumarizadas a seguir: (i) a reforma tributária deve ser pensada na perspectiva do desenvolvimento econômico e social do País; (ii) a reforma tributária deve estar adequada ao propósito de fortalecer o Estado de Bem-estar Social, preservando e diversificando as fontes para o financiamento da proteção social, em função do seu potencial como instrumento de redução das desigualdades sociais e promotor do desenvolvimento nacional; (iii) a reforma tributária deve avançar no sentido de promover a sua progressividade pela ampliação da tributação direta, que incide sobre a renda e o patrimônio das camadas mais ricas da população; (iv) a reforma tributária deve avançar no sentido de promover a sua progressividade pela redução da participação da tributação indireta que incide sobre o consumo; (v) a reforma tributária deve restabelecer as bases do equilíbrio federativo; (vi) a reforma tributária deve considerar a tributação ambiental; (vii) a reforma tributária deve aperfeiçoar e resgatar o papel da tributação sobre o comércio internacional como instrumento de política de desenvolvimento; e (viii) a reforma tributária deve fomentar ações que resultem em aumento da arrecadação, pela revisão das renúncias e aperfeiçoamento dos instrumentos de combate à sonegação e evasão (Administração Tributária: Modernização).

## 2.2 Administração tributária

Em tradução livre, Alink e Kommer (2015) definem administração tributária como uma tarefa governamental chave que consiste na implementação de leis tributárias, incluindo o gerenciamento das operações dos sistemas tributários. Com base nas organizações burocráticas de Max Weber – onde a administração pública tem que ser neutra, independente, estável e confiável – uma administração tributária efetiva requer os seguintes requisitos: (i) um marco legal apropriado que proporcione um equilíbrio entre os direitos e obrigações do contribuinte e um conjunto adequado de poderes administrativos da administração tributária; (ii) um ambiente de integridade e boa governança; (iii) transparência na missão, visão, metas e planos estratégico e operacional e responsabilidade no uso dos recursos; (iv) estrutura e gestão eficientes e efetivas, dispendo de sedes; (v) uma estratégia de tratamento do contribuinte baseada em técnicas de gestão de risco dirigidas à criação de um ambiente de cumprimento voluntário; (vi) processos e procedimentos eficientes e racionalizados, reduzindo os custos operacionais e os custos de conformidade dos contribuintes; (vii) políticas e práticas modernas de administração de recursos humanos que proporcionam salários e condições de trabalho apropriadas, que promovam altos níveis de integridade entre os funcionários e um comportamento livre de corrupção, e que forneçam incentivos para um alto desempenho e desenvolvam as habilidades profissionais dos funcionários. As decisões sobre recrutamento, promoções e sanções dos funcionários devem ser baseadas em razões profissionais com uma mínima interferência política.

Aqui cabe distinguir que esse último princípio é essencial para a presente investigação. Desafortunadamente, é muito provável que essa diretriz na atualidade ainda esteja muito distante de ser posta em prática nos municípios cearenses.

Marino *et al.* (2013) consideram que o custo da Administração Tributária não é desprezível e existem impostos cujo custos de administração são mais onerosos. Além disso, existem diferenças significativas nas tecnologias adotadas pelas administrações tributárias. Tecnologias que aplicadas em um único sistema tributário podem conduzir a situações distintas de eficiência e equidade. Diante desses fatos, Slemrod (*apud* MARINO *et al.*, 2013) sugere que a teoria da tributação ótima mude seu foco da estrutura de preferências dos indivíduos para a tecnologia da administração tributária. Argumenta em favor dessa ideia, que as preferências são razoavelmente estáveis ao longo do tempo, mas a tecnologia é por natureza dinâmica. Logo um sistema tributário ótimo há dez anos, possivelmente não o será no presente.

Bird e Zolt (*apud* MARINO *et al.*, 2013) fizeram uma longa discussão sobre investimentos em novas tecnologias pela administração tributária, apresentando experiências recentes de países em desenvolvimento. Os autores alertam que a produtividade do investimento depende de treinamento, habilidades e da resistência dos operadores das novas tecnologias introduzidas pelo investimento. A aquisição de tecnologia é uma necessidade, entretanto não permite sozinha a mudança de nível da administração tributária. A tecnologia adquirida deve ser utilizada adequadamente, logo é necessário, complementarmente, aumentar o nível de capital humano.

Por outro lado, ganhos de eficiência nas administrações tributárias, em geral, não encontram oposição social ou política. No caso municipal brasileiro, as evidências empíricas apontam um forte grau de ineficiência (GASPARINI; MIRANDA, 2011). Essa ineficiência é ao mesmo tempo um grande problema e uma grande oportunidade. O problema é caracterizado pela falta de recursos para a execução das políticas, enquanto a oportunidade apresenta-se na forma de incremento da carga tributária efetiva de tributos diretos incidentes sobre o patrimônio que por sua natureza geram poucas distorções e são progressivos (MARINO *et al.*, 2013).

Chrispim *et al.* (2016) na pesquisa, iniciada em 2011, acerca da possibilidade da implementação de consórcios municipais de administração tributária nos municípios de Minas Gerais, argumentam que a importância das receitas nas finanças do Estado é tamanha que a Constituição Federal de 1988 (art. 37, XXII), com a Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003, elevou a administração tributária ao grau de atividade essencial do Estado a ser desenvolvida por profissionais de carreira específica, introduzindo na área fiscal novo paradigma da administração pública democrática e impondo às três esferas da Federação uma gestão integrada e compartilhada da administração tributária. Contudo, apesar do comando constitucional as receitas tributárias dos municípios mineiros não têm sido obtidas de forma eficiente. Grande parte do problema da arrecadação não está na população do município ou na riqueza gerada pelo governo local – caso de Minas Gerais, com o 3º maior PIB do país -, mas na ausência de estrutura capaz de impor as exações no âmbito municipal.

O trabalho, conforme os investigadores esclarecem, ainda evidencia o quadro crônico de renúncia de receitas decorrente da não estruturação dos municípios mineiros, sobretudo os de menor porte e revela que, em gênero, os municípios alvos da referida investigação – após quase 30 anos de vigência do Sistema Tributário positivado em 1988 e após mais de 15 anos de edição da Lei de Responsabilidade Fiscal – ainda não se estruturaram para atender à sua condição de sujeito ativo da tributação e ultrapassar um estado de renúncia crônica



de receitas próprias, por não prestigiar ferramentas que dariam maior sustentabilidade ao seu equilíbrio fiscal.

Prud'Homme (*apud* CHRISPIM *et al.*, 2016), chega a mesma conclusão, analisando a estrutura das finanças públicas dos municípios paranaenses: a maior parte daqueles municípios, especialmente os pequenos, têm como razão de ordem técnica para o déficit de suas arrecadações não estarem adequadamente aparelhados para a administração de seus tributos.

Para Siqueira *et al.* (2018) diante do diagnóstico de que seus sistemas tributários não cumprem o papel de facilitadores e fomentadores do desenvolvimento econômico inclusivo, vários países têm questionado o próprio modelo tributário, clamando por reformas urgentes. No entanto, mais uma vez os estudiosos apontam que pouca atenção tem sido dada ao papel das administrações tributárias nessas reformas.

É que nas reformas fiscais, segundo esses autores, existe uma estreita correlação entre uma política fiscal bem-sucedida e uma administração tributária eficiente. Ou seja, não existe boa política fiscal sem administração tributária que tenha capacidade para aplicá-la com eficiência e justiça. E sem a reorganização permanente da administração tributária e melhorias nos métodos de gestão, com pessoal altamente qualificado e responsável, é impossível esperar que as reformas tributárias possam ser realizadas com sucesso (BEJAKOVIC *apud* SIQUEIRA *et al.*, 2018).

Argumentam, ainda, que as reformas administrativas realizadas em alguns países, com a instituição de novas estruturas organizacionais e equipes mais profissionais, colaboraram com a implementação bem-sucedida de várias reformas tributárias e em grandes melhorias na cobrança de tributos. Com a eficiência da administração tributária a arrecadação pode ser aumentada ao mesmo tempo em que se reduzem as desigualdades, por meio de uma incidência mais adequada dos tributos sobre os diferentes grupos de contribuintes (BEJAKOVIC *apud* SIQUEIRA *et al.*, 2018).

Por oportuno, convém frisar, afirmam os autores que as reformas promovidas nos sistemas tributários e nas administrações tributárias na América do Sul têm sido mais impactante porque estão sendo realizadas em países onde a tributação é regressiva, a maior parte das receitas tributárias é obtida de tributos indiretos e onde as maiores alíquotas sobre a renda são muito menores do que nos países desenvolvidos.

E concluem: “uma reforma tributária de caráter progressivo, que tribute mais as classes mais ricas e poderosas, exige maior especialização e a definição de prerrogativas de estabilidade e poder de polícia aos agentes do fisco”.

Ressaltamos que, na esfera municipal, onde grande parte da arrecadação já recai sobre impostos do patrimônio (IPTU e ITBI), urge que os poderes executivos responsáveis pelas administrações tributárias, desde já, façam uma análise criteriosa das suas capacidades estatais, quanto aos seguintes critérios: o recrutamento meritocrático de pessoal altamente especializado, a estabilidade com prerrogativas definidas e a definição do poder de polícia concedido ao servidor da administração tributária.

### ***2.2.1 Administração tributária como atividade essencial ao funcionamento do estado***

Para Schier e Souza (2018), com a introdução da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, desenhou-se as diretrizes para o advento da Nova Administração Tributária, conferindo-lhe o status de instituição, conforme definição de Fichter.

Fichter (*apud* SCHIER; SOUZA, 2018) define instituição como uma estrutura relativamente permanente de padrões, papéis e relações que os indivíduos realizam segundo determinadas formas sancionadas e unificadas com o objetivo de satisfazer necessidades sociais básicas.

De acordo com a definição supracitada, desponta a conclusão de que um conceito de Administração Tributária, assim entendida como instituição, deve abranger os aspectos relacionados a sua estrutura, função e finalidade.

Nessa dimensão, é possível entendê-la como conjunto de órgãos integrantes da Administração Direta – elemento estrutural – encarregado de exercer as atividades de arrecadação e fiscalização decorrentes do Poder de Polícia Tributário – elemento funcional – o que permitirá a criação de condições que permitirão garantir a efetiva prestação dos serviços públicos – dimensão funcional.

Consoante o escopo principal desse trabalho, interessa-nos a dimensão teleológica da Administração Tributária: delinear as necessidades sociais a serem supridas pela Administração Tributária.

Sabemos que as funções ligadas à Administração Tributária permitem que o Estado arrecade recursos que viabilizem o cumprimento dos objetivos fundamentais que lhes são impostos pela Carta Constitucional.

Assim, para Schier e Souza (2018), é no Estado Social e mais particularmente no Estado Social e Democrático de Direito que as atividades da Administração Tributária são consideradas como elemento essencial de concretização dos direitos fundamentais, permitindo

a atuação necessária e proporcional do poder público – essa é a sua dimensão teleológica, portanto.

E concluem que, nessa concepção, quando o Estado toma para si a tarefa de prestação de serviços públicos (saúde, educação, energia elétrica, água e saneamento, por exemplo), ele se impõe, também a necessidade de aumentar sua arrecadação para permitir a prestação adequada de tais serviços. E é evidente que a necessidade de aumento da receita não poderá ser sanada tão-somente no aumento da carga tributária, mas sim devem-se buscar outros mecanismos que permitam ao poder público a devida prestação dos serviços, sem onerar em demasiado os contribuintes. É nessa dimensão que surge a necessidade premente de eficiência da gestão da Administração Tributária.

Em síntese, é missão institucional da nova Administração Tributária revestir-se de maior eficiência na apuração das receitas, com o objetivo de concretizar o modelo de Estado Social Democrático de Direito, voltado à garantia da dignidade de todas as pessoas mediante a efetiva prestação dos serviços públicos.

## **2.3 Capacidades estatais**

### **2.3.1 Conceitos**

Para Gomide e Pires (2015) o conceito de capacidade estatal tem uma longa história nas Ciências Sociais e tem sido definido de forma diferente por diversos autores, que podem ser identificados nitidamente em dois níveis ou duas gerações de análise. Em um nível mais amplo, o conceito refere-se a criação e a manutenção da ordem em determinado território, o que, por sua vez, exige um conjunto de medidas para a proteção da soberania, como administrar um aparato coercitivo, arrecadar tributos e a administrar um sistema de justiça. Em um nível mais concreto (ou micro) refere-se à capacidade do “Estado em ação” – isto é, as capacidades de identificação de problemas, formulação de soluções, execuções de ações e entrega de resultados. Os estudos ancorados nessa fase de capacidades estatais procuram refletir sobre as capacidades que os Estados – que já superaram seus estágios iniciais de construção – possuem (ou não) para atingir, de forma efetiva, os objetivos que pretendem por meio de suas políticas públicas, como a provisão de bens e serviços públicos.

Em síntese, não obstante as diferenças de escopo e do nível de abstração entre essas duas gerações, a literatura sobre as capacidades de Estado pode ser amplamente caracterizada

por uma preocupação com as habilidades e competências do Estado de estabelecer seus objetivos e realizá-los (GOMIDE; PIRES, 2015).

Os estudos clássicos, com base nesses dois estágios, que tentaram explicar o sucesso dos Estados desenvolvimentistas do século passado atribuíram grande importância à dimensão burocrática (a existência de burocracias “weberianas”), demonstrando como fatores-chave a profissionalização dos quadros governamentais, sua autonomia e os instrumentos de planejamento e coordenação.

A virada para o século atual foi marcada por transformações profundas não só no pensamento, mas, sobretudo, nas formas como os Estados se organizam e atuam. Nesse contexto a capacidade estatal passa a se relacionar com o conceito de governança, já que a relação entre as organizações do setor público, do setor privado e da sociedade civil passa a ser fundamental para a efetividade do governo.

Para Gomide e Pires (2015), a fim de conciliar as abordagens tradicionais sobre as capacidades estatais com as noções contemporâneas de governança, propõe-se uma calibragem conceitual. Desse modo, entende-se que as capacidades do Estado precisam ser analisadas sob duas dimensões: (i) técnico-administrativa, que envolve as capacidades derivadas da existência e funcionamento de burocracias competentes e profissionalizadas, dotadas de recursos organizacionais, financeiros e tecnológicos necessários para conduzir as ações de governo de forma coordenada; (ii) político-relacional, associadas às habilidades e procedimentos de inclusão dos múltiplos atores (sociais, econômicos e políticos) de forma articulada nos processos de políticas públicas, visando à construção de consentimentos mínimos e coalizações de suporte aos planos, programas e projetos governamentais. Enquanto a primeira dimensão pode ser associada às noções de eficiência e eficácia, a segunda está relacionada com as ideias de legitimidade, aprendizagem e inovação nas ações dos governos.

### ***2.3.2 Burocracia e crescimento***

Para discorrer sobre o tema Burocracia e Crescimento, a presente investigação ampara-se na teoria sobre o papel das estruturas burocráticas de Max Weber, conforme “Escala Weberiana” estabelecida no projeto sobre a Estrutura Burocrática e Performance Econômica, dirigido pelos professores da Universidade da Califórnia, Peter Evans e James Rauch (1999).

Evans e Rauch (1999), consideram que entre os argumentos clássicos que precisam ser considerados, em conjunto com evidências sistematicamente comparadas, a análise de Weber sobre a burocracia é talvez o mais forte candidato a explicar as transformações

econômica e o papel que as instituições públicas têm no fomento (ou impedimento) do crescimento econômico.

Os autores argumentam que análises empíricas contemporâneas de *rent-seeking* e corrupção frequentemente empregam o termo “burocracia” em sua conotação pejorativa comumente encontrada no cotidiano, em vez do sentido weberiano de um conjunto de organizações administrativas com características estruturais específicas.

Para eles Weber entendia burocracia como um tipo de estrutura organizacional especial, estabelecida em contraste às antigas formas de governo patrimonial e prebendária, e não como um amontoado de agentes de Estado. A perspectiva weberiana não nega os efeitos positivos do fortalecimento de instituições de mercado, mas ela postula que as organizações públicas burocraticamente estruturadas, usando seu conjunto próprio de procedimentos de tomada de decisão, são um complemento necessário aos arranjos institucionais baseados no mercado. Mais precisamente, Weber argumentou que organizações administrativas públicas caracterizadas por recrutamento meritocrático e por carreiras estruturadas com progressão funcional e gratificação de desempenho serão mais eficientes na facilitação do crescimento capitalista do que outras formas de organização estatal.

### ***2.3.3 Literatura sobre capacidades estatais***

De acordo com Marengo *et al.* (2017) o modelo de capacidades estatais tem sido empregado na análise de problemas diversos como controle da violência (HUNTINGTON, 1968), crescimento econômico (EVANS, 1995; EVANS; RAUCH, 1999; FIANNI, 2014; GOMIDE; PIRES, 2016; GOMIDE; SILVA; PIRES, 2014), prosperidade (ACEMOGLU; ROBINSON, 2012), condições favoráveis para democracias (TILLY, 2007) ou qualidade de democracias (ROTHSTEIN, 2011).

Marengo *et al.* (2017) afirmam ainda que existe um reduzido número de trabalhos dedicados a investigar dimensão e perfil de burocracias governamentais locais no Brasil e sua relação com a implementação de *policies* municipais, citando Barone (2010), que analisou a dimensão do funcionalismo público nos municípios brasileiros no intervalo dos mandatos executivos municipais de 2005 e 2008, quanto a variação no contingente de servidores públicos e o incremento no volume de gasto com pessoal; em paralelo, os estudos de Vieira (2009) indicaram que o escopo do setor público municipal é positivamente correlacionado com a expectativa de transferências intergovernamentais e é associado negativamente com a projeção da produção privada local; Batista (2015) analisa o impacto de medidas de qualidade da

burocracia municipal e a implementação de recursos provenientes de transferências federais. Utilizando dados da fiscalização exercida pela Controladoria Geral da União por meio de sorteios de municípios, a autora encontrou relação significativa entre número de funcionários por habitante e proporção de servidores com escolaridade superior, de um lado, e menor frequência de irregularidades no uso de recursos federais, de outro.

Entretanto, consoante a opção metodológica adotada para responder o problema do presente trabalho, quando emprega um sentido restrito a capacidade estatal, delimitando-a a profissionalização da burocracia governamental municipal, através das suas administrações tributárias, é de fundamental importância os comentários e as conclusões dos trabalhos de Evans e Rauch (1999) e Marengo *et al.* (2017).

Evans e Rauch (1999) consideraram recrutamento meritocrático e carreiras profissionais de longo prazo como indicadores para construir uma “escala weberiana” visando mensurar a profissionalização do serviço público em uma amostra de 35 países em desenvolvimento, entre os anos 1970 e 1990. Seus resultados mostraram forte correlação ( $r=0,67$ , significativa a 1%) entre índices de profissionalização burocrática e crescimento econômico, medido pela variação do PIB per capita no período.

Marengo *et al.* (2017) investigam em que medida municípios com burocracias profissionalizadas tiveram melhores condições para aproveitar a transferência de responsabilidade e autoridade política e administrativa para governos municipais, ampliando seu potencial para tributar e implementar políticas públicas. Adotou-se a definição restrita de capacidade estatal, utilizando-se a “escala weberiana” proposta por Evans e Rauch (1999) como medida. Para operacionalizá-la foi considerada a proporção de “estatutários com formação superior” entre servidores públicos nas 5,5 mil administrações municipais brasileiras. Como variável dependente, foi utilizada a arrecadação de Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana como proporção da receita própria municipal. Os resultados mostraram que administrações municipais com maior concentração de burocracia profissional apresentam razão de chance cerca de 80% maior de gerar maiores níveis de arrecadação de imposto imobiliário urbano do que aqueles que contam com proporções inferiores de “estatutários com formação superior”.

## **2.4 O Sistema tributário e os impostos municipais sobre o patrimônio**

### ***2.4.1 O Sistema tributário***

Para Vasconcelos (2002) o sistema tributário deve ser entendido como um conjunto ordenado e lógico de normas relativas a matéria tributária. Assim, os conceitos e institutos que o compõem jamais devem ser considerados de forma estática, mesmo porque estes devem ser aplicados em um conjunto dinâmico composto mormente pela realidade social, pelo sistema econômico e pelo critério da justiça.

Para o autor o sistema tributário estatal não pode ser considerado neutro dentro do contexto socioeconômico em que se encontra vigente. Sua estreita correlação com a realidade objetiva é regularmente observada e acompanhada pelos governantes e tecnocratas que definem a política econômica a ser adotada por um país: uma simples análise quantitativa entre as rendas tributárias e os gastos públicos já evidencia um desequilíbrio das contas públicas, colocando em posição de fragilidade a estabilidade econômica de um país.

Não obstante a sua principal função (proporcionar o nível de receitas adequado para financiar os serviços públicos prestados ou colocados à disposição da população), outras funções não menos importantes derivam-se da imposição tributária, tais como: (i) buscar o ajustamento da alocação de recursos; (ii) proporcionar o ajustamento na distribuição da renda e da riqueza; e (iii) assegurar a estabilização econômica (VASCONCELOS, 2002).

O atual sistema tributário encontra-se regulado nos artigos 145 a 162 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), onde são definidos os princípios gerais da tributação, as competências e limitações tributárias dos entes federativos, bem como a repartição das receitas tributárias arrecadadas.

### ***2.4.2 Os impostos municipais sobre o patrimônio***

Os tributos podem ser classificados, conforme a competência tributária definida na Constituição – federais, estaduais e municipais – ou conforme as características do fato gerador estabelecido pelo Código Tributário Nacional: comércio exterior, produção/circulação e patrimônio/renda.

Os impostos sobre o patrimônio, na concepção de Khair e Melo (2004), podem incidir sobre o estoque ou sobre o fluxo do valor a ser tributado. Estão na primeira categoria: Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, Imposto sobre a Propriedade

Territorial Rural – ITR, Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF (não regulamentado) e Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Na segunda categoria temos: Imposto sobre a Transmissão “*inter vivos*” de Bens e de direitos reais sobre Imóveis – ITBI e Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD.

Assim, o sistema tributário brasileiro possui seis impostos sobre o patrimônio, pertencendo à competência da União o ITR e IGF, à do Estado o IPVA e ITCMD e à do município o IPTU e ITBI, ou seja, dois impostos para cada nível de governo.

De acordo com o art. 156 da Constituição Federal, compete aos municípios instituir os seguintes impostos:

- ✓ Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU);
- ✓ Imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição (ITBI);
- ✓ Imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência do art. 155, II, definidos em lei complementar (ISS).

Consoante os objetivos da presente investigação, trataremos aqui apenas das características gerais do IPTU e do ITBI.

#### 2.4.2.1 Considerações gerais sobre o IPTU

De acordo com Fernandes (2017) o IPTU tem como fato gerador a propriedade de bem imóvel por natureza ou por acessão física, situado em zona urbana. São bens imóveis, por natureza, o solo com a sua superfície, os acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo. São bens imóveis por acessão física tudo que o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que não se possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano (ALEXANDRE, 2011). Sua base de cálculo é o valor venal, isto é, o valor estimado pelo poder público, do imóvel. O Contribuinte do IPTU, segundo art. 34 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou seu possuidor a qualquer título.

Afonso *et al.* (2013) observam que, levando-se em conta os resultados agregados para o Brasil, o IPTU é a segunda principal fonte de receita tributária municipal. Entretanto, essa distribuição se mostra bem diferente dependendo do porte dos municípios, bem como da região geográfica a qual pertencem.



Tal distorção acontece porque, para a grande maioria das prefeituras do país, repasses oriundos da partilha de tributos arrecadados pela União e pelos Estados representam sua principal fonte de recursos. Dentro dos mesmos, cabe destacar a importância do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) para os municípios pouco populosos, cujo parâmetro para distribuição de recursos é o tamanho da população. Apenas no caso das capitais estaduais, o FPM considera a renda *per capita* como critério de distribuição.

Os autores concluem que, as regras de distribuição do FPM terminam desestimulando o exercício pleno das competências tributárias nos municípios menores. A baixa arrecadação não é decorrente apenas da falta de cobrança de imposto; apenas os pequenos municípios procuram privilegiar a cobrança daqueles mais fáceis de serem arrecadados e administrados. A proximidade dos eleitores com os administradores locais, a relativa escassez de recursos para a gestão tributária, aliadas aos altos repasses do FPM *per capita*, terminam se configurando em fatores determinantes para o mau aproveitamento do potencial de arrecadação de impostos de natureza direta, como é o caso do IPTU.

Carvalho Jr. (2018) elabora um amplo diagnóstico sobre o comportamento do IPTU no Brasil. Esse estudo aponta que, em 2016, a receita nacional desse tributo representou, em média, cerca de 5% de toda a receita corrente líquida municipal. Em 80% dos municípios brasileiros a arrecadação do IPTU como proporção do PIB está abaixo de 0,25%. Nas capitais estaduais, a arrecadação *per capita* variou de apenas R\$ 19 (Macapá) a R\$ 634 (São Paulo) – valores inexpressivos. E enumera os principais problemas enfrentados pelo IPTU no Brasil, nos seguintes tópicos: (i) a arrecadação nacional de 0,5% do PIB é baixa, se comparada a vários países desenvolvidos (média de 1,5% do PIB) e alguns países em desenvolvimento (como a África do Sul e Colômbia com mais de 0,9% do PIB), Vários autores estimam que seja possível que as receitas alcancem 1% do PIB no Brasil; (ii) elevada concentração das receitas do IPTU em poucos municípios brasileiros, concentração muito superior à população e ao PIB. Apenas o Município de São Paulo arrecadou 24% de toda a arrecadação nacional do IPTU em 2016. Além disso, apenas 14 municípios contabilizaram metade da arrecadação nacional, mesmo representando apenas 21% da população e 30% do PIB; (iii) cadastros imobiliários desatualizados com falta de modernização e recadastramentos periódicos. A desatualização cadastral atinge tanto as características físicas dos imóveis quanto as informações pessoais dos proprietários e contribuintes; (iv) cada município tem autonomia para elaborar seu próprio sistema de avaliação imobiliária que deve estar tipificado em lei. Há falta de avaliadores capacitados, principalmente em municípios menores (avaliações mais condizentes com o mercado, em projetos de lei). Ressalte-se que o IPTU é o único imposto brasileiro no qual o

valor da sua base de cálculo precisa passar por uma apreciação legislativa; (v) ampla autonomia municipal na concessão de isenções do IPTU; em alguns municípios mais da metade dos imóveis cadastrados podem estar isentos do imposto; (vi) grande taxa de inadimplência do IPTU em municípios menores ou quando ele cobrado em terrenos vagos e poucas políticas efetivas da cobrança da dívida ativa.

#### 2.4.2.2 Considerações gerais sobre o ITBI

O ITBI, segundo Fernandes (2017) é um imposto cujo fato gerador (art. 35, do CTN) é a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição. Sua base de cálculo é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. É contribuinte do ITBI qualquer das partes da operação tributada, como dispuser a lei. A regra tem sido que as leis municipais definam como contribuinte o adquirente do bem ou direito (ALEXANDRE, 2011).

Afonso *et al.* (2013) esclarecem que a base de cálculo do ITBI é o valor de mercado do imóvel negociado, declarado pelo contribuinte ou estimado pelo poder público. As alíquotas são definidas em lei municipal, variando entre 2% e 3% do valor declarado ou estimado do imóvel, localizado nas áreas urbanas e rurais da cidade. Ressaltam que sendo a cobrança do ITBI dependente da ocorrência das transações que constituem seu fato gerador, o imposto não representa uma fonte muito previsível de recursos para a administração municipal. Por outro lado, à medida que a escrituração do imóvel não pode ser feita sem o pagamento do ITBI, diminuem as chances de sonegação do imposto. Não obstante, existe a possibilidade de subavaliar-se o valor negociado na transação, por parte do contribuinte. Para evitar essa situação, as prefeituras precisam ter equipes capazes de avaliar corretamente o valor venal dos imóveis segundo os preços de mercado. Em comparação ao que se observa com o IPTU, efetuar essa operação é um pouco mais simples, porque não há necessidade de submetê-la à decisão da Câmara Municipal.

Carvalho Jr. (2018), no tocante a arrecadação do ITBI, argumenta que, em 2014, ela representou apenas 0,17% do PIB e 2,2% das receitas correntes municipais. Comparando-se o ITBI com o IPTU, constata-se que, em quase metade dos municípios brasileiros, a arrecadação média do tributo é bem maior que a do IPTU. Esse fato tem ocorrido devido a cinco principais motivos: (i) as alíquotas de ITBI são geralmente maiores que a de IPTU; (ii) o ITBI também incide sobre imóveis rurais; (iii) as plantas de valores do IPTU costumam ser muito

defasadas em relação ao mercado; (iv) é muito mais comum a concessão de isenções do IPTU; e (v) a inadimplência do IPTU é muito elevada na maioria dos municípios brasileiros, em média 40%.

Ainda segundo Carvalho Jr. (2018) muitos municípios brasileiros, especialmente as maiores cidades, passaram a diferenciar o valor venal do IPTU do ITBI, notadamente por volta de 2005. Tal fato foi importante para evitar a subdeclaração das transações imobiliárias. Por outro lado, não obstante a progressividade do ITBI está vedada pela Súmula 656/2011 do Supremo Tribunal Federal, há uma tendência recente entre os municípios, principalmente a partir de 2012, por motivos fiscais, de se majorarem suas alíquotas de 2% para 3%. Como o STF sofreu mudanças na sua composição e passou a validar a progressividade fiscal de outros impostos, como IPTU e ITCM, nada impede que a progressividade do ITBI possa ser revista, ainda mais se houver permissão constitucional para isso.

### **2.4.3 Literatura empírica sobre arrecadação municipal**

#### *2.4.3.1 Conceitos*

Para Schettini (2012) as análises da política fiscal municipal brasileira são, de uma maneira geral, voltadas para avaliar os impactos da LRF (MENEZES, 2005; CHIEZA *et al.*, 2009; MENEZES; TONETO JR., 2006) ou mensurar a influência das transferências sobre o *esforço de arrecadação tributária* e o descontrole dos gastos (POSTALI; ROCHA, 2009; ORAIR; ALENCAR, 2010; QUEIROZ; POSTALI, 2010; MATTOS *et al.*, 2011).

Segundo Reis e Blanco (1996) potencial de arrecadação é o máximo de arrecadação que se pode obter de sua base tributária dada à estrutura vigente em um dado momento do tempo. De outra forma, a arrecadação natural de um município (ou nação, estado), dado o seu nível de desenvolvimento.

Viol (2006) define que a administração tributária é tão mais eficaz quanto ela consiga aproximar arrecadação efetiva do potencial restrito. Entendendo-se por potencial restrito como o potencial estrutural decorrente das restrições legais vigentes. A relação percentual entre a carga efetiva e o potencial estrutural é o que ele define como esforço fiscal. Entretanto, conforme Varsano *et al.* (1998) e Orair e Alencar (2010), esse potencial pode ser medido a partir de estimações que levem em consideração os seus condicionantes (variáveis mensuráveis que tenham forte correlação com o potencial tributário).

Orair e Albuquerque (2017) esclarecem que a literatura dedicada a estimação dessas variáveis não observáveis utiliza duas principais abordagens: sistema fiscal padronizado e métodos multivariados.

A abordagem do sistema fiscal padronizado propõe estimar a capacidade de arrecadação da unidade de governo, aplicando níveis padronizados de alíquotas e de regras tributárias sobre a base de incidência do tributo. Na prática, o uso dessa estimação – ou suas variantes – acaba circunscrito a alguns poucos países ou estudos de casos. Já a abordagem pelos métodos multivariados fornece um arcabouço mais flexível para obter estimativas da arrecadação a partir de uma ou mais variáveis, que são aproximações ou apenas estão correlacionadas com as bases tributáveis locais. Por estes motivos sua aplicação está mais disseminada na literatura através do método tradicional de regressão multivariada ou pelas análises de eficiência com métodos paramétricos de fronteira estocástica ou não paramétricos de análise de envoltório de dados (ORAIR; ALBUQUERQUE, 2017).

#### *2.4.3.2 Trabalhos empíricos sobre o esforço de arrecadação dos municípios*

Como principais trabalhos, especificamente sobre o esforço de arrecadação tributária dos municípios, podemos mencionar os de Tristão (2003), Campello (2003), Souza *et al.* (2007), Agra (2017), Ribeiro (2005), Siqueira *et al.* (2016), Marino *et al.* (2013), Silveira (2017), Gomes Neto (2009), Pinheiro (2013), Sobrinho (2018), Marengo *et al.* (2017) e Orair e Albuquerque (2017), a seguir sintetizados:

Tristão (2003) avalia o desempenho da arrecadação tributária de 4.617 municípios brasileiros, durante o período de 1988 a 2000 e propõe uma tipologia para seus comportamentos tributários. A pesquisa agrupa as diversas administrações tributárias municipais segundo a importância de cada tributo no cômputo de sua receita total. A metodologia utilizada foi a Análise de Cluster.

Campello (2003) elabora estudo sobre a eficiência municipal dos municípios do Estado de São Paulo levando em consideração o conceito de eficiência de exploração – que se refere à capacidade de explorar suas bases tributárias; e o de eficiência de transformação – que é a capacidade de um município conseguir transformar os recursos de que dispõe em qualidade de vida. Souza *et al.* (2007) estudaram o grau de dependência financeira em relação às transferências intergovernamentais e o esforço de arrecadação tributária dos municípios da Zona da Mata Mineira. Estes dois estudos utilizaram a metodologia de Análise Envoltória de Dados (DEA – Data Envelopment Analysis).

Agra (2017) estima o Índice de Esforço Fiscal para os municípios paraibanos, cotejando sua arrecadação tributária efetiva com uma estimativa de sua arrecadação tributária potencial, no período de 2003 a 2014. Foi utilizada técnica econométrica de dados em painel, com modelo de regressão de efeitos fixos.

Os seguintes trabalhos utilizando Fronteira Estocástica de Produção:

Ribeiro (2005) propõe um modelo de medição de um índice de esforço fiscal para os municípios do Rio Grande do Sul, usando um modelo estrutural, para os anos de 1990-1994 e Siqueira *et al.* (2016) analisam questões referentes ao esforço fiscal dos municípios pernambucanos, com base num painel de dados do período de 2000 a 2009.

Marino *et al.* (2013) investigam, em dois estágios, se o incremento da eficiência na arrecadação de impostos municipais no Ceará, entre os anos 2000 e 2010, teve efeito significativamente positivo sobre a redução da pobreza. A metodologia utilizada envolve decompor o Índice de Malmquist e estimar fronteiras de arrecadação por meio de Análise Envoltória de Dados (DEA).

Silveira (2017) opta pelo uso da metodologia de fronteira estocástica de produção para estimar a eficiência tributária dos municípios cearenses, usando dados em painel para os anos de 2008 a 2014.

Gomes Neto (2009) investiga a relação entre arrecadação per capita e transferências de recursos no Ceará entre 2003 e 2007, visando identificar como os recursos transferidos têm contribuído para premiar o esforço fiscal e utiliza modelos de dados em painel.

Pinheiro (2013) apresenta estimativas para o Índice de Esforço Fiscal dos municípios paraibanos nos anos de 2007 e 2009. A capacidade fiscal dos municípios foi estimada através de um modelo de regressão linear múltipla, cross-section, com base em uma série de variáveis explicativas e de controle.

Sobrinho (2018) analisa questões referentes a arrecadação do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, dos municípios do Ceará durante os anos de 2008 a 2016, com o propósito de estimar os respectivos Índices de Esforço Fiscal. A análise se deu através de um modelo econométrico de fronteira estocástica. Como objetivo específico, a investigação pretende identificar como se comportam os municípios cearenses na exploração do IPTU. Utiliza como variáveis explicativas o Produto Interno Bruto Municipal (PIB), população, cota do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), Índice de Desenvolvimento Municipal (IDM), número de alfabetizados, pessoas ocupadas, salário médio e número de servidores de cada município.

Marengo *et al.* (2017) procuram analisar evidências sobre as variações na arrecadação do IPTU entre os municípios brasileiros no período de 2002 a 2012, buscando examinar em que medida municípios com burocracias profissionalizadas tiveram melhores condições para ampliar seu potencial para tributar e implementar políticas públicas. Utiliza como variáveis explicativas o tamanho dos municípios, os ciclos partidários e eleitorais, a desigualdade de renda de cada município empregando o índice Gini, as transferências federais voluntárias para cada município, o perfil e qualidade da burocracia municipal.

E, finalmente, Orair e Albuquerque (2017) apresentam um exercício de estimação de uma função de arrecadação do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) pela técnica de fronteira estocástica, com dados em painel para os municípios brasileiros no período 2002-2014. Utiliza como variáveis contínuas (11): o valor do IPTU per capita, o PIB per capita, a proporção do valor adicionado na agricultura em relação ao valor adicionado municipal, a proporção de domicílios em situação rural no total, os valores do Índice de Vulnerabilidade Social (IVS), a razão entre população e área municipal, a população municipal, as transferências redistributivas, vinculadas, devolutivas e compensatórias. Como variáveis categóricas (5): área de abrangência (diferencia as regiões metropolitanas das suas metrópoles ou capitais regionais), região (identifica as grandes regiões), Turístico (identifica os municípios das regiões turísticas), litoral (municípios na costa litorânea), PGV (identifica os municípios que não procederam à atualização completa na Planta Genérica de Valores desde 2013).

#### 2.4.3.3 Importância dessa investigação

O propósito do presente trabalho é averiguar em que medida município com burocracia profissionalizada (servidores da Administração Tributária ingressos através de concurso) obteve melhor desempenho na arrecadação dos impostos sobre o patrimônio, a partir de um exercício de estimação da sua capacidade de arrecadação.

Segundo Gomide e Pires (2015) a capacidade estatal pode ser analisada sob as dimensões técnico-administrativa (envolvendo eficiência e eficácia) e político-relacional (legitimidade, aprendizagem e inovação).

A Escola Nacional de Administração Pública (Enap) (2018) adota a definição de capacidade de produção de políticas públicas (*policy capacity*) como o “conjunto de habilidades e recursos – ou competências e capacidades – necessários para o desempenho das funções de políticas públicas” e um modelo analítico que reconhece três dimensões das capacidades

(analítica, operacional e política), observáveis em três níveis (individual, organizacional e sistêmico). O Quadro 1 sintetiza o modelo analítico:

Quadro 1 – Dimensões de funções e capacidades de políticas públicas

	<b>Dimensões (nível constitutivo)</b>	<b>Resultado</b>	<b>Descrição</b>	<b>Fontes de observação (nível indicativo)</b>
Administrativo	Analítica	Eficiência e eficácia	Condições que garantem o desempenho técnico e administrativo	Coleta e análise de dados
				Conhecimento técnico específico
	Técnico-gerencial			Conhecimentos de normas e regulamentações
				Habilidades administrativas
				Gerenciamento de pessoas
				Alocação de recursos financeiros
				Recursos tecnológicos
Relacional	Coordenação interna	Agência	Condições que garantem o funcionamento e coerência interna	Processo coordenado de tomada de decisões
				Estrutura inter e intraorganizacional
				Monitoramento e controle
	Política	Legitimidade	Condições que promovem a interação necessária com o ambiente externo	Controle social e responsabilização
				Instâncias de participações sociais
				Níveis de negociação e interlocução entre os poderes executivo, legislativo e judiciário
				Relacionamento com organizações internacionais

Fonte: Elaboração do autor

O modelo reconhece duas macro dimensões de capacidades de produção de políticas públicas: a administrativa e a relacional. Assim como enfatizado por Gomide e Pires (2015), as capacidades contemplam, portanto, tanto a coesão e coerência internas do Estado, dadas pelas subdimensões analítica e gerencial, como também a combinação destas com a intensa dinâmica interativa dentro do Estado e do Estado com a estrutura social externa. Enquanto as capacidades administrativas dizem respeito à geração de eficiência e eficácia, as capacidades relacionais representam as habilidades de coordenação interna do Estado e os níveis de permeabilidade da sociedade e de internalização do resultado das interações sociais na atuação estatal (ENAP, 2018).

Interessa-nos, para efeito de síntese, esclarecer a capacidade administrativa, responsável pelo resultado da eficiência e eficácia.

Assim, utilizando-se ainda os conceitos adotados pela Enap (2018), a capacidade administrativa desdobra-se em capacidade analítica e capacidade técnico-gerencial. Para análise do nível do indivíduo, entende-se que a dimensão analítica trata do conhecimento dos conteúdos técnicos e científicos específicos das políticas públicas e dos conhecimentos e habilidades relacionados à produção e análise de dados para subsidiar o processo decisório da política pública; a dimensão técnico-gerencial diz respeito aos conhecimentos e habilidades voltados ao gerenciamento dos recursos necessários para o funcionamento do aparato estatal, tais como recursos financeiros, tecnológicos, logísticos, humanos etc.

Por outro lado, com a introdução do inciso XXII, do artigo 37 da Constituição Federal (Emenda Constitucional nº 42/03), Derzi e Coelho (2007) assim se manifestam:

A Administração Tributária deve ser considerada atividade de Estado, em sua essência, e sua priorização, impostergável. Impõe-se a regulação de uma carreira por lei, com cargos a serem preenchidos mediante concurso público, organizados de forma hierarquizada e de alta especialização. ... Ao agente público, que é administrador tributário, pois, uma série de restrições de comportamento são impostas pelas leis (ou devem ser), restrições que não se exigem de qualquer pessoa, nem da maioria dos demais agentes. Em tese, podemos dizer que as atividades da Administração Tributária situam-se dentro de um núcleo de funções públicas, de **caráter necessitado**. Sujeitam-se, rigorosamente, **à lei**; são **obrigatórias**, representando atos de aplicação da lei necessitados e inadiáveis, no exercício de um poder **plenamente vinculado**: devem ser **independentes**, **imparciais**, **impessoais**, portanto, impermeáveis a influências políticas, sociais e econômicas externas; são **prevalentes** e **precedentes** sobre outras atividades administrativas. (Grifos dos autores).

Todos os trabalhos relacionados aqui na literatura empírica não utilizam variável explicativa relacionada à dimensão de funções e de capacidades de produção administrativas, exceto os de Sobrinho (2018) e Marengo *et al.* (2017). Sobrinho (2018) usa como variável explicativa contínua o número de servidores municipais (efetivos, comissionados e terceirizados) obtidos em consultas junto ao banco de dados do Sistema de Informações Municipais – SIM, do Tribunal de Contas do Estado Ceará; e Marengo *et al.* (2017) usa como *proxy*, visando isolar a dimensão de burocracia profissional nas administrações profissionais, a combinação “estatutário” com “formação superior”. A obrigatoriedade de ingresso por meio de concurso público e a estabilidade do cargo, combinados, indicam os requisitos de autonomia esperados à constituição de uma burocracia profissional (o que não foi verificado na investigação de Sobrinho 2018); por outro lado, admitem qualquer formação universitária como atributo de conhecimento técnico necessários para o desempenho da atividade, em desacordo com os ditames da Constituição Federal, onde assevera que essas atividades “essenciais ao



funcionamento do Estado” sejam exercidas por carreiras específicas “reguladas por lei, com cargos preenchidos mediante concurso público, organizados de forma hierarquizada e de alta especialização”.

Assim, esta investigação empírica é inédita, na medida em que contempla todos os requisitos vinculados à dimensão analítica e técnico-gerencial da capacidade estatal, expressos na obrigatoriedade de ingresso por meio de concurso público e a estabilidade do cargo, combinados, indicando a existência de uma burocracia profissional e o conhecimento específico para exercer a atividade de administrador tributário (auditor fiscal de tributos municipais e/ou fiscal de tributos municipais).

### 3 ASPECTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA

#### 3.1 Objetivo geral

O objetivo do presente trabalho é averiguar se as Administrações Tributárias dos municípios cearenses com burocracias profissionalizadas possuem melhor desempenho na arrecadação dos impostos sobre o patrimônio, no período de 2006 a 2016.

O pressuposto implícito é de que municípios que realizaram concurso para servidor da carreira específica da administração tributária melhoraram a arrecadação dos impostos sobre o patrimônio, pois espera-se, nesse caso, que tenha havido melhoras nos mecanismos de fiscalização. Resumidamente, pretende-se observar se:

- $H_0$  : O recrutamento de profissionais via concurso público para a área de administração tributária tem efeito nulo sobre a arrecadação.
- $H_a$ : O recrutamento de profissionais via concurso público impacta positivamente a arrecadação.

#### 3.2 Objetivo específico

Estabelecemos o seguinte objetivo específico:

Transferências Intergovernamentais: sendo uma fonte de receita sem a contrapartida do custo político da cobrança de tributos, averiguar se essas transferências contribuem para a ineficiência da arrecadação própria municipal (efeito desincentivo das transferências).

#### 3.3 Descrição e análise dos dados

Os dados utilizados neste trabalho, obtidos, em sua maioria, no Anuário Estatístico do Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará (IPECE), contêm informações anuais sobre as seguintes variáveis: Receita Tributária sobre a Receita Total, População, Área do município, Arrecadação de IPTU sobre a Receita Tributária, Arrecadação de ITBI sobre a Receita Tributária, Produto Interno Bruto Municipal (PIB municipal), Fundo de Participação dos Municípios (FPM), Índice de Desenvolvimento Municipal (IDM) dos 184 municípios do Estado do Ceará, compreendendo o período de 2006 a 2016.

As séries de PIB e FPM foram deflacionadas pelo IGP-DI coletado do site do Banco Central do Brasil (BACEN) e são usadas em termos reais. Para o ano de 2010 a população corresponde ao censo demográfico daquele ano, para os demais os números retratam uma estimativa populacional. Tanto PIB e FPM foram considerados em termos *per capita*.

Cabe salientar que o IDM retrata, de forma geral, os níveis de desenvolvimento, incorporando aspectos geográficos, econômicos e sociais dos municípios, no qual o índice é disponibilizado em dois e dois anos. Logo, no período compreendido entre 2006 e 2016 foram utilizadas interpolações sobre a média (geométrica) nos anos de 2007, 2009, 2011, 2013 e 2015 para a construção da série.

A principal variável de interesse deste trabalho é aquela que busca retratar a profissionalização da burocracia governamental municipal. Para tanto, utiliza-se uma proxy baseada na construção de uma *dummy* que indica se houve ou não concurso público em um município específico em um determinado ano, no período compreendido entre 2006 e 2016. Assim, realizou-se uma busca nos editais de concursos municipais de Fiscais e/ou Auditores de Tributos Municipais dos 184 municípios do Ceará ao longo do período sob análise. A busca de informações se estendeu desde os sites das próprias prefeituras até os sítios eletrônicos das organizadoras dos concursos. Os nomes dos cargos achados na coleta de informações foram: Auditor Fiscal de Tributos Municipais, Fiscal de Tributos Municipais, Agente de Arrecadação, Agente Tributário, Agente Fiscal, Fiscal Fazendário, dentre outros.

Dos 184 municípios pesquisados, 76 localidades realizaram concursos, ou seja, 41,30% dos municípios (**tabela 1**). Desses municípios, onde ocorreram os concursos, o pleito para os cargos exigia como escolaridade mínima ensino médio completo, em sua grande maioria.

Tabela 1 – Concursos realizados pelos municípios cearenses para o cargo de auditor fiscal por faixa habitacional

Faixas Habitacionais	Municípios Quantidade (a)	Municípios que realizaram concurso (b)	% b	% (b/a)
Micro - menos de 10 mil habitantes	20	3	3,9%	15,0%
Pequenos - 10 mil a 50 mil habitantes	128	52	68,4%	40,6%
Médios - 50 mil a 100 mil habitantes	27	15	19,7%	55,5%
Grandes - Acima de 100 mil habitantes	9	6	8,0%	66,6%
<b>Total</b>	<b>184</b>	<b>76</b>	<b>100%</b>	<b>41,3%</b>

Fonte: Elaboração do autor a partir dos dados do IBGE e Diversos sites de organizadoras de concursos

A especificação do modelo é baseada na construção de uma *dummy* constante no tempo, assumindo valor 1 caso o município *i* tenha realizado pelo menos um concurso para algum cargo relacionado a fiscalização da arrecadação de tributos em todo o período em questão, e 0 caso contrário. Como será abordado na próxima seção, a estratégia de construção desta *proxy* será determinante na escolha da abordagem econométrica adotada.

### 3.4 Estratégia econométrica

Estudos sobre profissionalização de burocracia governamental (EVANS; RAUCH, 1999; MARENCO *et al.*, 2017) utilizam duas categorias para observar sua presença na administração pública: *autonomia*, correspondendo a ingresso por concurso ou seleções públicas e garantia de carreiras profissionais de longo prazo; e *capacidade*, identificada por procedimentos meritocráticos de avaliação de desempenho e reconhecimento de competência técnica. Marengo *et al.* (2017) utilizam apenas “formação superior” como atributos de conhecimento técnico.

Assim, como *proxy* visando capturar a dimensão de profissionalização da burocracia governamental municipal, foi empregada a combinação de ingresso por meio de “concurso público” (dimensão *autonomia*) para o cargo específico de auditores/fiscais municipais de tributos (dimensão *capacidade*). O intuito é avaliar se essa variável “concurso” tem significância estatística positiva para o esforço de arrecadação municipal. As variáveis de controle selecionadas nos modelos estão em consonância com a literatura (BLANCO, 1998; GOMES NETO, 2009; PINHEIRO, 2013; SOBRINHO, 2018; ORAIR; ALBUQUERQUE, 2017) como possíveis variáveis que ajudam a explicar fenômenos de variação do esforço fiscal. O PIB é importante para identificar a dinâmica da economia municipal, porque possui elevada correlação com a base tributável (ORAIR; ALBUQUERQUE, 2017) – espera-se que tenha uma influência positiva sobre a capacidade fiscal. Entretanto, como afirma Blanco (1998), são necessárias outras diversas características econômicas que incidam significativamente na arrecadação tributária junto com o PIB, pelo que se introduz o Índice de Desenvolvimento Municipal (IDM). Já o FPM é útil para avaliar o efeito de desincentivo das transferências sobre o esforço fiscal (ORAIR; ALBUQUERQUE, 2017).

### 3.4.1 Modelos

#### a) Receita Tributária – Modelo (1)

$$\ln(\text{rec tributaria}_{it}) = \beta_0 + \beta_1 \ln(\text{PIB PC}_{it}) + \beta_2 \ln(\text{FPM PC}_{it}) + \beta_3 \ln(\text{IDM}_{it}) + \text{concursos}_i + \sum_{j=2}^{184} \theta_j D_j + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

onde:

$\text{rec tributaria}_{it}$  = Receita Tributária sobre a Receita Total do município;

$\text{PIB PC}_{it}$  = PIB per capita municipal;

$\text{FPM PC}_{it}$  = Fundo de Participação Municipal per capita;

$\text{IDM}_{it}$  = Índice de Desenvolvimento Municipal;

$\text{concursos}$  = *Dummy* de Concursos para o cargo de Auditor/Fiscal municipal. O valor 1 indica que houve concurso e 0, caso contrário.

Nessa estimação, a *dummy* para concursos foi usada como constante no tempo. O modelo foi estimado via estimador de Mínimos Quadrados Ordinários com Variáveis Dummy (LSDV, no inglês). Este estimador é adotado por permitir a inclusão de *dummies* constantes no tempo na estimação, o que não é possível com o estimador de Efeitos Fixos tradicional. Com o uso do estimador de Mínimos Quadrados Ordinários (MQO), a dimensão temporal dos dados é ignorada, mas a inclusão de *dummies* municipais – tendo Abaiara como referência – permitem que as idiosincrasias municipais sejam capturadas, isto é, permitindo o tratamento adequado da heterogeneidade municipal, tornando a estimação eficiente.

#### b) IPTU – Modelo (2)

Nesse modelo 2 será usada como variável dependente a arrecadação de IPTU sobre a receita tributária. São inseridas como explicativas todas as variáveis anteriores utilizadas no modelo 1. A diferença é que se insere mais um controle que é a área do município. O método de estimação desse modelo se assemelha com o modelo 1 que foi estimado via estimador LSDV.

$$\ln(\text{IPTU}_{it}) = \beta_0 + \beta_1 \ln(\text{PIB PC}_{it}) + \beta_2 \ln(\text{FPM PC}_{it}) + \beta_3 \ln(\text{IDM}_{it}) + \ln(\text{area}_i) + \text{concursos}_i + \sum_{j=2}^{184} \theta_j D_j + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

onde:

$\text{IPTU}_{it}$  = Arrecadação de IPTU sobre a Receita Tributária do município;

$\text{area}_i$  = Área do município.

### c) ITBI – Modelo (3)

Nesse caso a variável dependente é o ITBI sobre Receita Tributária do município. São usados os mesmos controles do Modelo 2 e é estimado pelo mesmo método do modelo 1.

$$\ln (ITBI_{it}) = \beta_0 + \beta_1 \ln (PIB PC_{it}) + \beta_2 \ln (FPM PC_{it}) + \beta_3 \ln (IDM_{it}) + \ln (area_i) + concursos_i + \sum_{j=2}^{184} \theta_j D_j + \varepsilon_{it} \quad (3)$$

onde:

$ITBI_{it}$  = Arrecadação de ITBI sobre a Receita Tributária do município.

#### 3.4.2 Teste robusto de Hausman

Na **tabela 2**, a seguir, realiza-se teste de especificação para definir se a estratégia de estimação considerando a existência de heterogeneidade individual não observada está correta. No caso desse trabalho, em que uma *dummy* constante no tempo é utilizada na estimação, não é possível utilizar a estimação por Efeitos Fixos<sup>2</sup>, alternativamente, utiliza-se um teste robusto de Hausman, onde a nula de efeitos aleatórios é rejeitada.

Tabela 2 – Testes de Especificação Efeito Fixo x Efeito Aleatório

Var. Dependente	<i>Dummy</i> constante no tempo (1)
Receita Tributária/Receita Total	13.232 (0.0042)
IPTU/Receita Tributária	33.607 (0.0000)
ITBI/Receita Tributária	77.151 (0.0000)

Fonte: Elaboração do autor

Notas: 1. grosso modo,  $H_0$  de efeito aleatório. 2. entre parênteses: valores-p.

### 3.5 Resultados empíricos

Na **tabela 3** são apresentados os resultados das regressões estimadas para averiguar se as administrações tributárias dos municípios cearenses, com burocracias profissionalizadas, captadas através da realização de concursos para auditores fiscais, influenciam na sua capacidade fiscal de arrecadação.

<sup>2</sup> A transformação *within-groups* das observações antes da estimação por Mínimos quadrados faz desaparecer *dummies* constantes no tempo.

Os coeficientes da *dummy* “concursos” são positivos e significativos em todos os modelos, confirmando a literatura e as expectativas, indicando que o ingresso de servidores, através de concursos nas administrações tributárias municipais, é relevante na determinação do esforço fiscal, influenciando sua capacidade de arrecadação. Conforme asseveram Marengo *et al.* (2017), burocracias profissionalizadas fazem diferença significativa sobre a arrecadação do imposto imobiliário urbano, porque indicadores de capacidade técnica inerentes às burocracias profissionalizadas podem incrementar seu potencial para equacionar “custos administrativos”, como elaboração de cadastros, monitoramento de índices e revisão de valores venais. Por outro lado, oportuno frisar que, como pertencem a carreiras específicas e exclusivas de estado, esses burocratas não estão submetidos aos ciclos políticos eleitorais, tendo dessa forma maiores incentivos para equacionar os custos decorrentes de mobilização anti-taxação. Havendo, portanto, uma redução de custos de transação política associados à taxação sobre propriedade imobiliária.

Todavia, quanto a análise, os coeficientes estimados dessa variável dicotômica devem ser interpretados com cuidado, considerada as observações feitas por Halvorsen e Palmquist (1980). Por oportuno, convém mencionar a contribuição de Giles (2011), quando menciona que, para sua correta interpretação esses coeficientes estimados precisam ser submetidos a uma transformação, o que foge ao escopo desse trabalho.

Tabela 3 – Resultados dos Modelos Estimados

Variáveis Explicativas	Receita Tributária (1)	IPTU (2)	ITBI (3)
log_PIB_pc	0,378*** (0,0602)	-0,273* (0,1510)	0,664*** (0,1610)
log_FPM pc	-0,245*** (0,0484)	0,13 (0,1320)	0,550*** (0,1360)
log_IDM	0,0105 (0,0553)	-0,0931 (0,1500)	-0,582*** (0,1710)
<i>Dummy</i> “concursos”	0.212* (0,1230)	1,869*** (0,3590)	4,018*** (0,4350)
log_AREA		0,678*** (0,1450)	-0,275*** (0,0757)
Constante	-5,089*** (0,4890)	-6,807*** (1,4620)	-12,26*** (1,2580)
Nº de Obs.	2024	1980	1957
R <sup>2</sup>	0,6850	0,5570	0,6520

Fonte: Elaboração do autor

Notas: 1 Standard errors in parentheses. 2 \*\*\* p<0.01, \*\* p<0.05, \* p<0.1.

Sob uma perspectiva geral, todos os demais coeficientes das variáveis explicativas mostraram-se em conformidade com as expectativas.<sup>3</sup>

A literatura empírica (GOMES NETO, 2009; PINHEIRO, 2013; ORAIR; ALBUQUERQUE, 2017; MARENCO *et al.*, 2017; SOBRINHO, 2018, entre outros), em resumo, quanto as variáveis explicativas, assim se expressa: PIB, coeficientes positivos e significativos, onde uma localidade com maior PIB *per capita* apresenta um grau de dinamismo econômico superior e impacta positivamente na arrecadação municipal. FPM, com sinal negativo, reforça a tese de desincentivo das transferências sobre o esforço fiscal (hipótese amplamente confirmada na literatura empírica), onde municípios com maior cota do FPM *per capita* são desincentivados a promover esforços na obtenção de maiores receitas tributárias próprias. O IDM, com coeficiente negativo reflete as condições de vulnerabilidade dos municípios: espera-se que a arrecadação seja tão menor, quanto menor seu índice de desenvolvimento, captado através das suas dimensões de aspectos geográficos, sociodemográficos e culturais, infraestrutura, economia e finanças e, finalmente, poder local. Já a ÁREA, espera-se coeficientes positivos, implicando em maior arrecadação em função da extensão do município.

Os coeficientes do PIB *per capita* são significativos em todos os modelos e positivos (exceto IPTU); os coeficientes do FPM *per capita* são significativos na composição da receita tributária e do ITBI (negativo na receita tributária, de acordo com a literatura e positivo no ITBI); coeficiente negativo e significativo do IDM, que apresenta o sinal esperado e indica que quanto maior a vulnerabilidade do município menor será sua arrecadação; finalmente, significativos, quanto a área, sendo positivo, conforme a literatura ao IPTU e com impacto negativo em relação à arrecadação do ITBI.

Os modelos mostram que o 1% de aumento no PIB *per capita* municipal, em média, impactaria em 0,378% e em 0,664% as arrecadações da receita tributária e do ITBI, respectivamente. Em uma análise similar, pode-se afirmar que o aumento de 1% na participação do FPM, em termos *per capita*, impactaria negativamente o esforço fiscal em 0,245% da receita tributária.

Uma possível explicação para as exceções em relação ao IPTU (PIB) e com o ITBI (FPM), impostos municipais sobre o patrimônio: Orair e Albuquerque (2017) advertem que a eleição das variáveis explicativas a serem introduzidas na regressão para a estimação de função

---

<sup>3</sup> Foram feitas as mesmas regressões sem a inserção do município de Fortaleza e os resultados para dummy de concursos não foram robustos para a receita tributária e o ITBI. Também foi testada a exclusão da variável FPM *per capita* e os resultados, em geral, perderam a robustez.



de arrecadação é um grande desafio e a interpretação dos seus resultados sempre devem ser tomados com ressalvas, devido às ineficiências desses dados. Uma análise mais completa deve procurar incluir uma multiplicidade de variáveis (porte dos municípios, densidade demográfica, características indutoras do desenvolvimento turístico). Por se tratar de impostos com características próprias, algumas variáveis categóricas devem ser priorizadas, tais como, municípios que procederam a atualização do seu código tributário, ou a atualização da sua Planta Genérica de Valores (PGV); se possuem recursos específicos para a administração tributária, de acordo com a vinculação estabelecida pela Constituição Federal.

Por sua vez Blanco (1998) esclarece que a principal limitação de uma medida de capacidade fiscal é aquela que, ao assumir que o PIB é o seu único determinante na obtenção de recursos tributários, ela deixa de lado outras características econômicas que incidem significativamente na arrecadação tributária, isto é, composição da produção, urbanização, concentração espacial das atividades econômicas etc. Em suma, a capacidade de obtenção de recursos tributários de uma unidade de governo, portanto, está determinada pelas características econômicas vigentes na sua jurisdição.

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente investigação foi realizada com o propósito de averiguar em que medida municípios cearenses com burocracia profissionalizada possuem melhor desempenho na arrecadação dos impostos sobre o patrimônio, no período de 2006 a 2016, a partir de um exercício de estimação de suas capacidades de arrecadação.

Para tanto, visando isolar a dimensão de burocracia profissional nas administrações tributárias, foi usado com *proxy* o ingresso por meio de concurso público para o cargo de auditor fiscal (ou nomenclatura equivalente) realizados pelos municípios cearenses no período sob investigação.

Como objetivo secundário procurou-se investigar se as transferências intergovernamentais, oriundas do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), contribuem para a ineficiência da arrecadação própria municipal.

Ainda como fundamentação ao presente estudo foi utilizado como referencial teórico características gerais das reformas tributárias, a importância da administração tributária, burocracia enquanto dimensão da capacidade estatal responsável pelo crescimento econômico, a importância dos impostos municipais sobre o patrimônio e os determinantes da sua eficiência e esforço fiscal, pelo que podemos chegar às seguintes conclusões: (i) os resultados indicam que a variável que capta a profissionalização da administração tributária municipal (“concursos”) é estatisticamente significativa e com influência positiva na determinação da Receita Tributária e na arrecadação dos impostos patrimoniais IPTU e ITBI; (ii) quanto ao repasse do Fundo de Participação dos Municípios-FPM é estatisticamente significativa e corrobora a evidência de influenciar negativamente no esforço fiscal, no sentido de que os municípios que mais dependem de transferências estão vinculados a um menor esforço fiscal.

Com base na fundamentação do referencial teórico, as seguintes recomendações: (i) as reformas tributárias, como fenômenos contemporâneos, devem perseguir a busca pela efetivação da justiça fiscal; avançar no sentido de promover a progressividade do sistema tributário pela ampliação da tributação do patrimônio das camadas mais ricas da população; fomentar ações que resultem em aumento da arrecadação, e em especial, pela modernização da administração tributária; (ii) as administrações tributárias municipais precisam ser efetivadas através de políticas e práticas modernas de administração de recursos humanos, onde se privilegie seu recrutamento, por intermédio do concurso público para cargo específico de auditor fiscal, a fim de cumprir o exercício efetivo da sua competência tributária; (iii) para as administrações tributárias dos *micro* e pequenos municípios poderia ser utilizada a criação de

consórcios intermunicipais públicos, conforme a experiência bem sucedida de alguns consórcios mineiros, utilizando o Programa de Governança Interfederativa do Estado do Ceará, denominado “Ceará um Só”, criado através da Lei Complementar nº 180, de 18 de julho de 2018 (CEARÁ, 2018); (iv) é preciso traçar, urgentemente o perfil tributário dos municípios cearenses através de uma ampla pesquisa de campo onde, tendo por referência ainda a experiência na implantação dos consórcios mineiros, se observem indicadores que apontem o grau de comprometimento desses municípios com os seguintes aspectos de gestão da administração tributária municipal: a) o planejamento, a atualização e a organização do sistema tributário local; b) a estrutura da administração tributária; c) a elaboração e a execução da política tributária e fazendária; (v) por fim, recomenda-se a criação de um prêmio com base nos indicadores acima enumerados, onde venha a reconhecer as melhores práticas de administração tributária municipal.

## REFERÊNCIAS

AFONSO, J. R. R.; ARAÚJO, E. A.; NÓBREGA, M. A. R. **IPTU no Brasil: um diagnóstico abrangente**. Rio de Janeiro: FGV, 2013. 79 p (FGV Projeto/IDP, v.4).

AGRA, K. de T. H. **Índice de esforço fiscal dos municípios paraibanos no período de 2003 a 2014**. 2017. 71 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia do Setor Público) - Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2017.

ALINK, M.; KOMMER, V. **Manual de Administração Tributária**. Tradução de Vinicius Pimentel de Freitas. Brasília: IBDF, 2015. 741 p.

BARONE, L. Emprego público e política: uma radiografia da gestão 2005/2008 nos municípios brasileiros. *In*: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 3., 2010, Brasília. **Anais...** Brasília: CONSAD, 2010.

BATISTA JR., P. N. **A economia como ela é...** São Paulo: Boitempo Editorial, 2000.

BATISTA, M. Burocracia legal e qualidade da implementação de políticas descentralizadas: uma análise da gestão de recursos federais pelos municípios brasileiros. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 66, n. 3, p. 345-370, jul./set. 2015.

BLANCO, F. A. **Disparidades inter-regionais, capacidade de obtenção de recursos tributários, esforço fiscal e gasto público no federalismo brasileiro**. 1998. 117 f. Dissertação (Mestrado em Economia) - Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 1998.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: mai. 2019.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional. **Emenda Constitucional nº 18**: promulgada em 01 de dezembro de 1965. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm)>. Acesso em: mai. 2019.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional. **Emenda Constitucional nº 42**: promulgada em 19 de dezembro de 2003. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm)>. Acesso em: mai. 2019.

CAMPELLO, C. A. G. B. **Eficiência municipal: um estudo no estado de São Paulo**. 2003. 218 f. Tese (Doutorado em Administração) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003

CARVALHO JR., P. H. B. de. Imposto predial e territorial urbano – IPTU. *In*: FAGNANI, E. (Org.). **A reforma tributária necessária: diagnósticos e premissas**. Brasília: ANFIP/FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

\_\_\_\_\_. O imposto sobre transmissão de bens imóveis – ITBI. *In*: FAGNANI, E. (Org.). **A reforma tributária necessária: diagnósticos e premissas**. Brasília: ANFIP/FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

CEARÁ. Lei Complementar (2018). **Lei complementar nº 180, de 18 de julho de 2018**. Diário Oficial do Estado do Ceará. Série 3. Ano X nº 134. Fortaleza: 19 jul. 2018.

CHRISPIM, A. C. D.; ANTINARELLI, M. E. P. B.; SOUZA, T. dos S. C. de. O grau de “i”maturidade das administrações tributárias dos municípios mineiros e o consórcio público como ferramenta indutora do equilíbrio fiscal. **Revista do Tribunal de Contas de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 34, n. 2, p. 66-98, abr./jun. 2016.

COSTA, A. J. **Reforma tributária: uma visão histórica**. 1994. Disponível em: <<http://www.periodicos.usp.br/rfdusp/article/download/67245/69855>>. Acesso em: mai. 2019.

DERZI, M. A. M.; COELHO, S. C. N. A importância da administração tributária no estado democrático de direito, análise da emenda constitucional nº 42/2003. *In*: SINDIFISCO-MG. **Por uma administração tributária forte e um sistema tributário justo!** Brasília: Fenafisco, 2007.

ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – ENAP. **Capacidades estatais para produção de políticas públicas: resultados do survey sobre serviço civil no Brasil**. Brasília: Enap, 2018. 74 p.:il. (Cadernos Enap, 56).

EVANS, P.; RAUCH, J. E. Burocracia e crescimento: uma análise internacional dos efeitos das estruturas do Estado “weberiano” sobre o crescimento econômico. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 65, n. 4, p. 407-437, out./dez. 2014.

FAGNANI, E. (Org.). **A reforma tributária necessária: diagnósticos e premissas**. Brasília: ANFIP/FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

FERNANDES, L. H. S. **Eficiência tributária municipal e seus determinantes: uma abordagem semi-paramétrica via regressão beta**. 2017. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia do Setor Público) - Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2017.

GASPARINI, C. E.; MIRANDA, R. B. Transferências, equidade e eficiência municipal no Brasil. **Planejamento e Políticas Públicas-PPP**, Brasília: IPEA, n. 36, 2011.

GILES, D. E. A. **Interpreting dummy variables in semi-logarithmic regression models: exact distributional results**. Econometrics Working Paper EWP1101. Department of Economics. University of Victoria. DC, Canadá, jan. 2011.

GOMES NETO, L. S. **Esforço fiscal e transferências de recursos aos municípios cearenses**. 2009. 40 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia do Setor Público) –

Curso de Pós-Graduação em Economia – CAEN, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2009.

GOMIDE, A. de A.; PIRES, R. R. C. Governança e capacidades estatais. Uma análise comparativa de programas federais. **Revista Sociologia Política**, v. 24, n. 58, p. 121-143, jun. 2016.

HALVORSEN, R.; PALMQUIST, R. The interpretation of dummy variables in semi-logarithmic equations. **American Economic Review**, v. 70, p. 474-475, 1980.

KHAIR, A. A.; MELO, L. O sistema tributário e os impostos sobre o patrimônio. *In*: BIDERMAN, C.; AVARTE, P. **Economia do setor público no Brasil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

MACHADO, C. H.; BALTHAZAR, U. C. **A reforma tributária como instrumento de efetivação da justiça distributiva**: uma abordagem histórica. 2017. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/seq/n77/2177-7055-seq-77-221.pdf>>. Acesso em: mai. 2019.

MARENCO, A.; STROHSCHOEN, M. T. B.; JONER, W. Capacidade estatal, burocracia e tributação nos municípios brasileiros. **Revista de Sociologia e Política**, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, v. 25, n. 64, p. 3-21, 2017.

MARINO, C. E. dos S.; BARRETO, F. A. F. D.; FRANÇA, J. M. S. de; MENEZES, F. M. S. de. **Eficiência da administração tributária e redução da pobreza nos municípios cearenses**. Ensaio sobre Pobreza (Laboratório de Estudos da Pobreza) - Curso de Pós-Graduação em Economia, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013. 54 p.

ORAIR, R. O.; ALBUQUERQUE, P. H. M. **Capacidade de arrecadação do IPTU**: estimação por fronteira estocástica com dados em painel. Brasília: IPEA, 2017.

ORAIR, R.; ALENCAR, A. **Esforço fiscal dos municípios**: indicadores de condicionalidade para o sistema de transferências intergovernamentais. Brasília: ESAF. 60 p. Monografia premiada em 1º lugar no XV Prêmio Tesouro Nacional – 2010.

PINHEIRO, W. H. P. **Índice de esforço fiscal dos municípios**: uma aplicação aos municípios paraibanos. 2013. 43 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia do Setor Público) – Curso de Pós-Graduação em Economia – CAEN, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013.

REIS, E.; BLANCO, F. A. Capacidade tributária dos estados brasileiros – 1970/1990. **Economia Brasileira em Perspectiva**, Rio de Janeiro: IPEA, v. 2, 1996.

RIBEIRO, E. P. Capacidade e esforço tributário no Rio Grande do Sul: o caso dos municípios. **Perspectiva Econômica On Line**, São Leopoldo, v. 1, n. 1, p. 21-49, jan./jun. 2005.

SCHETTINI, B. P. **Análise da dinâmica orçamentária dos municípios brasileiros**: uma aplicação da metodologia VAR com dados empilhados. Texto para Discussão, Brasília: IPEA, 2012.

SCHIER, A. C. R.; SOUZA, J. M. de. A institucionalização da administração tributária: a modernização da administração pública no estado democrático de direito e a garantia dos direitos fundamentais. *In*: FAGNANI, E. (Org.). **A reforma tributária necessária: diagnósticos e premissas**. Brasília: ANFIP/FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. FINANÇAS DO BRASIL – FINBRA.

SILVEIRA, K. J. **O princípio da autonomia municipal à luz das transferências intergovernamentais: uma análise de eficiência tributária**. 2017. 69 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia do Setor Público) - Programa de Economia Profissional, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2017.

SIQUEIRA, K. J. S. P.; LIMA, R. C. A.; PAES, N. L. Eficiência na administração tributária dos municípios: o caso da arrecadação em Pernambuco. **Revista Brasileira de Economia de Empresas**, Universidade Católica de Brasília, v. 16, n. 2, p. 97-120, 2016.

SIQUEIRA, M. L.; SANTOS, D. R. P. DOS S.; INTROÍNI, P. G. H.; FARIAS, F. M. G. B. Nova Administração Tributária para novo sistema tributário. *In*: FAGNANI, E. (Org.). **A reforma tributária necessária: diagnósticos e premissas**. Brasília: ANFIP/FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

SOBRINHO, A. L. **Esforço fiscal na arrecadação do IPTU: uma análise empírica para os municípios do Ceará de 2008 a 2016 utilizando modelo de fronteira estocástica**. 2018. 54 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia do Setor Público) - Programa de Economia Profissional, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2018.

SOUZA, C. O. de; SILVA, O. M.; FERREIRA, M. A. M.; ABRANTES, L. A. Esforço de arrecadação tributária nos municípios da zona da mata mineira. *In*: ENCONTRO DA ANPAD, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.

TRISTÃO, J. A. M. **A Administração tributária dos municípios brasileiros: uma avaliação do desempenho da arrecadação**. 2003. 181 f. Tese (Doutorado em Administração) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2003.

VARSAÑO, R. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Texto para Discussão nº 405, Rio de Janeiro: IPEA, 1996.

VARSAÑO, R.; PESSOA, E. DE P.; SILVA, N. L. C. da; AFONSO, J. R. R.; ARAÚJO, E. A.; RAMUNDO, J. C. M. **Uma análise da carga tributária do Brasil**. Texto para Discussão nº 583, Rio de Janeiro: IPEA, 1998.

VASCONCELOS, R. C. M. **O sistema tributário brasileiro e suas perspectivas face à iminente reforma tributária**. Dissertação (Mestrado em Gestão Empresarial) – Escola Brasileira de Administração Pública, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2002.

VIEIRA, R. da S. **O tamanho do setor público no contexto do federalismo: um modelo aplicado aos municípios brasileiros**. Texto para Discussão nº 1415, Brasília: IPEA, 2009.

VIOL, A. **A definição e o cômputo da arrecadação potencial. Análise do potencial econômico-tributário e de seus condicionantes.** XL Assembleia Geral do Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT). Florianópolis. 2006.

WEBER, Max. Burocracia. *In*: GERTH, H. H.; MILLS, W. (Org.) **Ensaio de sociologia.** Rio de Janeiro: LTC, 1982.