



# Cadernos de Finanças Públicas

Número 11

Dezembro 2011

**A transição do poder mundial**

Fernanda Ferraz de Campos Macários

**A articulação entre as políticas públicas e o sistema tributário na direção do desenvolvimento sustentável**

Alexandre José Valadares Jordão

**Accountability e publicidade no estado democrático de direito**

Einstein Almeida Ferreira Paniago

**Consórcios municipais de administração tributária**

Anna Carla Duarte Chispim; Débora Pereira Turchetti; Marcus de Freitas Gouvêa; Mônica Ellen Pinto Bezerra Antinarelli

**Estudo sobre a autonomia financeira e orçamentária da Agência Nacional de Energia Elétrica, analisada a partir do contingenciamento e da vinculação de despesas no orçamento público federal no período compreendido entre 2000 e 2009**

Erison Honda Xavier

**Gasto social federal e o papel do estado na economia no contexto do modelo orçamentário brasileiro**

Danielle Sandi Pinheiro e Juliana Sandi Pinheiro

**Gestão pública orientada ao desenvolvimento sustentável e indicadores de desempenho socioambiental**

Fabiane Lopes Bueno Netto Bessa

**Influência do Sistema de Custos na qualidade do gasto público**

Adriana Brasil Bernardino Honda

**O princípio da segurança jurídica e a modificação da interpretação da lei tributária no âmbito da Administração Pública Federal**

Rodrigo Augusto Verly de Oliveira

**O planejamento tributário e a remessa ilegal de divisas**

Fernando Augusto Carvalho de Souza

**Planejamento tributário na jurisprudência administrativa federal**

Eliana Silveira Costa

**Relação entre os custos para emissão de documentos de viagem no âmbito da Superintendência de Polícia Federal em Brasília e o valor da taxa respectiva cobrada pelo governo**

José Célio Gonçalves de Sousa

**Um estudo do potencial de arrecadação do ICMS e do índice de esforço fiscal dos estados brasileiros**

Patrícia Ferreira Motta Café

Ministério da Fazenda

Escola de Administração Fazendária – Esaf

# Cadernos de Finanças Públicas

---

Número 11

Dezembro 2011

ISSN 1806-8944

Cad. Fin. Públ.	Brasília	n. 11	p. 5 - 296	dez. 2011
-----------------	----------	-------	------------	-----------

As matérias desta Revista poderão ser reproduzidas, total ou parcialmente,  
desde que citada a fonte.

GOVERNO FEDERAL  
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA

*Revisão de texto*

Valdineia P. da Silva

*Editoração eletrônica e capa*

Samuel Tabosa de Castro

---

Cadernos de finanças públicas / Escola de Administração  
Fazendária. – n. 11 (dez. 2011). – Brasília : Esaf, 2000-  
Anual

ISSN 1806-8944

1. FINANÇAS PÚBLICAS – Periódicos. I. Escola de  
Administração Fazendária.

CDD 336.005

---

*Os conceitos e opiniões emitidos pelos autores não refletem necessariamente o  
ponto de vista da Escola de Administração Fazendária – Esaf.*

ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA (Esaf)

Rodovia DF-001 km 27,4 – CEP: 71.686-900

Fone: (61) 3412-6058/3412-6273

Fax.: (61) 3412-6293

Home Page: <http://www.esaf.fazenda.gov.br>

## SUMÁRIO

- 1 **A transição do poder mundial.....5**  
Fernanda Ferraz de Campos Macários
- 2 **A articulação entre as políticas públicas e o sistema tributário na direção do desenvolvimento sustentável..... 29**  
Alexandre José Valadares Jordão
- 3 ***Accountability* e publicidade no estado democrático de direito ..... 59**  
Einstein Almeida Ferreira Paniago
- 4 **Consórcios municipais de administração tributária ..... 91**  
Anna Carla Duarte Chrispim  
Débora Pereira Turchetti  
Marcus de Freitas Gouvêa  
Mônica Ellen Pinto Bezerra Antinarelli
- 5 **Estudo sobre a autonomia financeira e orçamentária da Agência Nacional de Energia Elétrica, analisada a partir do contingenciamento e da vinculação de despesas no orçamento público federal no período compreendido entre 2000 e 2009..... 113**  
Erison Honda Xavier
- 6 **Gasto social federal e o papel do estado na economia no contexto do modelo orçamentário brasileiro..... 137**  
Danielle Sandi Pinheiro  
Juliana Sandi Pinheiro
- 7 **Gestão pública orientada ao desenvolvimento sustentável e indicadores de desempenho socioambiental ..... 159**  
Fabiane Lopes Bueno Netto Bessa
- 8 **Influência do Sistema de Custos na qualidade do gasto público..... 187**  
Adriana Brasil Bernardino Honda
- 9 **O princípio da segurança jurídica e a modificação da interpretação da lei tributária no âmbito da Administração Pública Federal..... 209**  
Rodrigo Augusto Verly de Oliveira

10	O planejamento tributário e a remessa ilegal de divisas .....	235
	Fernando Augusto Carvalho de Souza	
11	Planejamento tributário na jurisprudência administrativa federal.....	247
	Eliana Silveira Costa	
12	Relação entre os custos para emissão de documentos de viagem no âmbito da Superintendência de Polícia Federal em Brasília e o valor da taxa respectiva cobrada pelo governo .....	261
	José Célio Gonçalves de Sousa	
13	Um estudo do potencial de arrecadação do ICMS e do índice de esforço fiscal dos estados brasileiros.....	281
	Patrícia Ferreira Motta Café	

# A transição do poder mundial

**Fernanda Ferraz de Campos Macários**

Fiscal de Rendas (Sefaz-MS)

Curso de Altos Estudos em Política e Estratégia pela Escola Superior de Guerra e Socióloga pela USP

---

## Resumo

Vários estudiosos destacam o papel da China na transição do poder mundial, marcada por perda de poder relativo dos países do G7 e ganho para os do E7. O processo de ascensão da China está acentuando as tensões nas suas relações com os EUA e promovendo alterações significativas no ordenamento global. O capitalismo de Estado emerge como alternativa ao capitalismo de livre-mercado, rompendo com as regras estabelecidas e garantindo competitividade à economia chinesa. Apoiadas pelo Estado, empresas internacionalizam-se e garantem suprimento de matéria-prima, necessário à manutenção das altas taxas de crescimento do PIB chinês. A guerra cambial é um dos exemplos dos desdobramentos provocados pela disputa de poder entre EUA e China. Como resultado desse desarranjo/arranjo global, os países da América Latina (AL), particularmente o Brasil, estão passando por um processo de desindustrialização e de aumento da exportação de produtos primários.

## Palavras-chave

Poder mundial; capitalismo de Estado; capitalismo de livre mercado; nacionalismo de recursos; empresas estatais; empresas campeãs; fundo soberano; subsídios; taxa de câmbio; fluxo de capital internacional; desindustrialização; exportação de produtos primários.

## Abstract

Several scholars have highlighted China's role in the transition of global power, characterized by loss of relative power of the G7 countries and gain for the E7. The process of China's rise is accentuating the tensions in their relations with the USA and promoting significant changes in the global order. State capitalism emerges as an alternative to free-market capitalism, breaking the rules and ensuring competitiveness in the Chinese economy. Supported by the state, companies become more international and guarantee supply of raw materials needed to maintain the high growth of Chinese GDP. The currency war is one example of the consequences caused by the power struggle between USA and China. As a result of disruption/global arrangement,

*the countries of Latin America, particularly Brazil, are undergoing a process of deindustrialization and increased exports of primary products.*

## Keywords

*World Power; state capitalism; free market capitalism; resource nationalism state enterprises; champion enterprise; sovereign wealth fund; subsidies; exchange rate; international capital flows; de-industrialization; exports of primary products.*

## 1 INTRODUÇÃO

O eixo do poder mundial está se deslocando de forma acelerada. Os países desenvolvidos que compõem o G7 (EUA, Japão, Alemanha, Inglaterra, França, Itália e Canadá) estão perdendo poder para os países do E7 (China, Índia, Brasil, Rússia, México, Indonésia e Turquia). A China é o grande destaque desse processo, pois conquistou força econômica, política e militar, o que a coloca em condição de disputar com os EUA no cenário internacional.

Este artigo trata, justamente, dessa disputa por poder mundial e analisa as tensões na relação entre os EUA e a China, bem como entre chineses e europeus. O acentuado ganho de competitividade dos produtos chineses no comércio mundial é, em grande parte, explicado pelo modelo de desenvolvimento adotado pelo país, o chamado capitalismo de Estado, que ameaça a existência do capitalismo de livre-mercado.

O capitalismo de Estado tem por base o apoio estatal, inclusive por meio de subsídios e do uso de fundos soberanos, para o fortalecimento das empresas estatais e de empresas privadas campeãs. O objetivo principal é alcançar ganhos políticos e garantir suprimento de

matérias primas necessárias ao ritmo de crescimento acelerado. O funcionamento da indústria do aço na China é um exemplo de como funciona o capitalismo de Estado e das condições artificiais de competitividade que ele confere às empresas nacionais.

A guerra cambial é outra faceta da disputa entre os EUA e a China, que está provocando enormes danos para os outros países. O Brasil está perdendo competitividade no comércio internacional e no nacional frente aos produtos chineses. O processo de desindustrialização é claro, especialmente nos segmentos que necessitam de maior uso de tecnologia. Por outro lado, a exportação brasileira de produtos primários aumenta de forma acentuada. Outros países da AL estão passando pelo mesmo processo de dependência crescente da produção de commodities, o que implica uma série de consequências nefastas.

## **2 A TRANSIÇÃO DO PODER MUNDIAL**

A questão da transição de poder mundial tem sido tema de estudo de vários autores, que destacam o papel preponderante da China nesse processo. Gilpin (2004) afirma que o Século XXI será marcado por uma profunda mudança na distribuição global de riqueza e do poder das potências industriais mais antigas para as mais novas e que a China aparece como potência econômica e militar forte e imprevisível.

Jacques (2009) acredita que o mundo desenvolvido está sendo rapidamente ultrapassado em termos de economia pelos países em desenvolvimento e que essa ascensão irá resultar em uma significativa mudança no equilíbrio de poder econômico global.

Mark Leonard (2008), diretor executivo do Conselho Europeu de Relações Internacionais, afirma que a ascensão da China é a grande história da nossa geração e que seus efeitos poderão ecoar nas próximas. A China juntou-se aos EUA e à UE na modelagem da ordem mundial. As pessoas ao redor do mundo estão começando a ouvir e copiar o modelo chinês.

Hawksworth (2010) projetou que os países do E7 irão alcançar, em 2020, os países do G7 no Produto Interno Bruto (PIB), calculado em termos de paridade do poder de compra. A principal força motora desse processo é a China, que deverá igualar o seu PIB ao da UE e já ter superado o dos EUA nesse mesmo ano. Segundo o autor, o Brasil pode ultrapassar a economia da Inglaterra em 2013 e a da Alemanha em 2025, tornando-se a quinta economia mundial. É bom lembrar que o modelo utilizado não leva em conta a possibilidade de grandes choques, tais como revoluções, desastres naturais, conflitos militares ou mesmo inovações tecnológicas nunca antes vistas.

As projeções de Hawksworth e Cookson (2008), feitas dois anos antes, apontavam que o PIB da China deveria ultrapassar a economia dos EUA em 2025. A previsão feita pelos autores de que o PIB chinês ultrapassaria o do Japão em 2010 se confirmou. A expectativa é de que a Índia e o Brasil superem a taxa de crescimento do PIB

da China em 2015 e em 2025, respectivamente. Em 2050, o Brasil será a quarta economia mundial, superado apenas pela China, EUA e Índia. Em termos de PIB *per capita*, o Brasil estará em 13º lugar, superando a China (15º) e Índia (17º). Acreditam que a economia brasileira cresça, em média, 5,2% ao ano no período de 2007 a 2050.

Hawksworth (2006) fez projeção semelhante antes, usando a mesma metodologia, e havia chegado à conclusão de que a China teria 95% do PIB dos EUA apenas em 2050 e que a Índia chegaria a 60% do PIB dos EUA nessa mesma data. Ou seja, o prazo para o PIB da China ultrapassar o dos EUA foi reduzido em trinta anos, com uma diferença de apenas quatro anos na análise, o que mostra a dinâmica da ascensão da China e de declínio relativo dos EUA.

## 2.1 EUA x CHINA

Tammen e Kugler (2006) afirmam que o grande desafio para os EUA e para o mundo está na colisão de interesses de longo prazo entre os EUA e a China. O grau de satisfação da nação emergente com a ordem internacional e o equilíbrio de poder entre as nações em queda e em ascensão serão fatores de fundamental importância para que a transição de poder ocorra de forma pacífica.

Xuetong (2006) mostra que entre as grandes potências mundiais – China, França, Inglaterra, Rússia, Japão, Alemanha e Índia – somente a China é forte em termos de poder militar, econômico e político, apresentando uma estrutura de poder mais equilibrada, que a coloca em segundo lugar como *status* de poder mundial, ultrapassada apenas pelos EUA. Segundo ele, uma crise econômica pode causar súbita perda do poder nacional e funciona como um agente mais rápido do que o desenvolvimento econômico na mudança do *status* de poder entre dois Estados.

Em um artigo mais recente, Xuetong (2010) analisa a relação dos EUA com a China e afirma que será melhor para ambos e para o mundo se reconhecerem que possuem um número menor de interesses em comum do que conflitantes. Considera que a importância da relação sino-americana recai, principalmente, nos interesses conflitantes.

Xuetong crê que os EUA e a China devem ampliar seus interesses mutuamente favoráveis antes de considerar o desenvolvimento de uma cooperação duradoura. A relação é de competição política e, se isso ficar claro, irá evitar conflitos inesperados em questões políticas bilaterais ou multilaterais. Definir a relação de segurança como de adversários militares pode reduzir o perigo de confrontos militares e oferecer melhores condições de cooperação preventiva.

A competição positiva oferecerá ao mundo dois modelos de desenvolvimento, que estarão sempre buscando melhorar; proverá qualidade à liderança mundial; trará benefícios globais, pois a busca por maior influência aumentará a ajuda econômica



e a tomada de responsabilidade internacional; trará avanços técnicos e motivará a redução das emissões de CO<sub>2</sub>. A cooperação preventiva na área de segurança pode ajudar a manter o mundo em paz.

O economista construiu um quadro que resume os interesses favoráveis e desfavoráveis entre a China e os EUA, que determinam a relação estratégica entre os dois países.

**Quadro 1 – Interesses Estratégicos entre a China e os EUA**

Questões/ Relacionamento	Segurança	Política	Economia	Cultura
<b>Comum</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Paz entre eles mesmos.</li> <li>- Desnuclearização da Coreia do Norte.</li> <li>- Segurança das transferências internacionais.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Reforma do Conselho de Segurança da ONU.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Investimento conjunto.</li> <li>- Grande crescimento do mercado global.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Educação em comum.</li> <li>- Programas culturais em comum.</li> </ul>
<b>Complementar</b>			<ul style="list-style-type: none"> <li>- Comércio bilateral.</li> <li>- Compra de títulos dos EUA.</li> <li>- Turismo.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Programas de intercâmbio educacional.</li> <li>- Ensino de inglês e chinês.</li> <li>- Trocas culturais.</li> </ul>
<b>Conflitante</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Venda de armas para Taiwan.</li> <li>- Embargo de armas à China.</li> <li>- Terrorismo Uygur.</li> <li>- Solução para o problema nuclear iraniano.</li> <li>- Emprego de DNM no Leste da Ásia pelos EUA</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ideologia política.</li> <li>- Política na religião.</li> <li>- Questões de direitos humanos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Direitos de propriedade intelectual.</li> <li>- Taxa de câmbio e superávit comercial.</li> <li>- Reforma do sistema financeiro global.</li> <li>- Padrão de redução de emissões de CO<sub>2</sub>.</li> </ul>	
<b>Confrontante</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Controle marítimo do Mar do Sul da China e Mar Amarelo.</li> <li>- Modernização militar.</li> <li>- P&amp;D espacial.</li> <li>- Exportação de armas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Liderança global</li> <li>- Domínio no Leste Asiático.</li> <li>- Influência nas regiões em desenvolvimento.</li> <li>- Modelo de desenvolvimento.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vantagem em P&amp;D de alta tecnologia.</li> <li>- Controle estratégico da economia.</li> <li>- Controle de materiais estratégicos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Competição por mais medalhas de ouro em Olimpíadas.</li> </ul>

Fonte: Xueting (2010, p. 273).

Chuanjie (2010) faz referência a uma pesquisa realizada com cidadãos de Beijing e Shanghai em 2006, na qual 56,1% tinham uma visão positiva do povo americano, 73,5% apreciavam a cultura americana, mas apenas 18,4% possuíam uma imagem favorável de Bush. Entre os entrevistados, 73,8% acreditavam que a influência da China no mundo iria aumentar em relação à dos EUA; 61% consideravam que a relação entre a China e os EUA era de cooperação, mas apenas 41,6% viam dessa forma no futuro; 21,3% entendiam a relação dos dois países era de competição, 26,6% visualizavam uma piora da relação com o passar do tempo e 31,5% esperavam por um conflito sino-americano no futuro.

Os EUA também estão enrijecendo no que se refere à China e buscando aliados para confrontar o país, que está mostrando pouca intenção de trabalhar com os americanos. Segundo Landler e Chan (2010), a meta é apresentar aos líderes chineses uma frente unificada em questões como moeda e disputas territoriais no Mar do Sul da China. David Shambaugh, diretor do programa de política chinesa da George Washington University, disse que a administração Obama tinha a intenção de fazer dos chineses parceiros no enfrentamento dos principais desafios globais, mas que a China não aceitou esse papel e que agora os americanos “perceberam que estão lidando com um país cada vez mais tacanho, egoísta, truculento, nacionalista e hiper-poderoso.”

## **2.2 O RELACIONAMENTO RECENTE ENTRE A UE E A CHINA**

De acordo com Holslag (2010), Wen Jiabao considerava a relação da China com a Europa madura, equilibrada e determinada, e afirmava que havia complementaridade nas economias. Holslag também menciona Gill e Shambaugh, que entendiam a parceria UE – China como tendo o poder de desafiar os interesses americanos.

Em 1985, a Comunidade Europeia assinou o Acordo de Cooperação e Comércio com a China. Os europeus foram os maiores fornecedores de novas tecnologias e produtos avançados para os chineses e lançaram vários programas de ajuda financeira para acelerar a transição econômica da China. Em 2008, havia 80 mil estudantes chineses matriculados nas universidades europeias.

Em 1995, a UE queria a China compartilhando oportunidades e responsabilidades junto à comunidade internacional. Listou expectativas e condições para a colaboração: abertura da economia, maior respeito aos direitos humanos e responsabilidade no cenário internacional.

A Europa se considerava um modelo a ser seguido pelos chineses e acreditava que o livre fluxo de comércio, financeiro, de pessoas e de ideias levaria o país a se democratizar e a respeitar os direitos humanos. Os europeus tinham interesse em obter vantagens do crescimento econômico chinês e buscavam garantir parcela desse mercado para as empresas europeias. O desejo de um mundo multipolar e de cooperação multilateral unia a UE à China.

Entre 1990 e 2000, as exportações da China para a UE cresceram de US\$ 8 bilhões para US\$ 44 bilhões, o superávit chinês passou de US\$ 2 bilhões para US\$ 8 bilhões e os investimentos europeus diretos na China cresceram de US\$ 3 bilhões para US\$ 15 bilhões.

Entre 2001 e 2008, mais de 550 resoluções foram votadas na ONU. Em 2002, houve uma grande convergência entre os votos da UE e o da China. A partir de então, a concordância existiu em apenas 50% das resoluções, enquanto os BRICs apresentaram congruência interna em 90% delas.

Atualmente, os países da UE desentendem-se em relação à questão de como responder à crescente competitividade chinesa. Itália, Portugal e Espanha consideram a China uma ameaça as suas economias. São países que dependem mais de setores que são intensivos em mão de obra, pagam altos salários e estão enfrentando déficits na balança comercial. Alemanha, Finlândia e Suécia querem relações comerciais mais abertas com a China e se recusam a apoiar propostas *antidumping*. Entretanto, após a crise global, também estão enfrentando pressões para proteger o mercado interno. Os países do leste europeu estabeleceram relações muito próximas com a China, estão buscando investimentos chineses e se posicionaram como corredores comerciais entre a China e a Europa Ocidental.

A complementaridade comercial com a UE está diminuindo conforme a China moderniza sua indústria, a redução foi de 20% entre 1999 e 2008. O crescente déficit comercial europeu também piora as relações UE – China, somente três dos vinte e cinco membros têm superávit comercial com o país.

No início de 2009, os europeus mostravam-se preocupados com a reemergência das indústrias estatais chinesas, com o maior apoio governamental para a modernização tecnológica e com a tentativa da China de impulsionar empresas estatais no setor de serviços, no qual os europeus ainda são mais competitivos.

### 2.3 CAPITALISMO DE ESTADO X CAPITALISMO DE LIVRE-MERCADO

Para Bremmer (2010), estamos passando por um processo de transição de um mundo dominado pelo G-7, constituído por países ricos e afeitos ao livre-mercado, para um comandado pelo G-20, que inclui vários que acreditam em uma forte intervenção estatal na economia, tais como China, Rússia, Arábia Saudita e Índia. A crise financeira de 2008 reverteu o movimento de menor intervenção do Estado na economia para cada vez maior presença estatal e levou muitos países em desenvolvimento a um descrédito em relação ao capitalismo de livre-mercado.

Capitalismo de estado é o modelo de desenvolvimento que a China quer mostrar ao mundo como uma opção ao modelo de livre-mercado capitaneado pelos EUA. No capitalismo de estado, o governo usa as empresas estatais para a exploração de recursos estratégicos, como o petróleo, e para criar e manter um grande número

de empregos. Utiliza empresas privadas para dominar alguns setores da economia e os fundos soberanos para maximizar os lucros do Estado.

Atualmente, três quartos das reservas de petróleo do mundo são propriedade de empresas estatais ou mistas. As maiores multinacionais privadas produzem 10% do petróleo e do gás mundial e possuem apenas 3% das reservas. A China está utilizando suas três estatais de petróleo para conseguir acesso a fontes de suprimento de longo prazo principalmente na África, no Oriente Médio e na AL, pagando preços acima dos estabelecidos pelo mercado.

Segundo Bremmer, o uso do petróleo e do gás como ferramentas políticas e como ativos estratégicos pode ser uma parte essencial do capitalismo de estado, conhecida como nacionalismo de recursos, praticado pela China, Rússia, Irã, Venezuela, entre outros. O capitalismo de estado provoca elevação nos preços do petróleo, aumenta a importância geopolítica dos países que controlam esse recurso natural e permite que eles se comportem de forma mais agressiva no cenário internacional. Algumas estatais de petróleo atuam com o objetivo político de garantir acesso de longo-prazo a suprimentos de energia, o lucro passa a ser uma questão secundária. A riqueza gerada pelo petróleo é utilizada com fins políticos.

A China possui uma quantidade enorme de empresas estatais em vários setores chaves da economia, que são usadas para aumentar o poder político do Estado. Entre 2004 e 2008, 117 empresas estatais e públicas do Brasil, da Rússia, da Índia e da China foram listadas na Forbes Global 2000 entre as maiores empresas mundiais, tendo saído da lista 239 empresas dos EUA, do Japão, da Inglaterra e da Alemanha. A crise financeira, iniciada em 2008, acentuou essa tendência. No início de 2009, três dos quatro maiores bancos do mundo eram estatais chineses. Na lista Forbes de 2009, entre as cinco maiores empresas mundiais estavam três chinesas.

Outra prática característica do capitalismo de estado é o auxílio governamental para fortalecer empresas privadas campeãs nacionais, que são favorecidas nas licitações governamentais, têm acesso a financiamento barato nos bancos estatais, redução nos tributos e quase monopólio do setor onde atuam.

Os fundos soberanos são criados e gerenciados pelo governo para propósitos políticos e para comprar companhias e instituições principalmente no exterior. Os maiores fundos soberanos estão em estados autoritários que praticam o capitalismo de estado. A China, Hong Kong e os Emirados Árabes controlam 40% dos ativos do total dos fundos mundiais. Arábia Saudita, Noruega, Kuwait e Rússia controlam outros 40%. O FMI estima que a riqueza total gerida por fundos soberanos poderá chegar a US\$ 10 trilhões em 2013.

A concepção de capitalismo de livre-mercado está estreitamente vinculada à de liberdade política, enquanto a de capitalismo de estado se encontra ligada à de autoritarismo. A intervenção estatal nos países de livre-mercado é destinada a salvar

o livre-mercado. Há uma tendência, entre os países voltados para o capitalismo de estado, de estabelecerem mais relações comerciais uns com os outros e menos com os EUA.

Bremmer menciona os seguintes países como praticantes do capitalismo de estado: Arábia Saudita, Emirados Árabes Unidos, Egito, Algéria, Ucrânia, Rússia, Índia, África do Sul, Nigéria, Venezuela, Equador, Bolívia, Argentina, Vietnã, Indonésia e Malásia.

## 2.4 O CAPITALISMO DE ESTADO CHINÊS

No fim dos anos 1970, Deng Xiaoping lançou as zonas econômicas especiais. O investimento estrangeiro direto, que era próximo de zero em 1978, subiu para US\$ 92,4 bilhões em 2008. As empresas estrangeiras obtiveram enorme lucratividade ao utilizar a mão de obra barata chinesa e exportar produtos a preços baixos. Em alguns casos, o acesso ao mercado chinês só foi obtido em troca de transferência de tecnologia e de propriedade intelectual, ativos que foram utilizados pelas empresas locais para ganhar competitividade.

Nos últimos anos, as empresas nacionais estão conseguindo competir com as multinacionais. Na medida em que passaram a ser importantes na estratégia de desenvolvimento político e econômico da China, conseguiram ganhar influência na burocracia estatal e obter novas regras e regulamentos que dão a elas vantagens em relação às estrangeiras. A população também pressiona o governo para que retome práticas protecionistas. Vários setores estratégicos estão praticamente fechados ao investimento estrangeiro.

Para legitimar o poder do Partido Comunista Chinês é necessário criar milhões de postos de trabalho a cada ano. Essa meta só pode ser alcançada por meio das forças de mercado que estimulam a inovação e geram expansão econômica sustentável, mas devem servir às metas de desenvolvimento do Estado e não a interesses financeiros. O Estado estabelece o preço a ser pago pela energia elétrica, que é fortemente subsidiada. O Estado determina as pessoas que irão ocupar postos chave nas estatais. O critério da escolha é o quanto esses indivíduos irão atender às metas políticas do governo.

Para criar os postos de trabalho necessários, durante a crise financeira mundial, a China utilizou um pacote de estímulo de US\$ 586 bilhões. O governo forneceu ajuda para indústrias que estavam em perigo de fechar as portas e encorajou o gasto das famílias, oferecendo subsídio direto em muitas compras. Houve um reforço do capitalismo de Estado, pois os gastos governamentais favoreceram estatais, que estão comprando pequenas empresas privadas. Essa política é conhecida como “o Estado avança conforme o setor privado se retrai”. O Estado também está injetando recursos financeiros em companhias estatais de energia e produtoras de *commodities* para transformá-las em campeãs nacionais com capacidade de competir globalmente.

Para manter o crescimento econômico, as empresas chinesas buscam, em outros países, acesso de longo-prazo ao petróleo, gás natural, metais, minerais, entre outras commodities. Essas empresas vão para a África, a América Latina, o sudeste da Ásia e a outras partes do mundo com total retaguarda política do Estado (ZWEIG; JIANHAI, 2005).

A Comissão Nacional de Desenvolvimento e Reforma guia o planejamento econômico e intervém no mercado, estabelecendo preços para vários produtos e influenciando as companhias nacionais de petróleo e as empresas estatais de forma geral. O setor bancário também é influenciado pelo Estado, que decide o quanto podem emprestar, para quem e em que condições.

O maior medo do governo chinês é de ruptura da ordem social, que pode ser provocada por uma desaceleração no ritmo de crescimento da economia. A liderança do PCC calcula que é necessário criar entre dez e doze milhões de novos postos de trabalho a cada ano para manter a taxa de emprego e, como consequência, a ordem social. Em 2008, o Banco Mundial calculou que seria necessário um crescimento de 9,5% para manter a taxa de emprego no patamar em que se encontrava.

O aumento da produtividade na China irá desempregar muitos trabalhadores e gerar menos empregos por unidade de crescimento da economia. A distância que separa ricos de pobres é maior a cada ano. Os protestos da população aumentam acentuadamente, principalmente em razão do desempenho ruim e das políticas governamentais locais, em particular relacionadas a danos ambientais (THORNTON, 2006).

Conforme a European Chamber (2010), a China está enfrentando o problema de excesso de capacidade industrial, que está ocorrendo em razão da alta poupança, particularmente das empresas estatais; do colapso na demanda dos EUA e da UE; do baixo consumo doméstico; da aplicação deficiente das regulamentações; do baixo custo dos insumos em razão das políticas governamentais; do custo mais baixo de capital na China; do sistema que encoraja os governos locais a atrair investimentos excessivos; do protecionismo local; da disponibilidade de tecnologia barata e disseminada; do regionalismo que leva à fragmentação industrial; de padrões e leis ambientais, de saúde e segurança não totalmente implementados, e da filosofia da conquista de fatia de mercado em detrimento da lucratividade.

#### **2.4.1 O CAPITALISMO DE ESTADO CHINÊS E A INDÚSTRIA DO AÇO**

A indústria do aço, que tem repercussão no desempenho de uma série de outras indústrias, é um exemplo interessante de como o capitalismo de estado funciona, do tipo de distorção que provoca no mercado e de como beneficia especialmente os chineses, que identificaram os setores de ferro e aço como estratégicos para o desenvolvimento econômico do país.

Em 1990, a China produzia 67,2 milhões de toneladas métricas de aço e era o quarto produtor mundial. Em primeiro lugar estava o Japão, com 110,3 milhões. Em 2005, o país já era de longe o maior produtor mundial, com 349,4 milhões de toneladas métricas, 30% da produção mundial e tornou-se exportador líquido. No ano de 2006, a indústria de aço chinesa teve um crescimento de 20% e passou a ser a primeira em volume de exportação.

Os EUA importaram da China 5,35 milhões de toneladas de produtos finais de aço no ano de 2006, enquanto em 2005 esse valor havia sido de 2,3 milhões. Em 1998, a China exportava 5,9 milhões de toneladas de aço e, em 2005, passou para 27 milhões.

A China conquistou essa posição graças ao significativo apoio governamental. Segundo Price (2007), a maioria das empresas nesse setor tem forte participação estatal (nacional, provincial ou local). O montante de subsídios governamentais concedidos para as quinze maiores indústrias de aço chega a US\$ 52 bilhões, valor que diz respeito apenas a parte deles.

O Comitê Central do Partido Comunista Chinês elabora um plano quinquenal, que estabelece quais indústrias, empresas e produtos receberão tratamento preferencial por parte do governo e detalha as medidas a serem tomadas que os beneficiarão. Esse plano serve como guia para as agências de planejamento, para os governos provinciais e locais, para os bancos e para as empresas estatais. A indústria do aço é uma das selecionadas. O plano que cobre o período de 2006 a 2010 focaliza a capacidade de consolidação e a criação de instalações novas e altamente eficientes para a produção de aço, dando à indústria capacidade para competir em escala global.

Conforme Price (2006), os produtores de aço chineses recebem várias formas de subsídios do poder público, entre eles: custeio de matéria-prima, energia elétrica, gás natural e água; pagamento em dinheiro por desempenho na exportação; concessão de terra por preços baixos (todas as terras na China são de propriedade do Estado); transferência de parte de uma empresa para outra com preço abaixo do valor de mercado; conversão de dívida com os bancos em participação acionária; perdão de dívida ou nenhuma ação em relação a dívidas não pagas; empréstimos preferenciais a juros mais baixos que os usuais e crédito direto; incentivos fiscais, incluindo várias isenções e reduções de impostos; construção de parques industriais, parques tecnológicos e áreas similares, que oferecem acesso a instalações sofisticadas a baixo custo; manipulação de preços de matérias primas por meio de restrição às exportações; regimes de licença de importação que dificultam a entrada de equipamentos e tecnologias estrangeiras, isenção de impostos na importação e intervenção governamental nas negociações de preços de produtos importados; manipulação da moeda chinesa, mantendo-a desvalorizada; barreiras ao investimento estrangeiro; e falta de vigilância em relação ao cumprimento das leis ambientais e trabalhistas.

Esse conjunto de benefícios garante uma vantagem competitiva artificial à indústria de aço chinesa e, em grande parte, contraria as regras da OMC com as quais a China

se comprometeu. Não é apenas a indústria do aço que recebe ajuda, a metalúrgica, de metal ferroso, de máquinas, de carvão, de petróleo, química, têxtil, de tabaco, entre outras, são fortemente beneficiadas.

As empresas estrangeiras na China que têm mais de 70% da sua produção voltada para a exportação são isentas de impostos nos dois primeiros anos, recebem 50% de redução nos próximos três anos e podem ter o benefício renovado dependendo da região em que se instalam. As que não são orientadas para a exportação, também podem receber benefícios dependendo do local onde são construídas. Além disso, recebem reembolso de 100% ou 40% do imposto de renda sobre reinvestimento, dependendo do quanto sejam orientadas para a exportação; isenção da taxa de transferência de tecnologia e desconto no IVA sobre a compra de máquinas nacionais.

A China tem carência de algumas matérias primas que são importantes para a produção de aço, especialmente minério de ferro e sucata de aço. Apesar de ser o maior produtor mundial de minério de ferro, as reservas da China são limitadas e o país é obrigado a importar grande quantidade do produto, principalmente da Austrália, Brasil e Índia. Para resolver essa limitação, a China subsidia investimentos no exterior.

Apenas em 2005, seus projetos de investimento em vários países, na área de minério de ferro, permitiam que tivessem controle sobre a produção de 62 milhões de toneladas por ano, ou seja, 9% do total do produto comercializado no mercado internacional. A estratégia chinesa é de obter controle sobre as fontes de fornecimento de minério de ferro em várias partes do mundo. A China também está realizando contratos de longo prazo com seus fornecedores de minério de ferro no exterior, o que eleva o preço desses produtos no mercado internacional.

De acordo com Price (2008), o governo restringe a exportação do coque, para manter os preços internos baixos e dar maior competitividade às empresas produtoras de aço chinesas. Em 2004 e 2005, o país impôs uma quota de exportação de 14,3 milhões de toneladas métricas e sua produção, em 2004, foi de 208 milhões. O preço do coque exportado pela China aumentou significativamente e teve efeito nefasto na produção de aço de outros países, que perderam competitividade. Em junho de 2005, os produtores chineses pagavam US\$ 139 por tonelada métrica do coque e seus concorrentes no exterior tinham de pagar US\$ 220 pelo mesmo produto.

A moeda chinesa desvalorizada garante um subsídio de 27% aos produtos exportados pela China e torna as importações mais caras. A China estabeleceu quota de exportação para treze matérias primas e outros insumos siderúrgicos, impôs imposto de exportação de 10% na sucata de aço e de 40% no coque, que são produtos importantes na fabricação do aço.

As empresas chinesas são encorajadas a utilizar equipamentos e tecnologia doméstica e reduzir o uso dos importados. O IVA sobre os produtos importados chega a ser



o dobro do cobrado sobre o similar nacional. É proibido ao investidor estrangeiro possuir a maioria das ações na maior parte das empresas chinesas. O empreendedor externo na produção do aço precisa ser proprietário da tecnologia que utiliza e ter propriedade intelectual do processo de produção, o que na prática significa transferência de tecnologia.

O resultado dessas práticas tem sido o aumento astronômico dos preços das matérias primas. De 2001 ao primeiro semestre de 2008, o minério de ferro subiu 380% e o coque 700%. A sucata de aço dobrou de preço durante o primeiro semestre de 2008. Os preços elevados das matérias primas repercutem nas cadeias de produção de dezenas de milhares de produtos finais. As empresas dos países que erguem as barreiras comerciais aumentam seus lucros e os utilizam para expandir sua atividade e adquirir empresas com as quais competem no mercado internacional.

#### **2.4.2 A COMPETITIVIDADE DA INDÚSTRIA DO AÇO NO BRASIL**

Como era de se esperar, a indústria do aço brasileira está tendo dificuldade para competir, inclusive no mercado interno. A carga tributária é apontada, em um estudo feito pela Booz e Company (2010) como um dos fatores que interferem na capacidade de competição da indústria. Levando em consideração o custo de produção e apenas os incentivos dados pelos governos locais, o Brasil fica em terceiro lugar na produção de bobina, ultrapassado pela Rússia e pela China, e em quarto na de vergalhão, atrás da Rússia, EUA e China. Quando os impostos são incluídos, o Brasil passa para o último lugar entre os seis países analisados. O custo dos tributos no Brasil é de 47,7% para a bobina a quente e de 41,2% para o vergalhão, contra uma média dos outros cinco países de 24,1% e 28,7% respectivamente. Os impostos oneram os investimentos da indústria siderúrgica no Brasil em 50% contra 13% em média nos outros cinco países e a exportação da bobina a quente em 12,7%, contra 7,2% respectivamente.

Outro fator apontado como empecilho para a siderurgia nacional é a existência de estímulos dos governos estaduais à exportação, que estão sendo questionados junto ao STF por órgãos patronais e dos trabalhadores.

Segundo o Instituto Aço Brasil (2010), o Brasil deverá fechar o ano de 2010 com recorde de consumo aparente de produtos siderúrgicos, mas as importações aumentaram 154% na comparação com 2009 e 123% em relação a 2008, enquanto sobra capacidade de produção na indústria nacional, que teve um crescimento de 30,4% em relação ao ano anterior. As exportações da indústria siderúrgica brasileira aumentaram apenas 1% em 2010 em comparação com 2009.

### **3 A GUERRA CAMBIAL**

A moeda chinesa desvalorizada contribui para os sucessivos superávits em conta corrente da China, pois favorece suas exportações, e para os déficits em conta

corrente dos EUA, ao incentivar suas importações. Cline (2010) desenvolveu um modelo econométrico que comprova que uma apreciação de 10% do yuan causa uma melhora de 0,14% do PIB na balança de conta corrente dos EUA e uma redução de 4,5% do PIB no superávit em conta corrente chinês.

Os chineses argumentam que uma valorização muito rápida do yuan pode reduzir a produção industrial chinesa, significar a perda de muitos postos de trabalho, aumentar o risco de agitação social interna e comprometer a recuperação da economia mundial. Alegam que os americanos foram beneficiados pelo consumo de produtos baratos, graças à poupança dos chineses.

A revista *The Economist* (16/10/2010) acredita que uma valorização acentuada da moeda chinesa poderá significar uma perda grande nas suas reservas em dólar. A China está procurando diversificá-las, comprando euros, que representam 26% das reservas, e bonds da Coreia do Sul, que passaram de US\$ 1.5 bilhões no final do ano passado para US\$ 5.2 trilhões em setembro. É possível que a China esteja comprando yen japonês indiretamente, via Inglaterra.

Utilizando o Índice Big Mac, baseado na ideia de paridade do poder de compra, *The Economist* (16/10/2010) mostrou que o sanduíche custa 14.5 yuan (US\$ 2.18) em média em Beijing e, nos EUA US\$ 3.71, o que torna o yuan uma das moedas mais desvalorizadas do mundo, em torno de 40%. No Brasil, custa US\$ 5.26, sobrevalorização de 42%, o que significa que o real está 84% sobrevalorizado em relação ao yuan. O último relatório do FMI sobre a economia chinesa concluiu que o yuan está substancialmente desvalorizada, mas não divulgou o quanto.

Obama, desde 2009, tem mantido conversação com os chineses tentando convencê-los a valorizar o yuan e a mudar o modelo econômico, tornando-o menos dependente das importações e mais voltado para o consumo interno. Em setembro, a Câmara de Representantes aprovou uma lei que permite aos EUA imporem tarifas punitivas a produtos de país que manipula sua moeda e que deverá ainda ser submetida ao Senado. Irwin (2010) acredita que medidas protecionistas contra a China não gerarão novos empregos nos EUA, mas sim em outros países emergentes com baixos salários. Além disso, a reação chinesa pode ser danosa para a economia americana.

Os EUA estão emitindo cada vez mais moedas e comprando títulos do Tesouro americano, forçando a desvalorização do dólar para tornar as suas exportações mais competitivas. Existe o temor de que essa política possa levar à inflação descontrolada, mas a economia fraca e o alto desemprego permitem que eleve a produção antes de provocar aumento dos preços. Grande parte do excesso de dólar está tendo como destino os países emergentes, em particular o Brasil.

Economistas americanos falam de uma nova era de protecionismo que pode afetar negativamente o comércio mundial e tornar a recuperação econômica global ainda mais lenta. Outros afirmam que foi o acordo de livre-mercado que enfraqueceu

a competitividade americana e que é necessário proteger o emprego, aumentar a exportação e manter a indústria no território nacional.

Em setembro de 2010, o yen japonês foi desvalorizado em relação ao dólar. Empresas japonesas solicitaram essa medida por receio de verem suas exportações minadas pela China, Coreia, por Singapura e Taiwan, que manipulam suas taxas de câmbio, copiando o modelo chinês. O Japão acusou a China de forçar a maior valorização do yen em quinze anos, em parte pela compra de títulos da dívida japonesa. (*Valor Econômico*, 16/9/10).

Segundo Sanger (2010), o euro está se valorizando e comprometendo a capacidade de exportação dos países europeus, que é uma das poucas fontes de crescimento em uma região muito prejudicada pela crise financeira. Sarkozy, presidente da França que é também líder do G-20 está pressionando para que seja introduzido um novo sistema de coordenação global das moedas.

Para Subramanian (3/2/2010), a questão da política cambial não pode ser vista do prisma do desequilíbrio global, pois permite que a China retire a sua política cambial do foco do debate, não mostra as vítimas reais dessa política e torna mais difícil a resolução do problema. A questão central é que uma taxa de câmbio desvalorizada é acima de tudo uma política comercial protecionista, por causa da combinação de tarifa na importação e subsídio na exportação.

As vítimas dessa política são os países emergentes, porque competem de forma mais próxima com a China do que com os EUA e a UE. O risco de curto prazo está no grande influxo de capital, visto que possuem capacidade limitada de responder às bolhas de ativos e ao superaquecimento. O risco de longo prazo é a perda de comércio e de crescimento econômico. O aumento da exportação chinesa reduz a capacidade de exportação dos outros países.

Subramanian afirma que os países emergentes têm permanecido quietos porque a China é muito grande e poderosa. O ônus do enfrentamento está recaindo sobre os EUA, que não estão tendo sucesso porque a China não irá aceitar submeter-se à pressão do seu único rival no *status* de super poder. Para ele, apenas uma coalizão envolvendo todos os países que estão sendo prejudicados pela política cambial chinesa pode trazer resultados.

Para a revista *The Economist* (16/10/2010), o debate sobre a questão cambial está confundindo três questões: a escala do reequilíbrio que a economia mundial necessita e o papel do câmbio nesse processo; as repercussões das escolhas políticas nos países ricos e entre as economias ricas e as emergentes; como as economias emergentes podem distinguir entre uma elevação permanente do fluxo de capital e um surto temporário, e como lidar com o segundo.

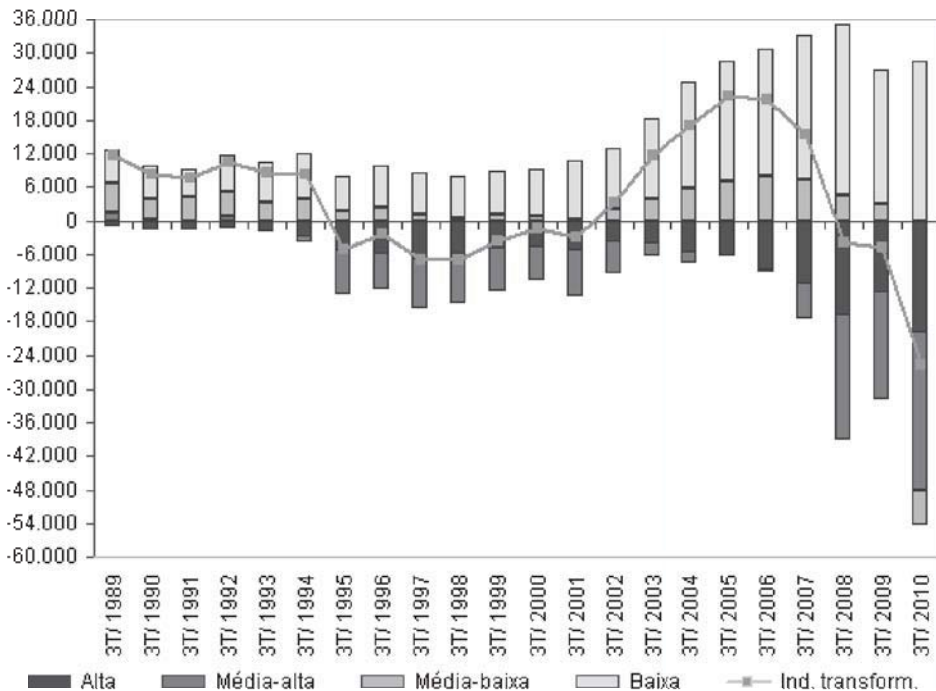
### 3.1 AS REPERCUSSÕES DA GUERRA CAMBIAL NO BRASIL

A apreciação cambial é o principal desafio a ser enfrentado pelo próximo presidente. Conforme Lucchesi (2010), o ingresso líquido de câmbio no segmento financeiro foi de US\$ 10,7 bilhões em 2007 no Brasil. Até o início de outubro de 2010, esse valor subiu para US\$ 22,87. São muitos os agentes que têm lucrado com o diferencial dos juros praticados pelo Brasil e no exterior.

A indústria brasileira está enfrentando queda nas exportações em razão do real sobrevalorizado e tem dificuldade em concorrer no mercado interno com os importados. O IEDI (2010) analisou o comportamento da balança comercial de bens produzidos pela indústria de transformação brasileira e mostrou que houve um déficit de US\$ 25,8 bi nos primeiros nove meses de 2010. Nesse mesmo período, o déficit havia sido de US\$ 4,8 bi em 2009 e de US\$ 4 bilhões em 2008. Desde 2002, o resultado vinha sendo superavitário, e o melhor foi em 2005, de US\$ 22,4 bi.

Os produtos de alta intensidade tecnológica tiveram déficit recorde de US\$ 19,9 bi nos nove primeiros meses de 2010, os de média-alta de US\$ 28,1 bi, os de média-baixa de US\$ 6,4 bi e nos de baixa houve superávit de US\$ 28,7 bi, com exportações recordes de US\$ 38,7 bi.

**Gráfico 1 – Brasil: Produtos da indústria de transformação por intensidade tecnológica – Balança comercial (US\$ Milhões FOB)**



Fonte: Secex/Alice. Elaborado pelo IEDI.

No período mencionado, a balança comercial brasileira foi superavitária em US\$ 12,7 bi, graças principalmente aos produtos agropecuários e à extração mineral. Esse resultado foi o menor desde 2003, quando o saldo atingiu US\$ 17,8 bi, com a indústria de transformação apresentando superávit de US\$ 11,7 bi.

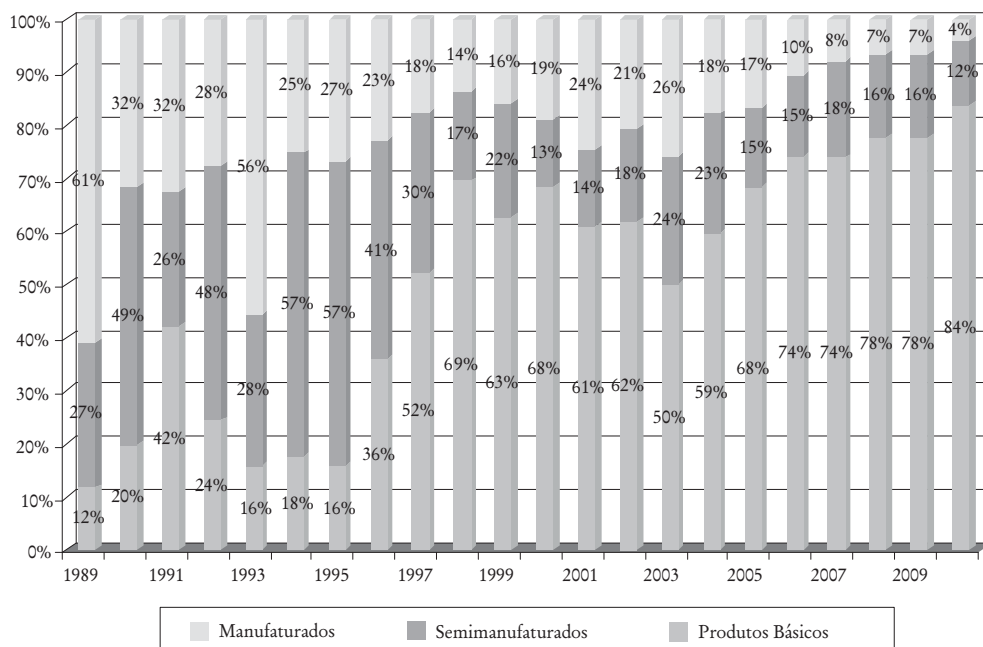
As importações caminharam em sentido oposto, com tendência de redução de produtos primários e aumento de produtos da indústria de transformação, com participação maior dos de média e alta intensidade.

Estudo que está sendo realizado pela UFRJ, por David Kupfer (*Valor Econômico* 28/7/10), mostra que as importações da indústria brasileira estão igualando-se às exportações, e há cinco anos as exportações eram 66% maiores que as importações. O superávit comercial, em 2006, era de US\$ 46,5 bi e, em 2010, ficará abaixo de US\$ 20 bi.

### 3.2 RELAÇÕES COMERCIAIS BRASIL: CHINA - EUA

O aumento da exportação de produtos primários e da importação de produtos industrializados pelo Brasil está diretamente ligado à maior participação da China no comércio internacional brasileiro. A partir de 2003, o fluxo de mercadorias nos dois sentidos cresceu acentuadamente.

Gráfico 2 – Fator agregado nas exportações brasileiras para a China (%)



Fonte: Secex.

A participação de produtos básicos nas exportações brasileiras para a China passou de 50% em 2003 para 78% em 2009 e, de janeiro a setembro de 2010, para 84%. Os semimanufaturados representavam 24% em 2003, caíram para 16% em 2009 e despencaram para 12% no acumulado dos primeiros nove meses de 2010. Em 2003, os manufaturados contribuíam com 26%, percentual que foi reduzido para 7% em 2009 e para 4% de janeiro a setembro de 2010.

O Brasil está consagrando-se como importante exportador de grãos de soja, minério de ferro e petróleo – 80% das exportações brasileiras para a China no primeiro semestre de 2010 –, ao mesmo tempo em que importa dos chineses principalmente produtos industrializados.

O saldo da balança comercial com a China tem sido mais favorável ao Brasil, se analisamos a série histórica desde 1989. Entretanto, em 2007 e 2008, foi negativo em US\$ 1.872.459.555 e US\$ 3.602.675.276. A crise de 2009 promoveu uma alteração nessa trajetória, favorecendo o Brasil, que passou a ter uma balança comercial favorável de US\$ 5.092.922.513, o que também ocorreu no primeiro semestre de 2010, com US\$ 2.706.825.269, bem abaixo do ano anterior.

Pesquisa do FMI, realizada por Arora e Vamvakidis (2010), mostrou que a contribuição das exportações líquidas destinadas à China para o crescimento do PIB dos países pode ser negativa na maioria deles, pois o superávit comercial chinês tem crescido com o tempo. Nos EUA, refletiu negativamente (-0,1%), no Brasil (-0,03), bem como em vários países, durante o período 2001/08. A exceção ficou com os países da Ásia, que tiveram contribuição positiva.

Analisaram 172 economias e mostraram que o crescimento de 1% no PIB da China é seguido por uma resposta cumulativa no PIB de outros países em 0,4% depois de cinco anos e esse efeito é maior nos países asiáticos. Os autores, analisando o impacto do crescimento de longo-prazo na China no crescimento de longo-prazo no resto do mundo, chegaram à conclusão de que o crescimento dos outros países está positivamente correlacionado com o crescimento da China, mas que a correlação diminui quando a distância entre o país analisado e a China aumenta. Essa correlação chega a ser zero (ou negativa) para países tão distantes da China como a Jamaica.

A redução relativa dos produtos industrializados nas exportações brasileiras também está ligada à dificuldade que o Brasil está tendo de competir com a China no mercado americano. Segundo Batista (2005), a perda de competitividade foi de 37% no período de 1992-2004, que representou cerca de US\$ 1.9 bi, e de 50% no período 1999-2004.

Em 1996, a China respondia por 6,51% das importações americanas e o Brasil por 1,11%. Esses percentuais passaram para 19,03% e 1,29% em 2009. A China exportava US\$ 434 bi em 2000 e passou para US\$ 1.510 bi em 2007, acirrando a competição no mercado internacional.

Segundo Filgueiras e Kume (2010), entre 2000 e 2005, a pauta de exportação brasileira para os EUA aumentou a sua similaridade com a da China, a partir de então, houve uma redução. O produto brasileiro tem mais qualidade do que o chinês, diferença que aumentou nos anos de 2006 e 2007. O Brasil exportou menor variedade de produtos do que a China em todo o período.

Em 2010, Obama lançou a Iniciativa Nacional de Exportação (TPCC, 2010), com meta de dobrá-las em cinco anos. Foi criado um grupo para elaborar sugestões de como aumentar as exportações para a China, Índia e Brasil. A estratégia está dando certo em relação ao Brasil, uma vez que as importações brasileiras dos EUA aumentaram acentuadamente em 2010 em relação a 2009.

O Relatório de Competitividade Global 2010-2011 do World Economic Forum (2010) mostra o Brasil em 58º lugar, duas posições abaixo da que possuía no relatório 2009-2010. Uma classificação bastante ruim para um país que, em breve, deverá ser a quinta economia mundial. Cabe destacar que o Chile ocupou a 30º posição e a China a 27º nos dois relatórios.

Entre quinze fatores listados, foram apontados como mais problemáticos para a realização de negócios no Brasil: regulamentos fiscais (19,3%), as taxas dos impostos (17,7%), fornecimento inadequado de infraestrutura (13,8%), leis trabalhistas restritivas (12,9%) e ineficiência da burocracia governamental (11,3%).

Quando comparado com 138 países, o Brasil ocupou posição vergonhosa em vários fatores que interferem na competitividade: desvio de fundos públicos (121º), confiança nos políticos (127º), desperdício de gastos do governo (136º), peso da regulamentação governamental (139º), qualidade da infraestrutura portuária (123º), qualidade da educação primária (127º), extensão e efeitos da tributação (139º) e taxa total de impostos (127º) são alguns deles.

#### **4 POSIÇÃO DA AMÉRICA LATINA NA TRANSIÇÃO DA ORDEM INTERNACIONAL. A DEPENDÊNCIA DA PRODUÇÃO DE *COMMODITIES***

Para o Banco Mundial (2010), recursos naturais sempre foram importantes para a AL e para as nações que a colonizaram. Contudo, apesar dessa riqueza, não conseguiram alto grau de desenvolvimento, levando teóricos a questionarem se seria benção ou maldição tal dádiva da natureza. Maldição, por causa dos efeitos econômicos da dependência de *commodities* e de suas implicações para o crescimento de longo prazo, das interações entre a produção de *commodities* e suas rendas com as instituições do país; dos desafios macroeconômicos de gerenciar a volatilidade dos fluxos de receitas e dos impactos ambientais e sociais negativos.

A produção de *commodities* geraria altas rendas, principalmente na produção de minerais e hidrocarbonetos, valorizando a taxa de câmbio, atraindo recursos e

prejudicando a diversificação das exportações – a doença holandesa. Na produção agrícola, também ocorreria altas rendas, mas passageiras e de difícil aproveitamento pelos governos. Há evidências de que países ricos em recursos naturais tendem a não diversificar muito a economia. Altas rendas, principalmente se detidas por estatais, levariam à má governança e à fragilidade das instituições, retardando o crescimento de longo prazo.

Preços internacionais voláteis das *commodities* trariam incertezas difíceis de serem gerenciadas, aumentando o risco e podendo desestimular investimentos. Isso dificultaria a gestão macroeconômica nos países muito dependentes das *commodities*, afetando a renda e a despesa das famílias. A volatilidade poderia gerar ciclos de estatização e privatização. Para atenuar os problemas, a sugestão é de criação de fundo de estabilização ou de poupança de longo prazo.

Investimento inicial alto na exploração de recursos minerais e hidrocarbonetos, retorno incerto e risco de controle de preços e de estatização desestimulariam o setor privado, levando ao domínio da produção pelo governo, à má governança e excessiva dependência das receitas provenientes de recursos naturais. Como esses não são renováveis, implicaria em receitas decrescentes ou finitas. Caso não haja a preocupação em utilizar as receitas geradas por esses recursos no desenvolvimento de outras atividades mais duráveis, o crescimento econômico não se sustenta. Outro problema seria o excesso de exploração e a poluição ambiental gerada, acompanhada muitas vezes de conflitos sociais.

Para atuar contra uma possível maldição dos recursos naturais existem dois caminhos principais: diversificação da produção e melhoria na gestão das receitas públicas.

## 5 CONCLUSÃO

A nova modelagem da ordem mundial está sendo construída, e o Brasil precisa definir qual será o seu papel nesse contexto. A adoção do capitalismo de Estado significará jogar de acordo com as regras ditadas pela China, ou seja, competir com o Estado chinês, que possui reservas de trilhões de dólares para subsidiar suas indústrias e comprar ativos em várias partes do mundo. Tudo indica que essa opção nos levará à posição de fornecedores de produtos primários para o mundo, principalmente para os chineses.

O fortalecimento do livre-mercado, por meio de uma aliança com os EUA e a UE para pressionar a China a cumprir as regras da OMC, parece ser a opção que mais favorecerá a competitividade brasileira no cenário internacional, pois forçará a retirada das condições que garantem competitividade artificial às indústrias chinesas. O Brasil poderia aproveitar o momento para pressionar os EUA e a UE a concluírem as negociações da Rodada de Doha, retirando os subsídios aos produtos agrícolas. Uma oportunidade de mostrar posição independente, que não se curva aos interesses dos EUA, nem da China, mas que privilegia os interesses nacionais.



Não se trata de demonizar a China e santificar os EUA e a UE. Os mecanismos utilizados no processo de ascensão dos europeus e dos americanos não foram mais nobres do que os dos chineses (CHANG, 2003). As estratégias utilizadas pelos EUA e a UE para imporem suas decisões ao mundo são amplamente conhecidas (JAWARA; KWA, 2003).

O Brasil está sendo destino privilegiado das exportações dos EUA, da China e da UE. A competitividade do setor produtivo brasileiro precisa aumentar ou grande parte da indústria nacional que depende de maior patamar tecnológico corre o risco de sucumbir.

Em um contexto mundial marcado pela exigência de atuação cada vez maior do Estado, cabe ao Brasil melhorar seus indicadores de competitividade, principalmente nos quesitos que dependem da ação governamental. O poder público brasileiro não pode continuar afetando negativamente a competitividade nacional nos fatores que dependem fortemente de sua atuação. Há muito a fazer, tanto no âmbito interno quanto no externo, para garantir que ocupemos uma posição privilegiada na nova ordem internacional. Uma reforma tributária, elaborada de forma a permitir um aumento da competitividade do setor produtivo brasileiro, parece estar no topo das prioridades.

## REFERÊNCIAS

ARORA, Vivek; VAMVAKIDIS, Athanasios. **China's Economic Growth: International Spillovers**. FMI, WP/10/165, July 2010. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2010/wp10165.pdf>>. Acesso em: 23 nov. 2010.

BANCO MUNDIAL. **Recursos Naturais na América Latina e Caribe: Indo Além das Altas e Baixas**, 2010. Disponível em: <[http://siteresources.worldbank.org/BRAZILINPOREXTN/Resources/Recursos\\_Naturais\\_AmericaLatina\\_Flagship.pdf](http://siteresources.worldbank.org/BRAZILINPOREXTN/Resources/Recursos_Naturais_AmericaLatina_Flagship.pdf)>. Acesso em: 23 nov. 2010.

BATISTA, Jorge Chami. **Competition between Brazil and other exporting countries in the US import market: a new extension of constant-market-shares analysis**. TD. 010/2005, Instituto de Economia da UFRJ. Disponível em: <[http://www.ie.ufrj.br/publicacoes/discussao/JorgeChami31\\_10.pdf](http://www.ie.ufrj.br/publicacoes/discussao/JorgeChami31_10.pdf)>. Acesso em: 23 nov. 2010.

BOOZ E COMPANY. **Análise Comparativa da Carga Tributária na Cadeia do Aço**. Instituto Aço Brasil, setembro de 2010. Disponível em: <[http://www.acobrasil.org.br/site/portugues/biblioteca/pdf/Estudo\\_IABr\\_BoozCompany.pdf](http://www.acobrasil.org.br/site/portugues/biblioteca/pdf/Estudo_IABr_BoozCompany.pdf)> Acesso em: 27 nov. 2010.

BREMMER, Ian. **The End of the Free Market. Who Wins the War Between States and Corporations?** New York: Ed. Portfolio, 2010.

CHANG, Ha-Joon. **Chutando a Escada**. A Estratégia de Desenvolvimento em Perspectiva Histórica. São Paulo: Editora da UNESP, 2003.

CHUANJIE, Zhang. **Affective US Image Predicts Chinese Citizen's Attitudes toward United States**. **The Chinese Journal of International Politics**, Oxford University, v. 3, p. 293-323, 2010.

CLINE, William R. **Renminbi Undervaluation, China's Surplus, and the US Trade Deficit**. Peterson Institute for International Economics, Policy Brief number PB10-20, ago. 2010. Disponível em: <<http://www.iie.com/publications/pb/pb10-20.pdf>>. Acesso em: 22 nov. 2010.

EUROPEAN CHAMBER; Roland Berger Strategy Consultants. **Overcapacity in China**. Causes, Impacts and Recommendations. European Union Chamber of Commerce in China, 2010. Disponível em: <[http://www.rolandberger.com/expertise/publications/2009-12-01-rb-sc-pub-Overcapacity\\_in\\_China.html](http://www.rolandberger.com/expertise/publications/2009-12-01-rb-sc-pub-Overcapacity_in_China.html)>. Acesso em: 22 nov. 2010.

FILGUEIRAS, Marina; KUME, Honorio. **A Competitividade do Brasil e da China no Mercado Americano: 2000-2008**. Texto para Discussão 1501. IPEA, julho de 2010.

GILPIN, Robert. **O Desafio do Capitalismo Global**. A Economia Mundial no Século XXI. Rio de Janeiro: Ed. Record, 2004.

HAWKSWORTH, John. **Convergence, Catch-Up and Overtaking**: How the balance of world economic power is shifting. England, PriceWaterHouseCoopers LLP, January 2010. Disponível em: <<http://www.ukmediacentre.pwc.com/imagelibrary/downloadMediaashx?MediaDetailsID=1626>>. Acesso em: 22 nov. 2010.

\_\_\_\_\_. **The World in 2050**. How Big Will the Major Emerging Market Economies Get and How Can the OECD Compete? England, PriceWaterHouseCoopers LLP, March 2006. Disponível em: <http://www.pwc.com/gx/en/world-2050/pdf/world2050emergingeconomies.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2010.

HAWKSWORTH, John and COOKSON, Gordon. **The World in 2050**. Beyond the BRICs: a broader look at emerging markets growth prospects. London, PriceWaterHouseCoopers LLP, March 2008. Disponível em: <[http://www.pwc.com/en\\_VN/vn/publications/assets/world\\_2050\\_brics.pdf](http://www.pwc.com/en_VN/vn/publications/assets/world_2050_brics.pdf)>. Acesso em: 22 nov. 2010.

HOLSLAG, Jonathan. The Strategic Dissonance Between Europe and China. **The Chinese Journal of International Politics**, Oxford University, v. 3, p. 325-345, 2010.

IEDI – Instituto de Estudos para o Desenvolvimento Industrial. Carta IEDI nº 438. **Sem Paralelo na História Brasileira Recente**. 22/10/2010. Disponível em: <<http://www.iedi.org.br/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm?sid=50&infolid=4751&UserActiveTemplate=iedi>>. Acesso em: 23 nov. 2010.

INSTITUTO AÇO BRASIL. **Nota Explicativa Outubro/2010**. Disponível em: <<http://www.acobrasil.org.br/site/portugues/numeros/estatisticas--detalhe.asp?id=24>>. Acesso em: 27 nov. 2010.

IRWIN, Douglas A. Protecionismo pode custar caro para os EUA. Especial para The Wall Street Journal in **Valor Econômico**, 14 nov. 2010, p. B13.

JACQUES, Martin. **When China Rules The World**. The Rise of the Middle Kingdom and the End of the Western World. London, Penguin Books, 2009.

JAWARA, Fatoumata; KWA, Aileen. **Behind the Scenes at the WTO**. The Real World of International Trade Negotiations. The Lessons of Cancun. London – New York, Zed Books, 2003.

LANDLER, Mark; CHAN, SEWELL. Taking Harder Stance Toward China, Obama Lines Up Allies. **The New York Times**, 25 out. 2010. Disponível em: <[http://www.nytimes.com/2010/10/26/world/asia/26china.html?\\_r=1&scp=1&sq=David%20Shambaugh&st=cse](http://www.nytimes.com/2010/10/26/world/asia/26china.html?_r=1&scp=1&sq=David%20Shambaugh&st=cse)>. Acesso em: 22 nov. 2010.

LEONARD, Mark. **What Does China Think?** London, Fourth Estate, 2008.

LUCCHESI, Cristiane. Boatos e atas do Fed que apreciam o real. **Valor Econômico**, 13/10/2010, p. C2.

PRICE, Alan H. e outros. **Money for Metal: A Detailed Examination of Chinese Government Subsidies to its Steel Industry**. The American Iron & Steel Institute e outros, Wiley Rein & Fielding LLP, jul. 2007. Disponível em: <[http://www.steel.org/AM/Template.cfm?Section=China\\_Focus&CONTENTID=20996&TEMPLATE=/CM/ContentDisplay.cfm](http://www.steel.org/AM/Template.cfm?Section=China_Focus&CONTENTID=20996&TEMPLATE=/CM/ContentDisplay.cfm)>. Acesso em: 22 nov. 2010.

PRICE, Alan H. e outros. **The China Syndrome: How Subsidies and Government Intervention Created the World's Largest Steel Industry**. The American Iron & Steel Institute e outros, Wiley Rein & Fielding LLP, jul. 2006. Disponível em: <<http://www.wileyrein.com/resources/documents/pu4793.pdf>>. Acesso em: 22 nov. 2010.

\_\_\_\_\_. **Raw Deal: How Governmental Trade Barriers and Subsidies are Distorting Global Trade in Raw Materials**. American Scrap Coalition, Wiley Rein & Fielding LLP, Washington, Nov. 2008. Disponível em: <<http://www.wileyrein.com/resources/documents/pu4793.pdf>>. Acesso em: 22 nov. 2010.

SANGER, David E.; WINES, Michael. More Countries Adopt China's Tactics on Currency. **The New York Times**, October 3, 2010. Disponível em: <[http://www.nytimes.com/2010/10/04/world/04currency.html?\\_r=1&scp=1&sq=More%20Countries%20Adopt%20China%E2%80%99s%20Tactics%20on%20Currency.%20&st=cse](http://www.nytimes.com/2010/10/04/world/04currency.html?_r=1&scp=1&sq=More%20Countries%20Adopt%20China%E2%80%99s%20Tactics%20on%20Currency.%20&st=cse)>. Acesso em: 23 nov. 2010.

SUBRAMANIAN, Arvind. It Is the Poor Who Pay to the Weak Renminbi. **Financial Times**, February 3, 2010.

SUBRAMANIAN. The Weak Renminbi Is Not Just America's Problem. **Financial Times**, March 18, 2010.

TAMMEN, Ronald L. and KUGLER, Jacek. Power Transition and China-US Conflicts. **Chinese Journal of International Politics**, Oxford University, v. 1, p. 35-55, 2006.

**THE ECONOMIST**. October 16th 2010, p. 86.

THORNTON, John L. China's Leadership Gap. **Foreign Affairs**, November/December 2006, v. 85, n. 6, p. 133-140, USA.

TPCC – TRADE PROMOTION COORDINATING COMMITTEE. **Report to the President on the National Export Initiative: The Export Promotion Cabinet's Plan for Doubling U.S. Exports in Five Years**. Washington D. C., September 2010. Disponível em: <[http://www.whitehouse.gov/sites/default/files/nei\\_report\\_9-16-10\\_full.pdf](http://www.whitehouse.gov/sites/default/files/nei_report_9-16-10_full.pdf)>. Acesso em: 23 nov. 2010.

THE WORLD ECONOMIC FORUM. **The Global Competitiveness Report 2010-2011**. Geneva, Switzerland, 2010.

**VALOR ECONÔMICO**, 28/7/10, p. A4.

\_\_\_\_\_, 16/9/10, p. C8.

XUETONG, Yan. The Rise of China and its Power Status. **The Chinese Journal of International Politics**, Oxford University, v. 1, p. 5-33, 2006.

XUETONG, Yan. The Instability of China-US Relations. **The Chinese Journal of International Politics**, Oxford University, v. 3, p. 263-292, 2010.

ZWEIG, David and JIANHAI, Bi. China's Global Hunt for Energy. **Foreign Affairs** september/octobre 2005, v. 84, n. 5, p. 25-38, USA.

# A articulação entre as políticas públicas e o sistema tributário na direção do desenvolvimento sustentável

Alexandre José Valadares Jordão

Analista de informática atuando na Gerência de Projetos de TI (Serpro)  
Pós-Graduado em Direito Tributário pela Esaf

## Resumo

*Em um ambiente em que a importância da questão ambiental é cada vez maior, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu o meio ambiente como um bem jurídico e, a todos, atribuiu deveres e responsabilidades pela sua proteção e preservação, inclusive no que concerne a garantir o meio ambiente sadio para as gerações futuras. Assim, a CF/88 impingiu ao Estado brasileiro um dever de pautar todas as suas políticas públicas levando em conta essa nova atribuição. Nesse contexto, o objetivo desta pesquisa está concentrado na identificação dos novos fatores condicionantes para a legitimação das políticas públicas brasileiras, principalmente no que diz respeito aos fatores de legitimação da política tributária. Como consequência, o estudo dessa nova ambiência, em que se estabelece o marco legal para a elaboração e implantação das políticas públicas, aponta para a necessidade de se cumprir novos requisitos de legitimação, tanto para a política tributária quanto para todas as demais políticas públicas. Dessa forma, tem-se, portanto, que considerar a proteção e a preservação ambiental como um pré-requisito obrigatório nos fundamentos de qualquer política pública. Para o Direito Tributário, essa nova perspectiva de aplicação vinculada ao Direito Ambiental transforma substancialmente a Política Tributária, a qual, para se legitimar, precisa ser encarada como instrumento de viabilização e suporte à aplicação de políticas públicas voltadas à busca e à manutenção do desenvolvimento sustentável.*

## Palavras-chave

*Direito Tributário; Direito Ambiental; Políticas públicas; Política tributária; Desenvolvimento sustentável; Meio ambiente; Tributação ambiental.*

## Abstract

*In an environment where the importance of environmental issues is growing, the Federal Constitution of 1988 established the environment as a legal right and, to everyone, assigned duties and responsibilities for its protection and preservation, including as regards the means to ensure healthy*

*environment for future generations. Thus, CF/88 foisted to the State a duty to guide all of its public policies taking into account this new assignment. In this context, the objective of this research is focused on the identification of new factors constraints for the legitimization of Brazilian public policies, especially in what regards to the factors of legitimation of tax policy. As a consequence, the study of this new environment where it establishes the legal framework for the elaboration and implementation of public policy, points to the need to meet new requirements of legitimacy both for tax policy and for all other public policies. Therefore, we have to consider the protection and environmental preservation as a mandatory prerequisite in the grounds of any public policy. For the Tax Law, this new perspective linked to environmental law, substantially transformed the tax policy, which needs to be seen as legitimate means of enabling and supporting the implementation of public policies aimed at finding and maintaining sustainable development.*

## Keywords

*Tax Law; Environmental Law; Public policy; Tax policy; Sustainable development; Environment; Environmental taxation.*

## 1 INTRODUÇÃO

Ao longo da segunda metade do século passado, a aceleração da economia mundial impingiu também um ritmo crescente à devastação do meio ambiente, com diversos efeitos colaterais, sendo o de mais fácil percepção o aquecimento global.

Nesse cenário, os conceitos relativos a crescimento econômico e desenvolvimento social – há muito tempo consolidados como objetivos centrais de todas as nações – passaram, em muitos casos, à condição de vilões, quando analisados de forma isolada.

Concomitantemente, o ceticismo relacionado às consequências ambientais derivadas da exploração cada vez maior

dos recursos naturais – notadamente a utilização crescente de combustíveis fósseis, principal causa do significativo aumento do chamado efeito estufa – deu o impulso necessário para a formação de um novo conceito em matéria de desenvolvimento, denominado desenvolvimento sustentável. Esse novo conceito se baseia nos já consolidados conceitos de crescimento econômico e desenvolvimento social, associados à preocupação com a conservação ambiental, sendo imprescindível o estabelecimento de um “equilíbrio dinâmico” (CASARA, 2009) entre todos esses conceitos.

Siedenberg (2004, p. 23), em consonância com esse novo conceito denominado desenvolvimento sustentável, pressupõe o desenvolvimento em uma abordagem mais ampla do que a ênfase econômica, incluindo os fatores sociais e ambientais.

Assim, com a proteção ambiental assumindo o papel de pré-requisito indispensável para o alcance do desenvolvimento sustentável, os governos e seus governantes passaram a considerar a questão ambiental como uma questão de significativa relevância, na medida em que os problemas ambientais decorrentes do crescimento exponencial da exploração dos recursos naturais se agravam; e, por essa razão, adquirem significado e importância cada vez maiores para a população mundial.

É nesse ambiente, em que a importância da questão ambiental é cada vez maior, que, aos direitos do cidadão, é agregado um novo direito: o direito ao desenvolvimento sustentável.

A partir dessa premissa, o direito ao desenvolvimento preconizado por Siedenberg – que pode ser traduzido pelo conceito de desenvolvimento sustentável – é dado aos países em desenvolvimento, e a responsabilidade por tal direito é dada aos países já desenvolvidos. O direito ao desenvolvimento compreende, assim, uma globalização da ética e da solidariedade. De acordo com Siedenberg (2004, p. 1.182):

A dimensão internacional do direito ao desenvolvimento é nada mais do que o direito a uma distribuição equitativa do bem-estar social e econômico do mundo. Ela reflete uma demanda crucial de nosso tempo, na medida em que os quatro quintos da população mundial não mais aceitam o fato de um quinto da população mundial continuar a construir sua riqueza com base em sua pobreza.

Entretanto, apesar da crescente preocupação com a proteção ao meio ambiente e com o aquecimento global, a formulação de políticas públicas ditas com esse fim, na verdade, sempre esteve muito mais condicionada a fatores econômicos e sociais do que à questão ambiental.

Cabe ressaltar que, nesse contexto, estabelecem-se as tensões de um processo complexo, que envolve todos os atores sociais, isto é, governo, cidadãos, empresas, sociedades civis e, muitas vezes, organismos internacionais. Essas tensões concentram-se na discordância acerca das formas de implementação e condução de políticas públicas de desenvolvimento, visto que cada um dos atores sociais e organismos

internacionais buscam valorizar o seu interesse, dificultando a manutenção do citado equilíbrio dinâmico que serve de base para o desenvolvimento sustentável.

O Protocolo de Quioto insere-se nesse contexto, quando estabelece um relacionamento direto entre a questão ambiental e o desenvolvimento das nações. Ao estabelecer limitações e metas de redução das emissões de gases de efeito estufa e, para atingir tais objetivos, implementar mecanismos de flexibilização que visam à transferência de tecnologia e ao financiamento de iniciativas de desenvolvimento sustentável pelos países desenvolvidos, o protocolo busca, nos países em desenvolvimento, restabelecer efetivamente o equilíbrio dinâmico quebrado pelo uso desmedido dos recursos naturais; o rompimento da cadeia de ações de valorização de interesses próprios patrocinadas por cada um dos atores; e, finalmente, garantir aos países em desenvolvimento o direito ao desenvolvimento sustentável.

O Brasil, com a promulgação, em 1988, de sua nova Carta Magna – denominada por alguns autores como a Constituição Verde (MILARÉ, 2007; SILVA; 2004) –, concretiza o direito ao desenvolvimento sustentável ao estabelecer o conceito de um novo bem: o bem ambiental, um bem de uso comum do povo e, ainda, um bem essencial à sadia qualidade de vida.

Assim, a promulgação da CF/88, com seus dispositivos de proteção ao meio ambiente, juntamente com a ratificação do Protocolo de Quioto em 23 de agosto de 2002, estabelece as condições jurídicas ideais para que o Brasil possa elaborar e implantar políticas públicas, notadamente de cunho tributário, plenamente voltadas à proteção ambiental e que, vinculadas às questões econômicas e sociais, tenham como objetivo central o alcance do desenvolvimento sustentável.

Dessa forma, a articulação entre a tributação e o ordenamento jurídico composto pelas resoluções ambientais internacionais ratificadas pelo Brasil e os princípios constitucionais de proteção ambiental emanados pela CF/88 são pontos cruciais para garantir a formulação de políticas tributárias que, se utilizando das características extrafiscais dos tributos e tendo como fundamento jurídico o Direito Tributário e os princípios constitucionais de proteção ambiental, tenham como foco não só os aspectos econômicos e sociais, mas também os aspectos relativos à proteção ambiental, como forma a garantir o desenvolvimento sustentável.

## **2 CRESCIMENTO ECONÔMICO, DESENVOLVIMENTO SOCIAL E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL**

### **2.1 CRESCIMENTO ECONÔMICO**

Historicamente, Schumpeter (1982) foi o primeiro economista a discorrer sobre a teoria do crescimento econômico, baseando as suas análises na existência de agentes inovadores, que, através da introdução de novos produtos ou de uma nova tecnologia na cadeia produtiva, possibilitam um incremento quantitativo da produção total de bens de uma dada economia.



Nesse processo, o indicador chamado Produto Interno Bruto (PIB), o seu indicador derivado PIB *per capita* e as suas respectivas taxas de crescimento consagraram-se como os indicadores universais e passaram a ser utilizados como padrão nas medições e comparações relativas à aferição do crescimento econômico.

Entretanto, como se pode observar, tanto os indicadores quanto a taxa de crescimento consideram apenas os valores quantitativos resultantes da produção de bens e serviços em uma determinada economia, em um dado período de tempo.

Nesse contexto, a visão puramente econômica considerou que a contínua elevação do PIB a uma determinada taxa de crescimento que garantisse o aumento da disponibilidade de recursos *per capita* a cada ciclo de aferição fosse, por si só, capaz de garantir também a elevação da qualidade de vida da população. Dessa forma, a teoria do crescimento econômico por muito tempo foi utilizada como o elemento balizador da atuação de todos os agentes públicos e privados no mercado, direcionando também a formulação, a execução e a avaliação das políticas públicas voltadas apenas para o estímulo ao crescimento econômico das nações.

## 2.2 DESENVOLVIMENTO SOCIAL

O conceito de desenvolvimento social, a princípio, pode ser considerado uma evolução do conceito de crescimento econômico, visto que, ao longo do processo histórico, a busca pelo crescimento econômico não garantiu um aumento significativo da qualidade de vida<sup>1</sup> (SAHOP, 1978) da população.

Dessa forma, a partir da constatação acima apresentada, cada vez mais a sociedade busca identificar como medir os resultados do crescimento econômico no que diz respeito a seus reflexos na qualidade de vida do grupo populacional que a compõe.

Já na década de 1970, Celso Furtado (1974) afirmou que:

A ideia de desenvolvimento econômico é um simples mito. Graças a ela tem sido possível desviar as atenções da tarefa básica de identificação das necessidades fundamentais da coletividade e das possibilidades que abrem ao homem os avanços da ciência, para concentrá-las em objetivos abstratos como são os investimentos, as exportações e o crescimento.

Assim, a partir de 1990, o Relatório Mundial de Desenvolvimento Humano publicado pelo Programa das Nações Unidas pelo Desenvolvimento (Pnud) confirma a percepção sobre a incapacidade de o crescimento econômico promover alterações significativas na qualidade de vida da população, estabelecendo um marco de substituição dos índices de crescimento econômico por índices voltados à aferição

1 Qualidade de vida, de acordo com a Sahop, é definida como “aqueles aspectos que se referem às condições gerais da vida individual e coletiva: habitação, saúde, educação, cultura, lazer, alimentação, etc. O conceito se refere, principalmente, aos aspectos de bem-estar social que podem ser instrumentados mediante o desenvolvimento da infra-estrutura e do equipamento dos centros de população, isto é, dos suportes materiais do bem-estar”.

do desenvolvimento humano, transformando estes últimos no novo ponto central das discussões relacionadas ao desenvolvimento das nações.

A partir dessa mudança, se estabelece um crescente debate sobre estratégias políticas e a formulação de políticas públicas voltadas à busca do crescimento econômico, visto que, para se alcançar o desenvolvimento, é preciso transformar, para melhor, a saúde, a habitação, a educação, a infraestrutura e tantos outros aspectos que podem ser relacionados ao bem estar humano.

Diante desse novo cenário, surge, então, o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), que passou a considerar uma nova gama de fatores para a medição do desenvolvimento, estabelecendo, assim, um novo patamar, acima daquele alcançado até então por meio da medição de índices relacionados ao crescimento econômico (PIB, crescimento do PIB e PIB *per capita*).

### 2.3 DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

A partir do período denominado como pós-guerra, a busca dos países desenvolvidos pela recuperação econômica deu início a uma corrida capitalista que não poupou qualquer recurso passível de utilização para impulsionar o desejado crescimento econômico. Nesse momento, a relação entre a capacidade de renovação dos recursos naturais e a sua curva de utilização pelo homem atingiu o momento de inflexão, passando a se constituir em uma conta que apresenta resultado negativo para o meio ambiente.

A partir da década de 1960, se deu a constatação de que a intensificação do nível da degradação ambiental atingiu o *status* de crise ambiental. Em agosto de 1979, foi realizado, em Estocolmo, o *Simpósio das Nações Unidas sobre as Inter-relações entre Recursos, Ambiente e Desenvolvimento*, evento no qual, segundo Casara (2009, p. 31), deu-se a primeira utilização pública da expressão desenvolvimento sustentável.<sup>2</sup> Posteriormente, a *World Conservation Strategy (WCS)* afirmou pretender (CASARA, 2009, p. 31):

Alcançar o desenvolvimento sustentável por meio da conservação dos recursos vivos. Finalmente, em 1987 a Presidente da Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento caracterizou o desenvolvimento sustentável como um conceito político, um conceito amplo para o progresso econômico e social.

Portanto, considerando-se o desenvolvimento sustentável como um conceito político, este somente é possível a partir da premissa de que haja liberdade para que os cidadãos possam escolher os meios para alcançar o desenvolvimento desejado. Nesses termos, Sem (2000) prega que desenvolvimento é liberdade, ou seja,

---

<sup>2</sup> W. Burger apresentou um texto intitulado *A busca de padrões sustentáveis de desenvolvimento* (VEIGA, 2006, p. 190-191 apud CASARA, op. cit).

só pode haver desenvolvimento se o processo possibilitar a ampliação das capacidades humanas, sendo estas compreendidas como a possibilidade de livre escolha para definir o que se deseja ser ou fazer. Assim, as necessidades básicas para que se tenha a possibilidade da escolha apresentada por Amartya Sen são: ter uma vida longa e saudável, possuir instrução, dispor de recursos necessários para a manutenção de uma vida digna e estar inserido ativamente na comunidade.

De outra parte, para que o desenvolvimento possa ser considerado como sustentável, é indispensável que se obtenha a compatibilização desse processo com a utilização dos recursos naturais, como forma de garantir a continuidade do processo por meio do respeito à chamada lei-limite da natureza (LEFF, 2006). Sob essa ótica, Leff afirma que:

A sustentabilidade ecológica aparece assim como um critério normativo para a reconstrução da ordem econômica, como uma condição para a sobrevivência humana e para um desenvolvimento durável; problematiza as formas de conhecimento, os valores sociais e as próprias bases da produção, abrindo uma nova visão do processo civilizatório da humanidade (2006).

Assim, os problemas ambientais precisam ser inseridos no contexto da formulação das políticas públicas, já que a sustentabilidade do desenvolvimento envolve o planejamento do uso dos recursos naturais em consonância com os contextos sociais, culturais, econômicos, políticos e jurídicos, levando em consideração o tempo e o espaço de aplicação das políticas públicas voltadas ao desenvolvimento.

Nessa linha, Milaré (2007, p. 62) rotula a sustentabilidade segundo duas óticas: a ótica ecológica e a ótica política. Na ótica ecológica, sustentabilidade diz respeito à disponibilidade dos recursos naturais para uma determinada sociedade, considerando as limitações de tempo e espaço; e, na ótica política, a sustentabilidade compreende a capacidade de organização da sociedade para determinar não só a forma, mas fundamentalmente os limites de exploração dos recursos naturais.

Nesse contexto, Romeiro (CASARA, 2003) afirma que o desenvolvimento sustentável, já em seu conceito, deve ser considerado como normativo, visto que se baseia num equilíbrio dinâmico que determina a aplicação de limites, portanto estabelece normas a cada uma das variáveis que o constituem.

Dessa forma, o conceito de desenvolvimento sustentável se insere no contexto das políticas públicas, devendo estas últimas expressar as escolhas feitas pela sociedade, tanto no que diz respeito às políticas públicas de Estado, que, na maioria das nações, estão positivadas por meio de princípios constitucionais, quanto pelas políticas públicas de governo, que, em consonância com as escolhas ideológicas e político-partidárias efetuadas pela sociedade, definem os critérios e meios a serem empregados para o alcance dos objetivos definidos nas políticas públicas de Estado.

### **3 TRIBUTOS E SUAS CARACTERÍSTICAS EXTRAFISCAIS**

#### **3.1 TRIBUTOS**

De forma leiga e genérica, pode-se dizer que tributo é uma obrigação por parte dos cidadãos para com o Estado, o qual deve fazer uso do montante arrecadado para custeio de suas atividades e dos serviços que presta à sociedade.

Legalmente, entretanto, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, define que: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

A partir do conceito legal, juridicamente tem-se que tributo, segundo Ataliba (1990, p. 33), é: “uma obrigação decorrente de uma imposição legal, independente da vontade das partes, sem caráter punitivo, nem indenizatório, diferenciando-se da obrigacional, principalmente pelo aspecto legal impositivo”.

Assim, como se pode observar, a obrigação de que é constituído o tributo é o resultado de uma relação jurídica entre partes; ou, como afirma Carvalho (2005, p. 16-20), “tributo seria a obrigação resultante da aplicação das normas sobre um fato concreto expresso pela relação jurídica”.

Dessa forma, como visto nas definições acima apresentadas, primariamente, a maioria dos tributos possui a função de arrecadar recursos para fazer a máquina pública funcionar.

#### **3.2 FISCALIDADE**

A função precípua dos tributos, como visto no tópico anterior, é a de arrecadar recursos para financiar as atividades do Estado.

Assim, a essa característica primária dos tributos, que é a sua função de arrecadar recursos para o Estado, dá-se a denominação de função fiscal dos tributos. Ou seja, a fiscalidade dos tributos se exprime sempre que estes são criados com o fim específico de arrecadar recursos, sem que haja qualquer intenção de caráter social, econômico ou político.

#### **3.3 EXTRAFISCALIDADE**

Em sentido contrário ao da fiscalidade, a extrafiscalidade pode ser entendida como a característica que alguns tributos possuem além da função fiscal, ou seja, a função suplementar de incentivar ou desestimular determinadas condutas dos contribuintes, determinadas atividades econômicas, regiões etc.

Doutrinariamente, a extrafiscalidade é entendida por alguns autores de forma limitada. No entanto, por outros autores, a extrafiscalidade é vista de forma abrangente.

A corrente que entende a extrafiscalidade de forma limitada considera essa característica apenas como forma de incentivo ou desestímulo à prática de determinadas condutas.

De modo contrário, os autores que enxergam a extrafiscalidade de forma abrangente entendem que, além dessa função até aqui relatada, outra função, mais ampla, se apresenta também por meio da progressividade, da seletividade e de outros institutos – como a isenção, as contribuições de intervenção no domínio econômico, entre outros –, que não têm o objetivo de influenciar as ações dos contribuintes.

### **3.4 A EXTRAFISCALIDADE E SEUS CONDICIONANTES CONSTITUCIONAIS**

Segundo Torres (2005, p. 26),

Antes que falar propriamente em “extrafiscalidade”, melhor seria falar de “fiscalidade” (competência) vinculada a “motivos constitucionais” materiais. E assim, para atingir tais fins, o legislador usaria de distintos meios aplicados à dinâmica do tributo, o que pode vir mediante isenção, pela sua não arrecadação, como equivalente a despesa pública (não recebimento do tributo), na maioria dos casos como medida para alcançar melhores arrecadações futuras, a partir dos investimentos estimulados; como uma simples redução de despesas que seriam ainda maiores, não fossem os incentivos (por redução total ou parcial da carga tributária, também como despesa); com arrecadação e ulterior restituição, sob a forma de crédito ou outro; ou mesmo, no agravamento de situações, para os fins de desestimular atividades, com aumento dos tributos empregados. Por conseguinte, se por “extrafiscalidade” entendermos a competência tributária exercida em companhia de outras competências materiais, a partir de motivos constitucionais previamente definidos.

[...]

A finalidade vista como “motivo constitucional” para o exercício da “competência” legislativa em matéria tributária é algo sobremodo diverso da finalidade como emprego de receita pública. Naquela, a correlação lógica entre o fundamento constitucionalmente prescrito e o exercício da atividade legiferante presta-se como condição para a validade material do ato normativo de criação de tributos ou modificação do regime impositivo de tributo já instituído, com exigência de adequado equilíbrio entre o “motivo constitucional” e os elementos da norma tributária (materialidade, base de cálculo e contribuinte). E sendo a competência um dos elementos de validade da norma, o “motivo constitucional” conflita-se como condição de vínculo material entre a ação legislativa e o programa material da norma tributária.

Dessa forma, considerando-se a extrafiscalidade como sendo o incentivo ou desestímulo à prática de determinadas condutas, a constitucionalidade da norma que estabelece a tributação com caráter extrafiscal está diretamente vinculada não só à competência do agente que a formula, assim como também à estreita e direta relação existente entre o fato concreto objeto da tributação e o objetivo constitucional que o Estado deseja alcançar através da tributação extrafiscal. Ou seja, o elemento material da norma tributária.

## **4 POLÍTICAS PÚBLICAS**

### **4.1 CONCEITO**

Segundo Duran, “uma política pública é a busca explícita e racional de um objetivo graças à alocação adequada de meios onde a utilização razoável deve produzir consequências positivas” (apud MORAND, 1999, p. 76-77).

Dessa forma, em consonância com o conceito acima apresentado, é possível afirmar que toda política pública tem vinculação direta com a estratégia de implementação de ações governamentais, considerando o ambiente institucional e projetando os elementos da ação para o futuro. Assim, as políticas de horizonte temporal longo podem ser chamadas de políticas de Estado, enquanto aquelas de espectro temporal mais curto podem ser chamadas de políticas de governo.

Nesse contexto, deve-se entender as políticas públicas como uma norma voltada ao direcionamento do presente no caminho de um futuro socialmente almejado e, muitas vezes, explicitado sob a forma de princípios constitucionais que expressam a ampliação dos direitos originários (individuais) na direção dos direitos transgeracionais.

Na mesma direção de entendimento da política pública como norma ou conjunto de normas, mas num outro sentido de interpretação, Comparato (1977) afirma que “a política pública aparece, antes de tudo, como atividade, isto é, um conjunto organizado de normas e atos tendentes à realização de um objetivo determinado”.

Nesse cenário, percebem-se claramente as mudanças que se verificam no âmbito do Direito, vez que o arcabouço jurídico vem, com o passar dos anos, agregando novos tipos de norma, tais como leis especiais, temporárias e textos regulatórios, caminhando a norma na direção de se constituir em instrumento de suporte à realização de objetivos fixados por meio de políticas públicas.

### **4.2 DIREITOS INDIVIDUAIS**

Os direitos individuais (também chamados de direitos de primeira geração) são direitos cujo exercício pelo cidadão requer que o Estado e os concidadãos se abstenham de turbar, requerendo, se assim se pode falar, garantias negativas,

ou seja, a segurança de que nenhuma instituição ou nenhum indivíduo perturbaria o seu gozo.

### **4.3 DIREITOS SOCIAIS**

Os direitos sociais (direitos de segunda geração) são, se assim se pode dizer, direitos-meio, isto é, direitos cuja principal função é assegurar que toda pessoa tenha condições de gozar os direitos individuais de primeira geração. Como poderia, por exemplo, um analfabeto exercer plenamente o direito à livre manifestação do pensamento? Para que isso fosse possível é que se formulou e se positivou nos textos constitucionais e nas declarações internacionais o direito à educação. Englobam os direitos econômicos, sociais e culturais, e foram formulados para garantir, em sua plenitude, o gozo dos direitos de primeira geração.

### **4.4 DIREITOS TRANSGERACIONAIS**

Os direitos transgeracionais (direitos de terceira geração), tais como o direito ao meio ambiente equilibrado, à biodiversidade e ao desenvolvimento, foram concebidos no curso do processo de extensão e ampliação dos direitos originalmente postulados como individuais, também em relação aos cidadãos ainda não nascidos, envolvendo cada indivíduo na perspectiva temporal da humanidade.

### **4.5 A EVOLUÇÃO DOS DIREITOS E O SISTEMA JURÍDICO**

O processo de ampliação dos direitos individuais para direitos sociais e, na sequência, para os direitos transgeracionais, se dá por demanda da sociedade, na medida em que avança a participação popular no exercício da cidadania. Esse processo enseja também uma ampliação da atuação estatal, quando exige um maior nível de intervenção do Estado no domínio econômico, social e ambiental.

Assim, a luta e a defesa por direitos individuais são afetados pelos conflitos sociais, uma vez que estes afetam diretamente as condições e a plenitude do gozo desses direitos. Dessa maneira, o processo de ampliação dos direitos traz à tona os conflitos sociais, já que estes não mais podem ser negados ou mascarados pelo escudo dos direitos individuais.

Nesse contexto, a ordem jurídica é profundamente afetada por essa força motriz, que, baseada no poder normativo constitucional, não mais se alicerça apenas no pacto político, mas sim na força vinculante das normas contidas no texto magno, o qual sobrepõe os direitos públicos (de segunda e terceira geração) aos direitos individuais (de primeira geração), implicando ao sistema jurídico um significativo aumento na complexidade da interpretação da norma, vez que os direitos de segunda e terceira geração, em geral, estão associados a enunciados genéricos, que não determinam com precisão a sua condição de exercício pleno.

Em seu artigo *O conceito de política pública em direito*, Bucci (2006) afirma que:

Segundo Hesse<sup>3</sup>, há uma debilidade inerente aos direitos sociais no que tange ao seu estatuto constitucional, na medida em que esses, no seu entendimento, não consubstanciam direitos subjetivos – cujo descumprimento gera direito de ação frente ao Estado – mas direitos cuja realização depende de “tarefas do Estado”, programas de objetivos sujeitos a amplas margens legislativas e políticas de configuração.

## 5 A INFLUÊNCIA DO SISTEMA JURÍDICO NACIONAL

### 5.1 A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

#### 5.1.1 O MEIO AMBIENTE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A Declaração do Meio Ambiente, adotada pela Conferência das Nações Unidas em junho de 1972, em Estocolmo, firmou os 26 princípios internacionais do meio ambiente, que visam garantir um desenvolvimento global sustentável.

Como é notório, o teor dessa declaração influenciou fortemente os constituintes durante a elaboração da Carta Magna brasileira, a qual, como será mostrado a seguir, consagrou em seus princípios os direitos e as garantias fundamentais do cidadão, vinculando-os diretamente à proteção e à preservação do meio ambiente e da sua qualidade, como forma de garantir o direito fundamental à vida.

Assim, a Constituição Federal de 1988 foi a primeira constituição brasileira a tratar do meio ambiente de forma específica. Em seu texto, a CF/88 estabelece a tutela do meio ambiente, quando institui mecanismos de proteção e controle sobre o mesmo.

No título VIII (Da Ordem Social), capítulo VI, artigo 225, *caput*, é afirmado que “todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao poder público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”.

Reforçando ainda mais o *caput* do artigo 225, em seus parágrafos e incisos são estabelecidas diversas obrigações específicas para o Estado e a sociedade, todas vinculadas à preservação e à proteção do meio ambiente.

Com esse dispositivo, a Constituição brasileira cria um novo tipo de bem, sendo este de uso comum do povo e qualificado como essencial à vida. Ao mesmo tempo, a CF/88 impõe ao Estado e a toda sociedade o dever de defendê-lo e preservá-lo, não só para o momento presente, mas também para as gerações futuras.

Além da referência acima, a CF/88 traz, no artigo 170, *caput*, outra referência expressa ao meio ambiente:

<sup>3</sup> BENDA, Ernesto. Dignidad humana y derechos de la personalidad. In: BENDA, Ernesto; MAIHOFER, Werner; VOGEL, Hans-Jochen; HESSE, Konrad; HEYDE, Wolfgang (Org.). *Manual de derecho constitucional*. Madri: Marcial Pons, 1996.



A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observando os seguintes princípios:

[...]

VI – defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Nesse ponto, pode-se observar que a Constituição Federal de 1988 submete toda a ordem econômica nacional a princípios que buscam garantir a defesa e a preservação do meio ambiente. Ou seja, o desenvolvimento econômico e social brasileiro está condicionado aos princípios ambientais de sustentabilidade.

Na mesma direção, a jurisprudência no sentido de consagrar o princípio do desenvolvimento sustentável como um princípio fundamental do Direito Ambiental emanado pela CF/1988 já começa a se solidificar, como é possível observar nos termos e no sentido empregado pelo desembargador Carlos Eduardo Thompson Flores Lenz, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, ao julgar o Agravo de Instrumento nº 2006.04.00.037987-8, em 17 de janeiro de 2007 (CASARA, 2009, p. 34), do qual se extrai o seguinte trecho:

O legislador não pretendeu isolar as áreas ambientais para ficarem completamente alheias ao mundo exterior. Pelo contrário, almeja um desenvolvimento sustentável e que se possa conhecer suas belezas. Este princípio procura compatibilizar o desenvolvimento econômico e o meio ambiente, de modo a considerar as futuras gerações, objetivando um mínimo de degradação ambiental.

## 5.1.2 A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E SEUS PRINCÍPIOS AMBIENTAIS

O condicionamento proposto pela CF/88 ao modelo de desenvolvimento nacional impõe a esse um viés de proteção ao meio ambiente, que está baseado nos princípios ambientais de sustentabilidade que serão agora apresentados.

### 5.1.2.1 PREVENÇÃO

Definido pelo *caput* do artigo 225 da Constituição Federal de 1988, esse princípio impõe ao poder público, assim como a toda coletividade, o dever de defender e preservar o meio ambiente para as presentes e futuras gerações. Assim, explicitamente, a Carta Magna brasileira estabelece o dever de se adotar ações de cunho preventivo, a fim de se evitar danos ambientais.

### **5.1.2.2 PRECAUÇÃO**

Implícito no texto constitucional, esse princípio tem seu texto explicitado na Declaração do Rio de Janeiro (Princípio nº 15), declaração esta que foi firmada pelo Brasil e que versa:

Com o fim de proteger o meio ambiente, os estudos devem aplicar amplamente o critério de precaução conforme as suas capacidades. Quando haja perigo de dano grave ou irreversível, a falta de uma certeza absoluta não deverá ser utilizada para postergar-se a adoção de medidas eficazes em função do custo para impedir a degradação do meio ambiente.

Como dedução lógica do espírito emanado pela norma, tem-se que, caso haja dúvida sobre o impacto negativo de determinada atividade ou processo produtivo, este não deve ser executado, até que se tenha a certeza de que o mesmo não seja promotor e/ou indutor de externalidades ambientais negativas.

### **5.1.2.3 FUNÇÃO SOCIOAMBIENTAL DA PROPRIEDADE**

O artigo 170, III, da Constituição Federal de 1988, consagra que: “a propriedade atenderá a sua função social”, ao mesmo tempo em que, no parágrafo VI, subordina a ordem econômica à “defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”.

Adicionalmente, o artigo 1.228, I, do Código Civil, estabelece que:

O direito de propriedade deve ser exercido em consonância com suas finalidades econômicas e sociais e de modo que sejam preservados, de conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e das águas.

Dessa forma, considerando os dispositivos acima mencionados, deve-se aduzir que: garantido o direito à propriedade, esta somente cumpre a sua função estabelecida no arcabouço jurídico nacional, quando, concomitantemente, atende a função social e a função ambiental.

### **5.1.2.4 COOPERAÇÃO**

Considerando-se a premissa, já amplamente debatida em nível mundial, de que a poluição não conhece fronteiras; e considerando também que o artigo 4º, IX, da Constituição Federal, determina que as relações internacionais da República Federativa do Brasil tenham como princípio a “cooperação entre os povos para o progresso da humanidade”, fica evidente e explícita a elevação da cooperação em defesa do meio ambiente à categoria de Princípio Ambiental Constitucional.

### **5.1.2.5 SELETIVIDADE E ESSENCIALIDADE**

Esse princípio, que há muito tempo é conhecido no âmbito do Direito Tributário, adquire uma nova causa de gradação a partir da Constituição de 1988. Essa nova gradação está baseada na relação entre o objeto tributado (propriedade, imóveis, veículos, etc.) e o meio ambiente (em equilíbrio), uma vez que este último ascendeu à categoria de bem jurídico tutelado.

Assim, tem-se que, para a seletividade, a gradação do imposto visa estimular, por exemplo, a produção de bens de forma sustentável (sem degradar o meio ambiente na sua produção), ou seja, utilizar a extrafiscalidade do imposto para estimular um comportamento que não gere externalidades negativas durante o processo produtivo do bem.

Já no que diz respeito à essencialidade, a gradação do imposto tem por objetivo reduzir ou majorar as alíquotas de incidência sobre o objeto a ser tributado, em função da sua essencialidade para o consumo da população em geral, ou para a manutenção de um padrão mínimo de qualidade de vida. Isto é, quanto mais essencial for o objeto a ser tributado, menor será a alíquota; e, por conseguinte, quanto menos essencial for o objeto a ser tributado, maior será a alíquota.

### **5.1.2.6 PUBLICIDADE E PARTICIPAÇÃO POPULAR**

Esse princípio tem como objetivo garantir a formação de uma consciência ambiental que possibilite, a toda comunidade e suas representações, a possibilidade de opinar e participar, administrativa ou judicialmente, não só quando da ocorrência de impactos ambientais negativos, mas, fundamentalmente, nos momentos decisórios a cerca do planejamento e da execução de ações relacionadas ao meio ambiente e à busca do desenvolvimento sustentável. A delimitação desse princípio ambiental na Constituição ocorre no escopo do título II (Dos direitos e garantias fundamentais), capítulo I (Dos direitos e deveres individuais e coletivos), bem como do título VIII (Da ordem social), capítulo VI (Do meio ambiente).

### **5.1.2.7 PROGRESSIVIDADE**

Assim como o princípio da seletividade e essencialidade, o princípio da progressividade é muito aplicado no âmbito do Direito Tributário. Mesmo antes da promulgação da Constituição Federal de 1988, que alçou o meio ambiente equilibrado à categoria de bem jurídico tutelado, pode-se afirmar que a sua aplicação já possuía um sentido de proteção e preservação do meio ambiente, notadamente na sua aplicação sobre o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), uma vez que as alíquotas previstas para o imposto crescem de forma progressiva, na medida em que o imóvel deixa de cumprir a sua função social ou descumpra normas de zoneamento urbano, gerando custos de controle e prevenção de externalidades negativas oriundas da utilização diversa daquela prevista na norma.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a progressividade da tributação vinculada à produção de externalidades negativas ligadas ao meio ambiente ganhou destaque, uma vez que a externalidade negativa passou a ser considerada e medida sobre um bem jurídico, o meio ambiente.

#### **5.1.2.8 IN DUDIO PRO NATURA**

Em caso de dúvida, a decisão deve ser dada em prol da natureza. Essa tradução literal da denominação do princípio, por si só, já é suficiente para o perfeito entendimento do objetivo desse princípio. Entretanto, do ponto de vista jurídico, sendo o Estado e a sociedade responsáveis pela manutenção do meio ambiente equilibrado para a presente e as futuras gerações, toda e qualquer ação ou decisão que possa vir a ter impacto ambiental deve ser analisada da perspectiva do favorecimento da coletividade, em detrimento de interesses individuais.

#### **5.1.2.9 POLUIDOR PAGADOR**

Definido pelo artigo 225, § 3º, da CF/88 (“as condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados”), esse princípio visa, em primeiro lugar, a prevenir o dano ambiental, pela certeza da punição àquele que assim proceder, e, em seguida, estabelecer a base legal que possibilita ao poder público imputar ao poluidor todos os custos da reparação.

#### **5.1.2.10 EQUIVALÊNCIA OU EQUILÍBRIO**

Fundamentalmente dirigido ao poder público, esse princípio tem como objetivo garantir que a Administração Pública analise todos os impactos que se desencadearão a partir de uma determinada intervenção no meio ambiente, devendo, portanto, adotar como pré-requisito para suas ações a busca pelo desenvolvimento sustentável.

### **5.2 CONSTITUIÇÃO FEDERAL, SEUS TRIBUTOS E MEIO AMBIENTE**

Considerando o modelo de desenvolvimento baseado em princípios de sustentabilidade ambiental estabelecido pela CF/88, os tributos por ela definidos se inserem no leque de ferramentas governamentais para o alcance do desenvolvimento sustentável. Por essa razão, uma boa parcela dos tributos nacionais tem, em sua base jurídico-legal e em seus regulamentos, normas voltadas a esse fim.

### **5.3 EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL DOS TRIBUTOS NACIONAIS E JURISPRUDÊNCIA SOBRE ESSA TEMÁTICA**

#### **5.3.1 TRIBUTOS FEDERAIS**

##### **5.3.1.1 IMPOSTO TERRITORIAL RURAL (ITR)**

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) é um dos impostos nacionais em que mais claramente se pode observar a característica extrafiscal, visto que o

mesmo possui, em seu normativo legal, o desestímulo à manutenção e à proliferação de latifúndios improdutivos, ao mesmo tempo em que incentiva e promove a preservação do meio ambiente.

Assim, já no disciplinamento do imposto emanado pelo texto constitucional, no artigo 153, VI, § 4º, encontram-se determinações que evidenciam o caráter extrafiscal acima descrito, a saber:

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*:

I – será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

II – não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

Em complemento, no âmbito da legislação infraconstitucional que rege o ITR, o estímulo à proteção e preservação ao meio ambiente ocorre por meio da combinação das isenções previstas na legislação tributária, com as isenções previstas na legislação ambiental.

Na legislação tributária (art. 10 da Lei nº 9.393/1996) estão isentas do ITR as áreas rurais consideradas como:

1. De preservação permanente e de reserva legal.
2. De interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declarados mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas no item anterior.
3. Comprovadamente imprestáveis e que tenham sido declaradas de interesse ecológico pelo órgão ambiental competente.
4. Áreas sob regime de servidão florestal.
5. Áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração.
6. Alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público.

Em adição, na legislação ambiental (art. 104, § único, da Lei nº 8.171/1991 – Política agrícola) estão isentas do ITR as áreas rurais consideradas como:

1. De preservação permanente.
2. De reserva legal.
3. De interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas (assim reconhecidas pelo órgão ambiental responsável), aí incluídas as Reservas Particulares do Patrimônio Nacional (RPPNs), as Áreas de Proteção Ambiental e as Áreas de Relevante Interesse Ecológico.

Nesse contexto, ao considerar, na apuração do imposto a pagar, a exclusão das áreas que se enquadrem nas condições acima descritas, o ITR induz o contribuinte a adotar o comportamento de destinar parcelas do seu imóvel rural à proteção ambiental.

Sobre a aplicação da extrafiscalidade ambiental do ITR, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem se manifestado amplamente favorável a essa característica, como é possível constatar no relatório do Recurso Especial nº 1.158.999-SC, apresentado a seguir:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.158.999 - SC (2009/0186445-0)

#### RELATÓRIO

A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON: Cuida-se de recurso especial interposto com fundamento na alínea *a* do permissivo constitucional contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO TERRITORIAL RURAL (ITR). RESERVA LEGAL VOLUNTÁRIA. POSSIBILIDADE. ISENÇÃO.

1. No que diz respeito às isenções para fins de ITR, a legislação ambiental (art. 104, único, da Lei de Política Agrícola – Lei nº 8.171/1991) prevê que são isentas da tributação as áreas (i) de preservação permanente, (ii) de reserva legal e (iii) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas (assim reconhecidas pelo órgão ambiental responsável), nestas últimas incluídas as RPPNs – Reservas Particulares do Patrimônio Nacional, as Áreas de Proteção Ambiental e as Áreas de Relevante Interesse Ecológico. Por outro lado, a legislação tributária, mais especificamente o art. 10 da Lei nº 9.393/1996, também relaciona como isentas do ITR (além daquelas áreas enumeradas pela Lei de Política Agrícola) as comprovadamente imprestáveis (que tenham sido declaradas de interesse ecológico pelo órgão ambiental competente) e áreas sob regime de servidão florestal.

[...]

10. Em conclusão, a área gravada voluntariamente pela parte autora como de utilização limitada (reserva legal) e que excede o percentual mínimo exigido pela lei deve ser considerada isenta para fins de apuração do ITR – exercício 2000.

11. Sentença reformada. Apelo provido. (f. 249).

#### **5.3.1.2 IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) certamente é o imposto que mais gera repercussão midiática quando é utilizado pelo governo para incentivar comportamentos ou direcionar a economia, visto que, ao incidir sobre a maioria dos bens de consumo duráveis, o seu impacto é imediatamente sentido na ponta da cadeia de consumo, ou seja, no bolso do consumidor.

Por esse motivo, a força da extrafiscalidade do IPI se alicerça no degrau mais alto da política tributária. A prerrogativa da união para legislar infraconstitucionalmente sobre as tarifas do IPI confere ao Estado um amplo espectro de intervenção na economia, possibilitando também uma larga margem de manobra no direcionamento do comportamento do consumidor.

No texto constitucional, esse poder é conferido à União pelo artigo 153, § 1º, da CF/88, *in verbis*:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I – importação de produtos estrangeiros;

[...]

IV – produtos industrializados;

[...]

§ 1º – É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

Nesse ponto, faz-se mister ressaltar que o mesmo dispositivo prevê também a seletividade do IPI, à luz dos princípios constitucionais da isonomia e da equidade, transformando o IPI em poderosa ferramenta de atuação governamental em suas ações de proteção e prevenção ao meio ambiente, quando combinado com a capacidade de majoração das alíquotas do IPI, por meio de legislação infralegal.

Dessa forma, a utilização do IPI como ferramenta de proteção e preservação ao meio ambiente pode ser efetivada, entre outros critérios, através da determinação de alíquotas diferenciadas, baseadas no tipo de insumo utilizado na fabricação do produto. Isto é, quanto maior for o grau de aplicação de insumos originários de materiais renováveis no produto, menor poderá ser a alíquota do IPI.

Nessa linha de interpretação, manifestou-se o TRF da 5ª Região no AMS 2004.85.00.000408-8:

TRIBUTÁRIO. IPI. EMBALAGENS PLÁSTICAS PARA ALIMENTOS. ALÍQUOTA. MAJORAÇÃO. DECRETO Nº 3.777/2001. CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE. TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL. APELAÇÃO DESPROVIDA.

1. O art. 153, § 1º, da CF/88, confere ao Executivo o poder de, por ato infralegal, alterar alíquotas de alguns impostos, justamente daqueles que possuem uma função extrafiscal mais acentuada, inclusive o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

[...]

3. A majoração da alíquota de IPI de embalagens elaboradas com resinas plásticas para 15%, promovida pelo Decreto nº 3.777/2001, com a manutenção do benefício de alíquota zero para aquelas fabricadas com papel ou celulose, constitui uma modalidade absolutamente legítima de tributação ambiental, que consiste na utilização do tributo como instrumento jurídico-econômico de estímulo a um padrão de consumo ambientalmente mais adequado.

4. Apelação desprovida.

(DJETRF5, 26/10/2009).

### **5.3.1.3 IMPOSTO DE RENDA (IR)**

Visando estabelecer em lei a utilização das possibilidades extrafiscais do Imposto de renda, está em tramitação no Congresso Nacional o PL nº 7.224/2010, de autoria do Deputado Federal Homero Pereira – PR/MT, apensado ao PL nº 5.974/2005, de autoria do Senador Waldeck Ornelas, que se encontra na situação de “Proposição Sujeita à Apreciação do Plenário”, em regime de urgência.

Pelo PL nº 7.224/2010, os contribuintes ficam autorizados a deduzir do Imposto de Renda (IR) gastos com projetos de reflorestamento e de preservação do meio ambiente, até o limite de 10% do imposto devido. Além disso, o projeto prevê que essas deduções não excluem e nem reduzem outros abatimentos e benefícios em vigor na legislação atual. Ou seja, essas deduções se somariam às atualmente existentes.

No mesmo sentido, mas com base em fundamentação diversa, o PL nº 5.974/2005, ao qual o PL nº 7.224/2010 está apensado, prevê que os contribuintes poderiam se beneficiar do Imposto de Renda Ecológico. Assim, segundo o PL nº 5.974/2005, as pessoas físicas poderiam deduzir 80% do valor das doações e 60% dos patrocínios dirigidos a projetos ambientais previamente aprovados pelo poder público, até o limite de 6% do Imposto de Renda devido. Já as pessoas jurídicas poderiam deduzir até 40% do valor das doações e 30% dos patrocínios, respeitado o limite de 4% do IR devido.

### **5.3.1.4 IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS ESTRANGEIROS (II) E IMPOSTO SOBRE A EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS NACIONAIS (IE)**

Apesar de a doutrina ser unânime na afirmação de que a função desses dois impostos, além de arrecadatória, seria econômica e/ou regulatória, fatores que lhes dariam o caráter extrafiscal – tanto o Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros quanto o Imposto sobre a Exportação de Produtos Nacionais – não possuem, em seu marco legal, qualquer dispositivo que estimule ou desestimule a execução de ações do sujeito passivo, vinculadas à proteção e/ou à preservação do meio ambiente.

Entretanto, cabe ressaltar que, em função da crescente preocupação com a proteção e a preservação do meio ambiente, tanto no contexto interno como no âmbito internacional, já se pode observar o surgimento de discussões sobre a utilização da característica extrafiscal desses tributos em muitos organismos de cooperação internacional.



No âmbito nacional, um dos exemplos do início desse processo de discussão é a apresentação de uma proposta do senador Aloízio Mercadante, que prevê a criação de um fundo ambiental mundial, abastecido com recursos oriundos da taxaço das importações de produtos geradores de externalidades negativas para o meio ambiente.

### **5.3.2 TRIBUTOS ESTADUAIS**

#### **5.3.2.1 IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (ICMS)**

A criação e a manutenção do chamado ICMS Ecológico tem como base o artigo 158, VI, da Constituição Federal, que determina que 25% dos recursos arrecadados com o imposto sejam repassados aos municípios, seguindo a seguinte regra:

1.  $\frac{3}{4}$  dos 25%, no mínimo, distribuídos na proporção do valor adicionado fiscal (VAF), disciplinado pela Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, correspondente à diferença entre a saída de mercadorias, adicionadas aos serviços prestados, e a entrada de mercadorias em seus territórios, observado o ano civil.
2.  $\frac{1}{4}$  dos 25% de acordo com o que dispuser a lei estadual.

Assim, os estados que implementaram o chamado ICMS Ecológico definiram, em lei estadual, critérios de distribuição da parcela referente a um quarto dos 25% arrecadados, baseados em indicadores vinculados à proteção e preservação ambiental e ao desenvolvimento sustentável dos municípios beneficiários dos recursos. Entre os indicadores utilizados como critérios para a distribuição de recursos destacam-se: conservação da biodiversidade e dos mananciais de abastecimento para municípios vizinhos; existência de unidades de conservação criadas pelo Estado; tratamento de lixo; tratamento de esgoto; patrimônio cultural; educação; entre outros.

Segundo a organização The Nature Conservancy, atualmente, 14 estados possuem legislação reguladora de ICMS Ecológico (Acre, Amapá, Ceará, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rondônia, São Paulo e Tocantins) e outros 10 estão debatendo a sua implementação (Alagoas, Amazonas, Bahia, Espírito Santo, Pará, Paraíba, Rio Grande do Norte, Santa Catarina, Sergipe e Piauí).

#### **5.3.2.2 IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA)**

No contexto da degradação ambiental, um dos maiores problemas é o lançamento contínuo de monóxido de carbono na atmosfera, visto ser esse processo a principal causa e, ao mesmo tempo, o principal fator agravante do chamado efeito estufa. Considerando que os veículos automotores são os responsáveis pelo lançamento de grande parte do monóxido de carbono na atmosfera e que podem utilizar diversos tipos de combustíveis como fonte de energia para fazer funcionar seus propulsores,

o IPVA é um candidato natural a ter a sua extrafiscalidade direcionada à defesa e à preservação do meio ambiente, seja através do estabelecimento de progressividade extrafiscal em função do nível de emissão de partículas de dióxido de carbono seja pela seletividade baseada no combustível utilizado para impulsionar seus propulsores (fóssil ou renovável).

Segundo a Associação Brasileira de Veículos Elétricos (ABVE), até o final de 2007, apenas dez estados adotavam uma política clara e direta de utilização da extrafiscalidade do IPVA na defesa e preservação ambiental, por meio do incentivo à utilização dos veículos movidos a propulsão elétrica. Entre esses estados, sete estabeleciam a isenção do IPVA para os proprietários de veículos movidos a motores elétricos (Ceará, Maranhão, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul e Sergipe); e três aplicavam redutores nas alíquotas do imposto (Mato Grosso, Rio de Janeiro e São Paulo).

No que concerne ao posicionamento dos tribunais superiores, o STF tem se manifestado favorável à utilização da característica extrafiscal do IPVA em diversos julgados. No RE nº 236.931/SP, o STF se posicionou favorável à aplicação de alíquotas diferenciadas, conforme se observa a seguir:

TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. LEI Nº 6.606/1989, COM AS ALTERAÇÕES DAS LEIS Nºs 7.002/1990 E 7.644/1991. PRETENSA INCOMPATIBILIDADE COM AS NORMAS DOS ARTS. 24, § 3º; 150, II E IV; E 146, III, A, DA CONSTITUIÇÃO.

Descabimento da alegação, tendo em vista que o constituinte de 1988, como revela o art. 34 do ADCT, autorizou a edição, pelos estados, das leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto (§ 3º), que entrou em vigor em 1º de março de 1989 (*caput*).

[...]

Diversidade de alíquotas em razão da natureza do combustível (álcool e gasolina) que, por contemplar coisas distintas, não ofende o princípio da isonomia, nem configura tributo progressivo.

Recurso não conhecido.

### **5.3.3 TRIBUTOS MUNICIPAIS**

#### **5.3.3.1 IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (IPTU)**

Nos mesmos moldes do ITR, o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) apresenta forte viés extrafiscal, voltado à concretização da função socioambiental da propriedade.

Nesse sentido, a função socioambiental da propriedade é derivada da associação do texto constitucional que, em seu artigo 5º, XXIII, estabelece a função social da propriedade, com o artigo 1.228 do Código Civil Brasileiro, que determina

a necessidade de preservação da flora, fauna, belezas naturais, equilíbrio ecológico e a não poluição do ar e das águas.

Considerando-se esse contexto, segundo o procurador do Município de São Leopoldo (RS), Souza<sup>4</sup>, pode-se classificar o IPTU em:

1. IPTU Ambiental Preservacionista, em função da preservação ambiental.
2. IPTU Ambiental Repressivo, em função do impacto causado pelo imóvel.
3. IPTU Ambiental Progressivo no tempo, em função do não cumprimento da função social da propriedade.

Assim, utilizando-se da competência destacada pela CF/88, os municípios têm o dever-poder de incentivar os proprietários de imóveis urbanos que, por meio do uso dos mesmos, colaborem com a preservação ambiental. Tal ação corresponderia, nesse caso, ao domínio do IPTU Ambiental Preservacionista, segundo a classificação acima.

Em sentido oposto, é também dever-poder dos municípios agravar o imposto devido pelos proprietários de imóveis urbanos que causem danos ao meio ambiente (IPTU Ambiental Repressivo) ou que sejam mantidos, sem utilização, apenas para especulação imobiliária (IPTU Ambiental Progressivo no tempo), uma vez que as propriedades não estariam cumprindo a sua função socioambiental.

Nessa mesma direção, há algum tempo vem se pronunciando o Supremo Tribunal Federal, consolidando o entendimento da doutrina de que a progressividade do IPTU somente pode ser admitida quando conjugada às limitações impostas pelo artigo 182 da Constituição Federal, como é possível observar no julgado AI nº 468.801-AgR, cujo relator foi o ministro Eros Grau:

Não se admite a progressividade fiscal decorrente da capacidade econômica do contribuinte, dada a natureza real do imposto. A progressividade da alíquota do IPTU, com base no valor venal do imóvel, só é admissível para o fim extrafiscal de assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana (art. 156, I, § 1º, e art. 182, § 4º, II, CF). (Julgamento em 21/9/2004, DJ de 15/10/2004).

### 5.3.3.2 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS)

Apesar da clara possibilidade da utilização das faculdades extrafiscais do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), são muito raros os exemplos de utilização desse potencial no âmbito do conjunto de leis que rege o tributo nos municípios brasileiros.

Dentre as exceções, é possível citar o município de Campo Grande (MS), onde, por meio de lei complementar de 2010, foram estabelecidos percentuais cumulativos

4 SOUZA, Daniel Barbosa Lima Faria Corrêa de. *IPTU Ambiental*. Disponível em: <[http://www.uj.com.br/publicacoes/doutrinas/6870/IPTU\\_Ambiental](http://www.uj.com.br/publicacoes/doutrinas/6870/IPTU_Ambiental)>. Acesso em: 17 dez. 2010.

de redução das alíquotas do ISS, baseadas em critérios relacionados à proteção e preservação do meio ambiente, *in verbis*:

Art. 1º – Fica autorizado o Poder Executivo a instituir no âmbito do município de Campo Grande, o Programa IMPOSTO ECOLÓGICO, cujo objetivo é fomentar medidas que preservem, protejam e recuperem o meio ambiente, ofertando em contrapartida benefício tributário ao contribuinte.

## CAPÍTULO II DOS REQUISITOS

Art. 2º – Será concedido benefício tributário, consistente na redução do IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano e ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, às pessoas físicas e jurídicas proprietárias de imóveis residenciais e comerciais que adotem medidas que estimulem a proteção, preservação e recuperação do meio ambiente, considerando:

I – Para a obtenção dos benefícios previstos no IMPOSTO ECOLÓGICO, no caso do IPTU deverão ser adotadas as seguintes medidas:

- a) Sistema de captação da água da chuva.
- b) Sistema de reuso de água.
- c) Sistema de aquecimento hidráulico solar.
- d) Sistema de aquecimento elétrico solar.
- e) Construções com material sustentável.

[...]

## CAPÍTULO III DO BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO

Art. 5º – A título de incentivo desta Lei Complementar (IPTU e ISS de Construção) serão adotados os seguintes percentuais sobre as medidas previstas nos incisos I e II do art. 2º, na seguinte proporção:

I – 4% para as medidas descritas nas alíneas *a* e *b*;

II – 2% para as medidas descritas nas alíneas *c* e *d*;

III – 4% para a medida descrita na alínea *e*.

Como é possível observar, essa lei estabelece medidas concretas de proteção e preservação ambiental, por meio da utilização da extrafiscalidade do ISS.

## 5.4 A LEGISLAÇÃO INTERNACIONAL INTERNALIZADA E SEUS PRINCÍPIOS AMBIENTAIS

No arcabouço jurídico nacional, o Protocolo de Quioto, na esfera do Direito Ambiental, é, sem dúvida, o principal exemplo de legislação internacional inserida ao Direito Pátrio. Consolidado em 1997, o tratado somente entrou em vigor em 16 de fevereiro de 2005, com a assinatura do mesmo pelo presidente da Rússia, Vladimir Putin.

O Brasil ratificou o Protocolo de Quioto desde o primeiro instante; entretanto, a sua recepção pelo ordenamento jurídico brasileiro (conforme previsto nos arts. 84 e 49 da Constituição Federal de 1988) ocorreu por meio do Decreto Legislativo nº 144/2002, que aprovou o tratado dentro dos preceitos jurídicos brasileiros.

Assim, a partir da internalização do Protocolo de Quioto, o ordenamento jurídico nacional recepcionou todos os princípios ambientais internacionais, previstos no âmbito do tratado internacional, a saber:

#### **5.4.1 PRINCÍPIO DO DIREITO AO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL**

O desenvolvimento sustentável é um direito de todas as partes signatárias do acordo e as políticas de desenvolvimento não devem ser eliminadas para que se possa proteger o clima. A proteção e a preservação do meio ambiente são compatíveis com o desenvolvimento, que deve ser direcionado para a promoção de meios energéticos limpos e renováveis, em detrimento do uso de combustíveis fósseis não renováveis. O desenvolvimento é essencial para a adoção de medidas para o enfrentamento das alterações climáticas (VARELLA, 2002, p. 39).

#### **5.4.2 PRINCÍPIO DAS RESPONSABILIDADES COMUNS, PORÉM DIFERENCIADAS**

Todos os signatários têm obrigação de proteger e preservar o meio ambiente e, conseqüentemente, o sistema climático, para as gerações presentes e futuras, respeitadas as capacidades individuais de contribuição para o alcance desse objetivo e a proporcionalidade na determinação das medidas a serem implementadas.

#### **5.4.3 PRINCÍPIO DA PRECAUÇÃO**

No texto da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima (CQNUMC) é ressaltada, expressamente preocupação com as situações potenciais que podem causar danos ao meio ambiente, mesmo que esses danos ainda não possam ser comprovados cientificamente.

#### **5.4.4 PRINCÍPIO DA COOPERAÇÃO INTERNACIONAL**

A constatação de que, individualmente, nenhuma nação é capaz de empreender iniciativas capazes de atacar de forma consistente o avanço da média mundial de emissões de gases produtores do efeito estufa traz no seu bojo o reconhecimento à necessidade da cooperação entre as nações, de forma a possibilitar o estabelecimento de um sistema econômico internacional que seja a força motriz na condução da economia mundial para um modelo de desenvolvimento sustentável. Ou seja, tratando-se a atmosfera ameaçada pelo efeito estufa como um bem de interesse de todas as nações e considerando-se que não é possível estabelecer fronteiras que sejam capazes de isolar determinadas porções da poluição, somente a adoção de medidas conjuntas será capaz de combater eficazmente o chamado efeito estufa.

## 6 CONCLUSÃO

Diferentemente do comum emprego fiscal dos tributos voltados para a obtenção de recursos para financiar o funcionamento da máquina pública a serviço da sociedade, a tributação extrafiscal é apontada na direção da correção de externalidades negativas e do incentivo às externalidades de caráter positivo.

Dessa forma, modernamente, a utilização cada vez mais comum das características extrafiscais dos tributos, é uma forma de “educar” o indivíduo (pessoa física ou jurídica) no sentido de pautar suas ações na busca de uma crescente civilidade, destinada à constante elevação do grau de bem estar coletivo.

Nesse contexto, estando o meio ambiente constitucionalmente definido como um bem público, que deve ser protegido e preservado, de forma a garantir condições para o estabelecimento de uma vida digna, tem-se que o grau de bem-estar coletivo é dependente direto dele, estabelecendo-se, assim, um papel primordial ao caráter extrafiscal dos tributos na preservação e proteção ao meio ambiente.

Assim, se for considerado que o objetivo da arrecadação oriunda da tributação extrafiscal seja o atendimento ou a busca do interesse comum ou do bem-estar da sociedade, conforme determina a Constituição Federal, pode-se, então, definir o nexó jurídico que alicerçará a legalidade das exações efetuadas segundo essa ótica. Isto é, a partir do momento em que a Constituição de 1988 atribuiu ao Estado o papel de agente indutor e regulador do desenvolvimento e do bem-estar social, fica evidente que a Constituição Federal de 1988 está, na verdade, obrigando o Estado a envidar todos os seus esforços no sentido de alcançar o chamado desenvolvimento sustentável, que, como já visto, tem como pré-requisito a evolução constante, interdependente e equilibrada dos fatores econômicos, sociais e ambientais.

Dessa maneira, entendem-se que, tanto doutrinariamente quanto segundo os preceitos normativos, a extrafiscalidade fundamentada nos princípios ambientais da CF/88 se constitui, de forma concomitantemente, em fator de legitimação da política tributária e em instrumento de viabilização, elaboração, implementação e suporte à aplicação de políticas públicas voltadas à busca e à manutenção do desenvolvimento sustentável.

## REFERÊNCIAS

ABVE – ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE VEÍCULOS ELÉTRICOS. **Incentivos para veículos elétricos no Brasil**. Disponível em: <<http://www.abve.org.br/incentivos.asp>>. Acesso em: 25 jan. 2011.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 4. ed. São Paulo: RT, 1990.

BENAYON, Adriano. **Globalização versus desenvolvimento**. Brasília: LGE, 1998.

BENDA, Ernesto. Dignidad humana y derechos de la personalidad. In: BENDA, Ernesto; MAIHOFER, Werner; VOGEL, Hans-Jochen; HESSE, Konrad; HEYDE, Wolfgang (Org.). **Manual de derecho constitucional**. Madri: Marcial Pons, 1996.

BERNARDI, Renato. **Tributação ecológica: o uso ambiental da extrafiscalidade e da seletividade tributárias**. Disponível em: <<http://www.uj.com.br/publicacoes/doutrinas/default.asp?action=doutrina&iddoutrina=4927>>. Acesso em: 20 dez. 2010.

BOBBIO, Norberto. **Estado, governo, sociedade: por uma teoria geral da política**. 11. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2004.

BRASIL. **Constituição Federal, 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 1º ago. 2010.

\_\_\_\_\_. Câmara dos Deputados. **PL nº 5.974/2005**. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/344549.pdf>>. Acesso: 15 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Câmara dos Deputados. **PL nº 7.224/2010**. Disponível em: <[http://www.google.com.br/url?sa=t&trct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCUQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.camara.gov.br%2FproposicoesWeb%2Fprop\\_mostrarintegra%3Bsessionid%3D532D09861122DB2C90DF5E08574050BD.node1%3Fcodteor%3D766997%26filename%3DTramitacao-PL%2B7224%2F2010&ei=Bt1pT8-2GMbHmQW32fSGCQ&usq=AFQjCNGR4PXSQcKLIIngzCofj7D9FS5RFCQ](http://www.google.com.br/url?sa=t&trct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCUQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.camara.gov.br%2FproposicoesWeb%2Fprop_mostrarintegra%3Bsessionid%3D532D09861122DB2C90DF5E08574050BD.node1%3Fcodteor%3D766997%26filename%3DTramitacao-PL%2B7224%2F2010&ei=Bt1pT8-2GMbHmQW32fSGCQ&usq=AFQjCNGR4PXSQcKLIIngzCofj7D9FS5RFCQ)>. Acesso: 15 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. **Código Civil**. Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 2 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 31 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.171, de 17 de janeiro de 1991**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8171.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8171.htm)>. Acesso em: 15 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9393.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9393.htm)>. Acesso em: 15 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. **Decreto Legislativo nº 144, de 20 de junho de 2002**. Disponível em: <<http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/b2394d7e1ab9a970032569b9004e148d/0667846c647bfab103256bdf00557fd2?OpenDocument>>. Acesso em: 15 out. 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.158.999-SC**. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=titulo:REsp%201.158.999/SC&s=jurisprudencia>>. Acesso em: 20 out. 2010.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **AI nº 468.801-AgR**. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/14771/jurisprudencia-do-supremo-tribunal-federal-em-materia-tributaria>>. Acesso em: 21 out. 2010.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 236.931/SP**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo157.htm>>. Acesso em: 21 out. 2010.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Apelação em Mandado de Segurança nº 2004.85.00.000408-8**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo157.htm>>. Acesso em: 21 out. 2010.

BUCCI, Maria Paula Dallari. **Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2006.

CAMPO GRANDE, Câmara Municipal de. **Lei Complementar nº 150, de 20 de janeiro de 2010**. Disponível em: <<http://ex-direitoesquerdo.blogspot.com.br/2010/10/vejam-forca-da-tributacao-ambiental.html>>. Acesso em: 3 nov. 2010.

CASARA, Ana Cristina. **Direito Ambiental do clima e créditos de carbono**. Curitiba: Juruá, 2009.

\_\_\_\_\_. Direito Ambiental do clima e créditos de carbono, p. 37 apud ROMEIRO, Ademar Ribeiro. Economia ou economia política da sustentabilidade. In: MAY, Peter H.; LUSTOSA, Maria Cecília; VINHA, Valéria da (Org.). **Economia do meio ambiente: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CNUMAD. **Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima**. Rio de Janeiro, 1992. Disponível em: <<http://contadez.cenofisco.com.br/legislacao.php?id=96938>>. Acesso em: 5 nov. 2010.

\_\_\_\_\_. **Declaração do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro, 1992. Disponível em: <[http://www.greenpeace.org.br/clima/pdf/convencao\\_onu.pdf](http://www.greenpeace.org.br/clima/pdf/convencao_onu.pdf)>. Acesso em: 5 ago. 2010.

COMPARATO, Fabio Konder. **Ensaio sobre o juízo de constitucionalidade de políticas públicas**. In: Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. org. Celso Antonio Bandeira de Mello. v. 2. São Paulo: Malheiros, 1977.

DURAN, Patrice. *Pilote l'action publique, avec ou sans le droit? Politiques et management public* 11, 2, 25. 1993 apud MORAND, Charles-Albert. **Le droid néo-modern des politiques publiques**. Paris: LGDJ, 1999.



ECO, Umberto. **Como se faz uma tese**. 16. ed. São Paulo: Perspectiva, 2000.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Direito Tributário Aplicado: Impostos e Contribuições das Empresas**. São Paulo: Atlas, 2006.

FERREIRA, Renata Marques. **O ITR — Imposto Territorial Rural como instrumento de implementação dos valores e princípios do Direito Ambiental Tributário**. Disponível em: <<http://meioambientesantoamaro.wordpress.com/2010/07/21/o-itr-%E2%80%94-imposto-territorial-rural-como-instrumento-de-implementacao-dos-valores-e-principios-do-direito-ambiental-tributario/>>. Acesso em: 20 dez. 2010.

FURTADO, Celso. **O mito do desenvolvimento econômico**. São Paulo: Círculo do Livro, 1974.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito Tributário Internacional Contextualizado**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

HUNTINGTON, Samuel P. **A terceira onda: a democratização no final do século XX**. São Paulo: Ática, 1994.

JUNIOR, Ricardo César Ferreira Duarte. **Princípios do Direito Ambiental e a proteção constitucional ao meio ambiente sadio**. Disponível em: <<http://www.sosestagiarios.com/artigosler.php?idartigos=31&tipo=Direito%20Ambiental>>. Acesso em: 15 dez. 2010.

LEÃO, Renato Zerbini Ribeiro. **Os direitos econômicos, sociais e culturais na América Latina e o Protocolo de San Salvador**. Porto Alegre: S. A. Fabris Editor, 2001.

LEFF, Enrique. **Racionalidade ambiental: a reapropriação social da natureza**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente: a gestão ambiental em foco**. Doutrina, jurisprudência, glossário. 5. ed., reform., atual. e ampl. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, 2007.

MIRANDA, Pontes de. **Democracia, liberdade, igualdade**. Campinas: Bookseller, 2002.

PESSÔA, Leonel Cesarino. **O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1808-24322009000100005&script=sci\\_arttext](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1808-24322009000100005&script=sci_arttext)>. Acesso em: 20 nov. 2010.

PRESLHAKOSKI, Bruna Gomes da Costa. **A seletividade do IPI e o critério da essencialidade ambiental**. Disponível em: <<http://www.parana-online.com.br/colunistas/226/80950/>>. Acesso em: 15 jan. 2011.

SABBAG, Bruno Kerlakian. **O Protocolo de Quioto e seus créditos de carbono: manual jurídico brasileiro de mecanismo de desenvolvimento limpo**. 2. ed. São Paulo: LTr, 2009.

SAHOP – SECRETARIA DE ASENTAMIENTOS HUMANOS Y OBRAS PÚBLICAS. **Glosario de términos sobre asentamientos humanos**. México, DF: SAHOP, 1978.

SCHUMPETER, Joseph A. **A teoria do desenvolvimento econômico**. São Paulo: Abril Cultural, 1982.

SEN, Amartya Kumar. **Desenvolvimento como liberdade**. Traduz. e revis. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

\_\_\_\_\_. **Desigualdade reexaminada**. São Paulo: Record, 2001.

SIEDENBERG, Dieter Rugard. **Desenvolvimento: ambiguidades de um conceito difuso**. In: *Desenvolvimento em questão*. ano 2, n. 3, jan./jun.2004. Ijuí: Ed. Unijuí.

SILVA, Christine Oliveira Peter da. **Leitura e produção de texto jurídico**. Disponível em: <<http://www.christine.peter.nom.br>>. Acesso em: 26 abr. 2008.

SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. **As isenções aplicáveis ao ITR e a preservação ambiental**. Disponível em: <<http://www.ecopress.org.br/noticias+com+baixa+repercussao/as+isencoes+aplicaveis+ao+itr+e+a+preservacao+ambiental>> Acesso em: 12 dez. 2010.

SOUZA, Daniel Barbosa Lima Faria Corrêa de. **IPTU Ambiental**. Disponível em: <[http://www.uj.com.br/publicacoes/doutrinas/6870/IPTU\\_Ambiental](http://www.uj.com.br/publicacoes/doutrinas/6870/IPTU_Ambiental)>. Acesso em: 17 dez. 2010.

THE NATURE CONSERVANCY. Disponível em: <<http://portugues.tnc.org/>>. Acesso em: 8 ago. 2010.

TORRES, Heleno Taveira. Incentivos fiscais na constituição e o “crédito-prêmio de IPI”. **Revista Fórum de Direito Tributário**, RFDT, v. 14, abr./mar. 2005.

VARELLA, Marcelo Dias. **L'inégalité Nord-Sud et la construction juridique du “développement durable” dans le droit international**. Tese defendida na Universidade de Paris I, Panthéon-Sorbonne, para obtenção do título de doutor em Direito, Paris, 2002.

VEIGA, José Eli da. **Desenvolvimento sustentável: o desafio do século XXI**. 2. ed. Rio de Janeiro: Garamond, 2006.

VIEIRA, Liliane dos Santos. **Pesquisa e monografia jurídica na era da informática**. Brasília: Brasília Jurídica, 2003.



# Accountability e publicidade no estado democrático de direito

Einstein Almeida Ferreira Paniago

Gestor Fazendário (Sefaz-GO)  
Professor da Unifan  
Mestre em Gestão do Patrimônio Cultural  
pela PUC/GO

---

## Resumo

*Esse artigo analisa a accountability na governança estatal e sua relação com o controle social da administração pública sob a perspectiva consumerista e da responsabilidade da gestão fiscal. Adota uma abordagem sistêmica, discutindo a transparência dos gastos com publicidade e propaganda, os seus limites legais, a qualidade do gasto público, bem como a aderência da motivação de gastos desta natureza aos fundamentos e objetivos centrais da República Federativa do Brasil.*

## Palavras-chave

*Accountability; Gasto público; Propaganda; Transparência; Eficiência.*

## Abstract

*This paper analyzes the accountability in public governance and its relationship with social control of public administration according to consumer law and responsible fiscal management. It adopts a systemic approach, relating transparency of public spending on publicity and advertising, the coherence between motivation of public spending to the Brazilian laws and the foundations and central objectives of the Federative Republic of Brazil.*

## Keywords

*Accountability; Public spending; Advertising; Transparency; Efficiency.*

## 1 INTRODUÇÃO

A transição do modelo Burocrático para o Gerencial, na administração pública, ocorre em um contexto de transição do predomínio do modelo racionalista da

Administração como ciência aplicada – que tinha como fundamento a categoria *homo economicus* – para o uso do modelo de sondagem mista de Etzioni (1967, p. 385-392).

O Estado, sob a ótica contratualista, advém de um pacto tácito entre os indivíduos que na relação societária estabelecida passam a condição de cidadãos. Como qualquer organização, o ente público possui valores ou fundamentos e objetivos fundamentais ou estratégicos: dentre os valores do Estado brasileiro, destacam-se na análise do objeto deste trabalho a cidadania, a dignidade da pessoa humana e o pluralismo político, expressos no art. 1º da Carta Política. O exercício desses valores é elemento essencial na constituição de um Estado Democrático de Direito; no entanto, a estruturação do Estado implica o exercício, mesmo que transitório em face do processo democrático, de alguma forma de dominação de um grupo político sobre o coletivo. Uma das expressões mais significativas da cidadania é a participação popular, exercida por meio de diversas formas de colaboração direta no planejamento e no controle social das ações estatais: para o exercício da cidadania em um ambiente democrático é imprescindível a transparência dos atos do administrador público, pois caso contrário o processo de dominação política tende a natural degeneração do regime.

Um ciclo virtuoso entre transparência governamental e controle social favorece a mudança da cultura institucional do Estado, implicando o amadurecimento

a *accountability*<sup>1</sup> que se apresenta como uma das características inerentes da revolução gerencialista; sua expressão é aferida no grau de transparência dos atos da administração pública, cuja operacionalização deve se dar em harmonia com os princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, presentes no *caput* do art. 37 da Constituição da República Federativa do Brasil (CF/88).

No âmbito da publicidade na administração pública, importa reconhecer que o Estado é essencialmente um prestador de serviços cujos objetivos fundamentais se encontram expressos, no caso brasileiro, no art. 3º da Carta Magna. O desvio de finalidade pública da publicidade e propaganda governamental implica, de forma geral, afronta à dignidade da pessoa humana e, por consequência, dos fundamentos da República. Assim, os direitos e garantias fundamentais relativos à proteção do consumidor devem nortear também os limites e moralidade da publicidade e da propaganda governamental.

A Organização das Nações Unidas (ONU) teve uma importante participação na internacionalização da defesa dos interesses dos consumidores: em sessão plenária de 16 de abril de 1985, foi aprovada a Resolução nº 39/248, na qual no art. 1º são fixadas as principais diretrizes em matéria de Direito do Consumidor, como objetivos à colaboração internacional no sentido de auxiliar os países membro a instituírem e manterem um “*adequate protection for their population as consumers*”, facilitando a elaboração de práticas de governança e métodos produtivos que preservem o direito do consumidor. Em um movimento independente, mas convergente com os princípios gerais discutidos no âmbito da ONU, a *International Organization of Consumers Unions* (IOCU) – organização não governamental cuja atuação é de amplitude mundial – promoveu uma primeira conferência para a América Latina sobre direito do consumidor, realizada em Montevidéu, no mês de outubro de 1986: esse movimento foi seguido de um encontro, patrocinado pela ONU, que contou com pouco mais de 20 (vinte) países-membro e centrou-se na discussão das estratégias de implementação de práticas recomendadas para a proteção ao cidadão-consumidor no continente latino-americano. Assim sedimentou-se o caminho para o advento do Código de Proteção e Defesa do Consumidor pátrio.

Os atuais direitos do consumidor fazem parte do rol extensível de direitos individuais, por força do disposto no § 2º do art. 5º da CF/88. Desta feita, estando o direito do consumidor assegurado constitucionalmente como parte dos direitos e garantias fundamentais, o estudo dessa matéria remete à revisão da própria função<sup>2</sup> dos direitos dos indivíduos e dos cidadãos.

1 Termo sem tradução na língua portuguesa, apontado “como uma das principais ferramentas de democratização da atividade política, especialmente governamental” (BEZERRA, 2008, p. 13).

2 Para Canotilho (1998, p. 13), essa função reveste-se de dupla perspectiva: a) constituem, em um plano jurídico-objetivo, normas de competência negativa para os poderes públicos, proibindo fundamentalmente as ingerências destes na esfera jurídica individual; b) implicam, no plano jurídico-subjetivo, o poder de exercer positivamente direitos fundamentais (liberdade positiva) e de exigir omissões dos poderes públicos, de forma a evitar agressões lesivas por parte dos agentes públicos (liberdade negativa).

A Carta Política brasileira, quando no *caput* de seu art. 37 inaugura os princípios fundamentais da administração pública, determina que a publicidade esteja presente em todos os atos administrativos como condição de seu aperfeiçoamento. No entanto, no §1º do citado dispositivo, o constituinte expressa claramente a formas permitidas de publicidade estatal, *in verbis*:

Art. 37. ....

§ 1º – A publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverá ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos.

A publicidade dos serviços públicos sofre, no ordenamento jurídico em vigor, comandos que determinam ação, outros que determinam omissão, bem como outros que caracterizam a própria omissão como publicidade enganosa, quando analisado o poder-dever do Estado à publicidade sob a ótica dos direitos do cidadão-consumidor.

Este trabalho propôs-se a contribuir com os estudos relativos ao direito constitucional do cidadão às informações sobre os serviços públicos e atos da administração pública, sob as óticas consumerista e da responsabilidade de gestão fiscal, visando determinar o direito de contrapropaganda na incidência de propaganda enganosa da administração pública e outros meios de potencializar o controle social sobre os gastos com publicidade e propaganda governamental.

O método de abordagem utilizado foi o sistêmico. Bertalanffy (1968) definiu sistema como elementos estruturados por inter-relações não caóticas em um conjunto; ou seja, ordenados para atingir determinado objetivo. Nesse método, delimita-se um sistema, visando estudá-lo em pesquisas de áreas das ciências sociais, a partir de elementos básicos de um modelo organizacional: esses elementos, quando constituírem um conjunto ordenado em relação a sua interação com o ambiente (aqueles elementos dispostos fora do sistema), caracterizarão um sistema aberto. O sistema jurídico, sob a perspectiva funcionalista, se amolda perfeitamente ao conceito de sistema organizacional aberto, estabelecido como modelo matriz a partir do qual se estudou o fenômeno jurídico objeto deste artigo. Uma das características do método sistêmico é sua capacidade de abarcar perspectivas próprias de diversas ciências no estudo de determinado fenômeno. Complementarmente à abordagem sistêmica, utilizou-se de pesquisa descritiva, iniciando-se por revisão bibliográfica – com o fito de “cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente” (GIL, 2008, p. 45) – bem como pesquisa documental – que entendida por Godoy (1995, p. 21) como qualitativa, constitui-se em exame de materiais para análise ainda não processada por meio da mesma interpretação ou abordagem – e do método lógico-dedutivo – este quando se tratar de questões teóricas em uma perspectiva do dever-ser, especialmente quanto aos marcos legais das políticas públicas pesquisadas – e método indutivo, quando os

elementos amostrais apresentaram padrões estocásticos, porém com relações de significância que justificam extrapolações das conclusões.

## **2 ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO**

Os objetivos do macro sistema Estado, na perspectiva ofertada por Lima (1982, p. 15-16), podem ser definidos a partir da utilidade pública de seus atos, tais como a manutenção da ordem pública e a distribuição da justiça, em conformidade com o pacto social fundante; pois, como ensina Rousseau (1981, p. 27), o contrato social visa à associação de seus partícipes – cidadãos – de forma que o Estado, no exercício legítimo da força, defendendo e protegendo a “força comum a pessoa e bens” individuais, permita que cada um permaneça tão livre quanto antes.

Em um contexto de uma sociedade organizada, não se pode falar exatamente das mesmas liberdades que em tese poderiam ser gozadas por um indivíduo em meio ambiente em que inexistissem seus pares: no convívio social passa-se a defender liberdades individuais equivalentes, em uma perspectiva que pode ser explicada pelo conceito de cidadania regulada de Santos (1979), em uma articulação do controle social sobre a atuação estatal como expressão da liberdade do cidadão inserido em ambiente regulado pelo Estado Democrático de Direito.

Embora a superioridade do interesse público sobre o privado se apresente como um axioma do Direito contemporâneo, deve-se ater aos limites necessários à manutenção dos interesses privados (BANDEIRA DE MELLO, 1997, p. 29) em uma perspectiva maximizante das liberdades individuais; até porque, conforme leciona Sen (2000, p. 18, 31 e 33), a “liberdade é central para o processo de desenvolvimento” podendo-se compreender o desenvolvimento coletivo como dependente da “livre condição de agente das pessoas”.

Em um Estado Democrático de Direito, deve-se primar pela transparência governamental enquanto dimensão das liberdades substantivas Sen (2000, p. 25) e, para tanto, faz-se necessário o constante aprimoramento da responsividade dos agentes públicos e o aprimoramento dos sistemas de controle interno e externo da administração pública. Gomes (1999) entende que um sistema de controle compreende a estrutura e o processo de controle, sendo que essa estrutura se configura em função das variáveis-chave que derivam do contexto social e da estratégia da organização, levando em consideração as responsabilidades que devem ser assumidas por cada gestor.

A partir da transparência e da confiança nos sistemas formais de controle é que se desenvolvem no cidadão os sentimentos de pertencimento e participação: é no exercício da cidadania, por conseguinte, que se garante que o exercício do poder seja materialmente democrático e não apenas sob o aspecto formal.

## 2.1 SOCIEDADE E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A sociedade brasileira avançou, nas últimas duas décadas, na reestruturação das instituições democráticas e, no âmbito do Estado, na transição do modelo burocrático para o gerencial. No entanto, traços populistas nas políticas públicas e práticas de governo, distorcem o processo democrático e ainda sustentam significativas perspectivas patrimonialistas em algumas políticas de Estado, o que motivou O'Donnell (1988) a classificar a democracia da América Latina como delegativa<sup>3</sup> como algoz da *accountability*.

Bezerra (2008, p. 14) leciona que a responsividade é dimensão relevante para a democracia e exercício crescente da cidadania; “ou seja, a criação de mecanismos que possibilitem maior aproximação entre as preferências dos cidadãos e o processo de formulação de políticas públicas.” Por outro lado, verificam-se perspectivas pragmáticas, como a do Banco Mundial, nas quais as questões de governança corporativas na administração pública, como os níveis de *accountability*, são questões prementes para equilíbrio da economia internacional e manutenção do modelo de desenvolvimento ocidental, conforme nos relata Borges (2003, p. 4).

## 2.2 CONTROLE SOCIAL

A crescente preocupação da sociedade civil organizada com a instituição Governo lastreia-se no cenário brasileiro, na opinião de Heidemann e Salm (2010, p. 32), nas seguintes premissas:

- (1) o mercado não substitui o Estado, e os dois precisam um governo societário;
- (2) as atribuições pertinentes a uma governança societária estão crescendo;
- (3) os cidadãos-contribuintes querem melhor desempenho do que estão recebendo em troca dos elevados impostos que estão pagando.

Em que pesem os sinais de amadurecimento da sociedade civil organizada, quanto à necessidade do controle social sobre as políticas públicas, especialmente sobre aquelas classificadas como de Estado, “a preocupação com a implementação de políticas não tem merecido tantos estudos quanto as iniciativas de modelagem teórica para a formulação e para a avaliação de políticas.” (HEIDEMANN; SALM, 2010, p. 37).

Bobbio (1997, 1993) leciona que o desenvolvimento e a mudança social são os fatores condicionantes para que surja, amplie-se e universalize-se a aplicação dos chamados novos direitos, cujo elemento comum é o exercício da plena cidadania e que, por sua vez, decorre da relação de participação que é estabelecida entre os integrantes de uma dada sociedade e o Estado. Wolkmer (2003) afirma que para se compreender os

---

<sup>3</sup> Na democracia delegativa, ocorrem eleições livres, no entanto o vencedor do processo eleitoral está autorizado a governar da maneira que lhe pareça apropriada, não condicionado ao plano de governo e promessas que apresentou durante a campanha.



chamados novos direitos, é necessário o estudo da trajetória da moderna concepção dos direitos do homem, especialmente quanto aos denominados direitos humanos ou fundamentais que, segundo a aceção da maior parte das organizações internacionais ocidentais, são válidos para todos os homens em todos os lugares e se propõem a garantir a participação e controle social sobre o governo como uma das premissas da democracia e fundamento do Estado Democrático de Direito.

Como nos ensina Mota (2006), a CF/88 institucionalizou o controle social sobre a gestão das políticas públicas por meio de vários dispositivos instrumentais e, ao longo das duas últimas décadas, diversos mecanismos de participação da comunidade vêm sendo, gradativamente, implementados. A ação popular, como instrumento para cobrar-se transparência e responsabilidade fiscal de forma a propiciar a mudança cultural dos agentes públicos necessária à *accountability* governamental, faz parte das inovações de participação da sociedade no controle dos interesses públicos: esse instrumento garante, pois, a possibilidade de o cidadão comum agir em defesa do interesse coletivo. Apesar de um conjunto de movimentos sociais e mudanças organizacionais do Estado, vários estudiosos registram a dificuldade cultural para a implementação mais rápida de um controle social efetivo das políticas públicas e práticas de governo; isso porque “nossa burocracia, por exemplo, não rompeu com as formas patrimonialistas derivadas da ordem colonial e reproduzidas pela ordem republicano-oligárquica que precedeu a industrialização” (NOGUEIRA, 1998, p. 204). Sob esse prisma, pode-se afirmar que a gestão política do Estado tem se apresentado, muitas vezes no Brasil, como assunto de domínio de interesses particulares, ora da elite burocrática ora dos resquícios oligárquicos.

### 3 ACCOUNTABILITY E GOVERNANÇA PÚBLICA

No contexto da administração pública gerencial, há, por premissa, a necessidade do desenvolvimento do *accountability*, na perspectiva endógena, e, na dimensão exógena, do controle social sobre as políticas de Estado. Entretanto, como leciona Campos (1990, p. 48), para promover uma mudança na administração pública brasileira e a tornar *accountable*, faz-se necessário que se realize, de forma concomitante, uma mudança no comportamento da sociedade e do Estado, relacionada ao amadurecimento da democracia: “a) organização dos cidadãos para exercer o controle político do governo; b) descentralização e transparência do aparato governamental; e c) substituição de valores tradicionais por valores sociais emergentes”.

A palavra *accountability* remete, implicitamente, à responsabilização pessoal do agente público pelos atos que pratica e, explicitamente, à exigente prontidão para a prestação de contas. Embora seja um termo que se tornou recorrente entre os intelectuais ingleses a partir do fim do Século XVIII, não se encontra sinônimo em língua portuguesa para a mesma ideia e, na realidade da administração pública brasileira, esse termo ou a ideia que ele representa não é aplicado para traduzir ou contextualizar políticas públicas até o fim do Século XX. Pode-se associar o

aparecimento do termo na praxe da administração pública inglesa com a emergência do sistema capitalista que forçou as instituições públicas, em virtude da vigilância quanto às condições efetivas de livre concorrência, a abandonarem paulatinamente os referenciais do patrimonialismo (CAMPOS, 1990).

Tinoco (2002, p. 62) leciona que *accountability* corresponde “à obrigação de executar algo, que decorre da autoridade delegada e ela só quita com a prestação de contas dos resultados alcançados e mensurados pela Contabilidade”.

O controle interno<sup>4</sup> visa, principalmente, realizar ação preventiva antes que ações ilícitas, imorais ou impróprias, contrariando os princípios da administração pública, possam se concretizar; no entanto, como tal controle se funda em estruturas cujos marcos regulatórios definem modelos de supervisão não apenas funcional, mas hierárquicos, as conclusões de auditorias e publicações de análises estão, muitas vezes, sujeitas ao crivo corporativista ou se flexionam à perspectiva político-partidária do grupo que se encontra no poder.

Verifica-se que, analisando a evolução dos instrumentos de gestão corporativa no setor público, o art. 76 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, inovou ao consagrar no ordenamento jurídico brasileiro os princípios de planejamento, de orçamento e controle, estabelecendo que o Poder Executivo exerça os três tipos de controle da execução orçamentária: a) legalidade dos atos que resultem arrecadação da receita ou a realização da despesa e o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; b) a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; c) o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

O advento da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – para Motta (2001), fortaleceu a aplicação do princípio jurídico da eficiência na propositura e cumprimento das metas fiscais, enfatizando o controle do percurso para consecução de resultados. Em consequência, o controle da aplicação do princípio da economicidade tornou-se perceptível pela conceituação mais exata de gestão orçamentária e fiscal e pelo desenvolvimento do princípio fundamental da responsividade que lastreia a *accountability*.

Para a avaliação de um ato administrativo sob a ótica da *accountability*, faz-se necessário verificar a ponderação no caso concreto de todos os princípios constitucionais explícitos que orientam a administração pública, em especial o da moralidade e publicidade, como bem preceitua Kliksberg (2008, p. 30) quando comenta a importância da ética para a instauração de um círculo virtuoso que possa – focando-se nos objetivos fundamentais da República – diminuir as desigualdades sociais por meio de um desenvolvimento socioeconômico e político-cultural sustentável. Assim, nota-se que:

---

4 Arts. 70, 71 e 74 da CF/88.

A combinação de políticas públicas transparentes, livres de toda corrupção, com um gerenciamento de melhor qualidade, que garanta a toda a população seus direitos à alimentação, saúde, educação e trabalho, como é devido em uma sociedade democrática, e um capital social mobilizado plenamente, que as complemente, pode desencadear um círculo virtuoso no país e na região.

Nos termos lecionados por Przeworski (1998, p. 67) e Schedler (1999), mesmo que as instituições democráticas tradicionais estejam funcionando, não há garantia de *accountability*. Logo surge, dada à assimetria entre os atores estatais e não estatais, a proposta de instituições independentes – integrantes da sociedade civil organizada – que aperfeiçoem a avaliação do cidadão *a priori*, concomitante e *a posteriori* sobre os atos do governo relativos às políticas públicas e não apenas sobre os resultados, embora permaneçam relevantes os sistemas de controle interno e externo, tal como definido na CF/88.

## 4 CIDADÃO-CONSUMIDOR E PUBLICIDADE

### 4.1 EVOLUÇÃO JURÍDICA

Embora haja crítica quanto à terminologia – em face do direito ter caráter evolutivo – a doutrina classifica os direitos fundamentais em gerações: os de primeira a terceira refletiriam a efetivação do ideário da Revolução Francesa – liberdade, igualdade e fraternidade (DE LUCCA, 2003, p. 426). Alguns doutrinadores, como Bonavides (2000, p. 514-518 e 524-526), têm apontado o advento de uma quarta geração de direitos relativos à sociedade da informação e globalização econômico-cultural, com destaque para o direito à democracia, à informação e à diversidade.

Os direitos do consumidor, para a maioria dos doutrinadores, é considerado um direito de segunda geração em virtude de suas nuances econômica e social, relacionando-se com os meios de efetivação de uma sociedade justa e solidária. Quanto ao disposto no art. 5º, XXXII, da CF/88, há discussão doutrinária sobre sua classificação como garantia ou direito individual.<sup>5</sup>

Embora a natureza jurídica dos direitos do consumidor seja elevada à estatura constitucional, sua eficácia e aplicabilidade dependem da interpretação sistemática dos dispositivos da Carta Magna; especialmente quanto ao enunciado da obrigação do Estado promover, “na forma da lei”, a defesa do consumidor.

Dentre os principais diplomas infraconstitucionais que visam dar eficácia e aplicabilidade ao previsto no art. 5º, XXXII, da CF/88, pode-se destacar o CDC – Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 – elaborado com significativo atraso pelo

5 “A distinção entre direito e garantia individual remonta a Rui Barbosa, ao separa as disposições meramente declaratórias, que são as que imprimem existência legal aos direitos reconhecidos, e as disposições assecuratórias, que são as que, em defesa dos direitos, limitam o poder” (MORAES, 2008, p. 33). Já Canotilho (1998) leciona no sentido de que as clássicas garantias são também direitos, mesmo que muitas vezes seja ressaltado seu caráter instrumental de proteção dos direitos.

Congresso Nacional, se confrontada a realidade com as condições estabelecidas pelo art. 48 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

O art. 5º, § 2º, da CF/88 dispõe que os direitos e garantias expressos na Carta Política Brasileira “não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”<sup>6</sup>

## 4.2 CONCEITO DE CONSUMIDOR

O Código de Defesa do Consumidor, no art. 2º, define consumidor como “toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final”, sendo equiparada a consumidor a coletividade de pessoas – ainda que indetermináveis – quando esta intervier na relação de consumo. Dessa forma, consumidor é a pessoa física ou jurídica, reconhecida como a parte mais fraca da relação de consumo, sendo a destinatária final de um produto ou serviço. Na análise da publicidade e propaganda enganosa ou abusiva, importa ressaltar que o conceito de consumidor é ainda, ampliado – efeito da proteção estatal – pelo teor dos arts. 17 e 29 do CDC quando tratam tanto das vítimas de consumo como das pessoas expostas às práticas comerciais de qualquer espécie.

No direito tradicional o consumidor vem denominado como: a) comprador no contrato de compra e venda; b) vítima que sofre danos por falhas de produtos ou serviços; c) aderentes nos contratos de adesão; d) receptor da mensagem publicitária; etc. Estando estes conceitos presentes no art. 17 do CDC, por estar o consumidor direta ou indiretamente exposto no uso do produto ou serviço, em sua integridade física ou psíquica e, nos termos do art. 29 desse diploma legal, exposto às práticas comerciais e contratuais.

Em razão de sua hipossuficiência, o cidadão-consumidor possui legitimidade para propor ações judiciais visando à cessação de práticas abusivas e/ou ilícitas; pois, independentemente de sua legitimação como substituto processual da coletividade, ressalta-se sua condição formal de vítima de consumo.

A tutela dos interesses dos consumidores não se limita apenas à responsabilidade contratual. Estende-se às relações pré-contratuais, presentes em práticas comerciais como: oferta, publicidade de produtos, etc. O próprio CDC também vem permitir que a tutela jurídica incida sobre o consumidor-adquirente, o consumidor-vítima e o destinatário final da publicidade ou da promoção de vendas.

---

<sup>6</sup> Alguns doutrinadores defendem que esse texto eleva o *status* dos direitos e garantias individuais explicitados em normas infraconstitucionais, mas decorrentes da Lei Maior, ao nível constitucional e, quando associado ao art. 60, §4º, IV, da CF/88, devem ser compreendidos como protegidos por cláusulas pétreas. Para aperfeiçoar o entendimento sobre a matéria, é necessário que se compreenda como impossível, no atual ordenamento jurídico nacional, retroagir nos direitos do consumidor até mesmo em virtude das normas constitucionais programáticas, bem como das garantias de cidadania e de dignidade da pessoa humana como fundamentos do Estado brasileiro (art. 1º, II e III, da CF/88).

### 4.3 PUBLICIDADE

Publicidade, segundo diversos doutrinadores, seria toda atividade – planejada e racional – que promova junto aos consumidores a divulgação das vantagens, qualidades de um produto, um serviço, uma marca, etc. Esta atividade é elaborada por um patrocinador identificado, destinada a influenciar opiniões, sentimentos e as atitudes das pessoas e visa possibilitar o escoamento da produção de bens e serviços em uma economia de mercado.

Ela utiliza técnicas persuasivas e criativas com a finalidade de desenvolver a demanda de um produto e um serviço e criar para dada instituição uma imagem benéfica em relação aos seus objetivos e satisfazer o gosto do consumidor realizando, assim, o bem-estar social.

O consumidor é, de certa forma, levado a confiar no produto ou no serviço anunciado, pois a imagem parece testemunhar muito sobre seu teor, uma vez que a publicidade leva a crer que o produto é de boa qualidade e procedência, afinal, seguindo o bom senso ninguém anunciaria algo ruim.

Em nome disso, a publicidade tem cada vez mais investido seu esforço para atrair o mercado consumidor. Segundo estudiosos da área publicitária, em decorrência da diversificação de produtos e da produção em massa, a padronização desses produtos, as novas formas de comércio, a luta comercial, seriam alguma das principais causas da súbita expansão da publicidade.

Devem ser salientados os elementos que compõem o conceito jurídico de publicidade. Os mais significativos são: a) patrocinador, aquele que subscreve a mensagem publicitária; b) as instituições promocionais; c) persuasão; d) difusão conjunto de meios de comunicação utilizados para a divulgação de um anúncio; e e) informação, representada no teor do anúncio.

A publicidade é patrocinada e incentivada pelo anunciante que ninguém mais é do que o fornecedor, o fabricante ou o comerciante, enfim o beneficiário direto da expansão do consumo. De certa forma, a propaganda é uma arte e teve no empreendedor e – no modelo patrimonialista – nos governos verdadeiros “mecenas”. Os dois últimos elementos são, como já foi dito, a difusão e a informação.

Os anúncios publicitários são basicamente de dois tipos: a) os promocionais, que são os que vendem algo, têm como objetivo convencer o povo à compra de produto, por exemplo; e b) os institucionais, que são aqueles que “louvam” o patrocinador, com intenção de “construir” uma imagem positiva da empresa. Estes possuem ideias simpáticas ao público. A publicidade, portanto, difere das veiculações de informações de caráter educacional, pois deve ser persuasiva, visa influenciar o público a adquirir uma mercadoria ou contratar um serviço: assim, possui artifícios que induzem o consumidor a querer possuir o que estiver sendo anunciado.

As duas grandes finalidades de uma publicidade seriam o favorecimento direto ou indireto do patrocinador, por meio da venda de produtos e serviços, e a influência sobre determinadas ações do público. Esta influência é a própria razão de ser da mensagem publicitária, ela pode “pretender” o comportamento das que se destinam a um conceito benéfico para uma empresa. Assim, podemos conceituar a importância da publicidade, sendo ela toda comunicação de entidades públicas, privadas ou não personalizadas, realizadas por qualquer meio impresso, televisionado, ou por meio das novas tecnologias da informação e comunicação, que tem como objetivo influenciar o público a favor de produtos ou serviços, beneficiando os anunciantes, que visam, ou não, o lucro. A publicidade contribui para que o produto seja não só conhecido, mas desejado.

Em que pesem os aspectos de promoção – direta ou indireta – de produto ou serviço, a veiculação da publicidade não prescinde da observância do dado essencial, cujo conceito jurídico encontra-se insculpido no art. 37, § 3º, do CDC.

#### **4.4 PUBLICIDADE E PROPAGANDA**

A propaganda, como promoção, pode ser compreendida como um dos pilares do *marketing*, na visão de D’Angelo (2003); sendo sinônimo de comunicação de *marketing*, conceituada por Shimp (2002, p. 31 e 511) como “o conjunto de todos os elementos do *mix* de *marketing* de uma organização, os quais facilitam o intercâmbio, estabelecendo significado compartilhado com os clientes da organização”. Já a publicidade é o conjunto de estímulos não pessoais que informam ou criam a demanda de um produto ou serviço, através de meios de comunicação como rádios, televisão e outros veículos materiais não pagos pelo patrocinador. A propaganda é um conjunto de meios de publicidade, utilizados pelo patrocinador para que divulgar suas ideias, comunicando-lhes fatos ou versões que a própria fonte de divulgação deseja tornar conhecidos.

Ao longo do tempo, a lei brasileira considerou publicidade e propaganda como sinônimos. O Decreto-lei nº 4.112, de 13 de fevereiro de 1942, proibia que alguns profissionais como médicos, dentistas, enfermeiros, etc., divulgassem anúncios com as características de propaganda nele proibidos, e os termos, anúncio e propaganda eram considerados equivalentes nesta norma.

Em 1965, com a Lei da Propaganda, a atividade publicitária foi regulamentada, contendo a distinção entre a publicidade e a propaganda. No art. 5º do diploma retro, conceitua-se propaganda como toda e qualquer forma paga de comunicação, apresentação não pessoal de ideias, por meio da identificação do próprio patrocinador. Atualmente, ainda há muita confusão em torno das palavras propaganda e publicidade, e muitos doutrinadores equiparam as duas expressões. A propaganda é uma atividade voltada para a difusão de ideias ao passo que a publicidade está voltada para a difusão de um produto ou serviço específico.

Em outros ordenamentos jurídicos, as duas expressões adquirem significados diversos do que conhecemos no Brasil. No direito consuetudinário inglês, por exemplo, *publicity* significa a condição ou estado público de algo do conhecimento comum. Já a propaganda seria a difusão de ideias ou doutrinas, seria *advertising*.

São diversos os tipos de propaganda, um exemplo seriam aquelas presentes nos jornais, que são de grande variedade, pois vão desde anúncios fúnebres até convocações de acionistas de empresas. Além de classificados que vendem, alugam, emprestam, promovem um determinado objeto.

O objetivo da propaganda é um fim ideológico, religioso, filosófico, político, econômico ou social. A publicidade, na iniciativa privada, tem como objetivo o ideal comercial e, no serviço público, o objetivo de divulgar políticas públicas específicas, ato administrativo, norma ou decisão judicial; nos dois casos ela é paga, o que muitas vezes não ocorre em relação à propaganda. O Código de Defesa do Consumidor não cuida diretamente do tema propaganda, mas ele disciplina regras para a publicidade.

A publicidade produz na sociedade de consumo, o desejo de possuir o anunciado, o divulgado, o “valorizado”. Sabendo disso, os empresários e os agentes políticos se tornam cada vez mais anunciantes e muitas vezes sacrificam a veracidade, produzindo diversas publicidades enganosas. Dessa forma, esta precisa ser vigiada e combatida podendo ser traduzida como um engodo para o consumidor.

Parte da doutrina entende que a propaganda seria todo o esforço de comunicação tendente a beneficiar uma instituição, um produto ou um serviço, sob patrocínio de alguém. Porém, a publicidade seria o esforço da comunicação destinado a influenciar atitudes, sendo que na iniciativa privada eventualmente é dispensável a veiculação expressa do patrocínio.

Um exemplo seria a divulgação de uma campanha para o consumo de café, sendo isto a publicidade. Contudo, a veiculação pelos meios de comunicação da marca do café seria a propaganda. Assim, esta é o meio por meio do qual qualquer publicidade populariza um produto, ela é instrumento daquela.

#### 4.5 PRINCÍPIOS INFORMATIVOS DA PUBLICIDADE

O art. 36 do Código de Defesa do Consumidor submete a publicidade a dois princípios fundamentais: o da identificação da publicidade e o da veracidade. No entanto, ao longo de todo o diploma legal, encontramos implicitamente ou bem identificados, outros diversos princípios que norteiam todo o instituto da publicidade. Importante apenas lembrar que a maioria desses princípios são apontados como institutos básicos na elaboração do CDC, tendo este como finalidade primordial a defesa do consumidor.

O primeiro princípio a ser analisado é o da identificação da publicidade, que afirma que toda mensagem publicitária deve ser identificada pelo consumidor, da forma mais rápida e simples possível. Não se aceitando a publicidade clandestina ou a subliminar. O consumidor tem que saber que o anúncio que está sendo divulgado, do qual ele é o receptor, tem uma finalidade publicitária, de divulgação, comercialização e consumo de algo determinado.

O Código de Regulamentação Publicitária disciplina a matéria das campanhas testemunhais; aquelas onde as mensagens são comprovadas pela notoriedade e credibilidade de pessoas famosas, autoridades, endossando a qualidade de um produto ou um serviço; estabelecendo critérios para o uso da figura das “celebridades”, evitando que o consumidor seja induzido ao erro.

O segundo princípio presente no art. 36, do CDC, é o da veracidade, no qual se entende que qualquer mensagem publicitária que serve para, por exemplo, vender certo tênis, deve estar calcada na qualidade, no desempenho real do produto e, até mesmo usando de um apelo emocional que explora o desejo e o sonho, deve ser embasada sempre em dados fáticos, verdadeiros, comprováveis, que não induzam o consumidor a qualquer enganiosidade ou falsidade sobre o que está sendo divulgado.

Um anúncio não deve conter ambiguidades, exageros, que possam enganar o hipossuficiente sobre as reais características de um produto. Segundo o Código Brasileiro de Autorregulamentação Publicitária, a campanha sobre uma mercadoria ou um serviço a ser prestado, deve ser amplamente honesta, verdadeira e respeitadora das leis do país.

É proibido mentir, omitir informações, sobre o conteúdo a ser divulgado em campanhas publicitárias, além de poder estar apresentando o risco da ofensa a certa pessoa ou a uma coletividade, acarretando um possível dano moral. Todos os fatos de uma publicidade devem ser passíveis de comprovação, sendo dessa forma, congruentes com a realidade.

Do princípio da veracidade, surge outro instituto que seria o da informação, tanto no sentido de informação como função da publicidade ou como direito do consumidor. Alguns doutrinadores alegam que a publicidade tem sua função informativa quando leva ao conhecimento dos cidadãos a existência de produtos ou serviços que se destinam à necessidade humana. Outros sustentam que além da publicidade ser um veículo de comunicações de diversas informações, o próprio consumidor tem direito a uma divulgação legítima, estando esta afirmação presente na Resolução nº 39/428 de 10/4/1985 das Nações Unidas, na qual se deve proteger e capacitar os hipossuficientes para estes fazerem escolhas acertadas de acordo com seus anseios e desejos.

O sujeito passivo do dever de informar é o fornecedor e o sujeito ativo, como podemos perceber, é o consumidor. O fabricante deve informar por meio de



impressos apropriados ou até mesmo nas embalagens das mercadorias, explicações corretas, quantitativas, qualitativas e simples, para que qualquer pessoa possa entender o que o patrocinador deseja informar ou vender.

Dessa forma, caracterizam-se quatro adjetivos mais significativos sobre o princípio da informação: os anúncios devem ser claros, corretos, precisos e ostensivos. Não devem conter dados errôneos, em uma linguagem simples, sem grandes retóricas, determinando dados essenciais de tempo, espaço e uso de produtos e serviços.

Outro importante princípio, também adotado pelo legislador, é o da identificação da mensagem publicitária. Não se aceita a publicidade clandestina nem a subliminar. O fato de o consumidor saber que aquela mensagem recebida tem a finalidade de divulgar uma mercadoria ou um serviço irá logo de início lhe despertar seu espírito crítico, refletindo na sua postura perante a sociedade e a própria situação que está sendo vivida. O próprio Código de Autorregulamentação publicitária também se manifesta nesse sentido, nos arts. 28, 29 e 30, além de estar presente no art. 36, *caput*, do CDC.

Do princípio supracitado, surgem dois outros institutos: o da transparência e o da redação clara nos contratos consumeristas. O primeiro seria uma das grandes finalidades das normas jurídicas, assegurando a transparência necessária nas relações de consumo, evitando que o fornecedor confunda o consumidor e imponha a ele certas obrigações que se tivesse compreendido o texto não teria assumido.

Os contratos e as propagandas devem ser vinculados de forma clara e precisa, de modo a facilitar a compreensão do hipossuficiente, sob pena de não o obrigar a cumprir o próprio contrato. Esses princípios estão dispostos no art. 46, § 2º, *caput* e art. 54 do CDC.

Na análise do objeto de estudo, convém, ainda, visitar alguns outros princípios que devem ser aplicáveis: a) boa-fé, presente no art. 4º do CDC e Carta Política pátria, norteando todo o sistema jurídico brasileiro, inclusive as relações de consumo; b) vinculação contratual da publicidade, podendo o consumidor exigir do fornecedor o cumprimento do conteúdo do anúncio (art. 30 e 35, CDC); c) não-abusividade da publicidade, que tem por objetivo reprimir desvios que prejudicam os consumidores (art. 37, § 2º, do CDC); d) inversão do ônus da prova (art. 38, do CDC); e) correção do desvio publicitário (art. 56, XII, DO CDC).

#### **4.6 PUBLICIDADE ENGANOSA**

O Código de Defesa do Consumidor fala em publicidade, a CF/88 fala em publicidade dos atos estatais e propaganda, mas ambas as palavras expressam a intenção do fornecedor de apresentar seus produtos ou serviços. Para a compreensão da responsabilidade na publicidade pública enganosa, faz-se necessário compreender quando a responsabilização se dá de forma subjetiva e quando é objetiva.

Dias (1944, p. 42) entende que a noção de culpa precária no direito romano não chegou a ser estabelecida como fundamento da responsabilidade; nesse mesmo sentido Lisboa (2001, p. 20) informa que primitivamente ao causador do dano era atribuída a responsabilidade de eventual reparação do prejuízo, independentemente da apreciação da culpa. Prevalencia, assim, a teoria objetiva que a partir do período justiniano – com a Lex Aquilia – vai ceder paulatino espaço à teoria subjetiva que hoje fundamenta a responsabilidade civil nas relações de consumo, como demonstra o art. 1382<sup>7</sup> Código Civil francês de 1804: “qualquer ato humano, do qual decorra dano a outrem, obriga aquele que deu causa à reparação.”

O Código de Defesa do Consumidor tratou de conceituar a publicidade enganosa nos §§ 1º e 3º do art. 37, senão vejamos:

§ 1º É enganosa qualquer modalidade de informação ou comunicação de caráter publicitário, inteira ou parcialmente falsa, ou, por qualquer outro modo, mesmo por omissão, capaz de induzir em erro o consumidor a respeito da natureza, características, qualidade, quantidade, propriedades, origem, preço e quaisquer outros dados sobre produtos e serviços.

§ 3º Para os efeitos deste código, a publicidade é enganosa por omissão quando deixar de informar sobre dado essencial do produto ou serviço.

Qualquer modalidade de informação ou comunicação de caráter publicitário que induza o consumidor em erro é considerada enganosa. Trata-se, portanto, de um conceito bastante amplo que faz com que o consumidor acredite em algo que não corresponde à realidade do produto ou serviço, do qual – conforme Marques *et al* (2007, p. 203) – extrai-se que:

[...] não se exige prova de enganabilidade real, bastando a mera enganabilidade potencial (“capacidade de indução ao erro”); é irrelevante a boa-fé do anunciante, não tendo importância o seu estado mental, uma vez que a enganabilidade, para fins preventivos e reparatórios, é apreciada objetivamente; alegações ambíguas, parcialmente verdadeiras ou até literalmente verdadeiras podem ser enganosas; o silêncio – como ausência de informação positiva – pode ser enganoso; [...]

O alvo da publicidade é o consumidor, “toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final”. (art. 2º do CDC).

Basta que a publicidade induza o consumidor em erro para que seja enganosa. Então, independentemente de ser este consumidor informado, desinformado, atento, desatento, saudável, doente, criança, idosos, etc., ela será enganosa se induzir o consumidor em erro.

<sup>7</sup> *Tout fait quelconque de l'homme, qui cause à autrui un dommage, oblige celui par la faute duquel il est arrivé, à le réparer.*

A publicidade enganosa pode ser: a) comissiva, quando induz o consumidor ao erro pela informação; b) omissiva, se induz o consumidor em erro pela falta de informação; c) inteiramente falsa, quando as informações são em sua totalidade falsas; ou d) parcialmente falsa, se as informações são em parte falseadas.

A publicidade exagerada pode ou não ser considerada enganosa. No entanto, para a averiguação da enganiosidade, é necessário que o exagero do anúncio seja capaz de induzir o cidadão-consumidor em erro.

A ambiguidade na publicidade também pode transformá-la em enganosa. Se a ambiguidade do anúncio induzir o consumidor em erro, caracterizada está a publicidade enganosa. Mesmo que a enganiosidade esteja presente em apenas um dos sentidos da informação.

O CDC dispõe, ainda, que, para se caracterizar a propaganda enganosa, basta que o anunciante tenha capacidade de indução do consumidor ao erro. Isso significa que, para que se configure a propaganda enganosa não precisa de engano real e concreto, bastando a potencialidade de enganar.

## **5 GASTOS GOVERNAMENTAIS COM PUBLICIDADE**

Se um dos princípios que norteiam a democracia é a transparência – sendo a publicidade a forma de sua operacionalização – importa ressaltar que nem toda publicidade e propaganda governamental implicam maior transparência, e em alguns casos pode assumir aspectos de desinformação do cidadão-consumidor.

Ao analisar o fenômeno do simulacro de transparência oculto em campanhas publicitárias governamentais, verifica-se que se “o ocultamento é característico do poder autocrático, por outro lado todas as formas de dominação tendem a buscar se ocultar do olhar dos dominados, o que o faz um fenômeno comum a todas as formas de comunicação pública” (CASTRO, 2010, p. 2).

O gasto exagerado em publicidade pode indicar estratégia de promoção da figura pessoal do governante – em flagrante infração do princípio da impessoalidade que deve nortear a comunicação dos atos da administração – ou de controle econômico,<sup>8</sup> limitador da liberdade jornalística, implicando um desvirtuamento de finalidade, caracterizado como uma afronta à moralidade pública, e desrespeito ao princípio da eficiência em sua dimensão de economicidade.

Na busca de alternativas para um controle dos desvios de finalidade dos gastos com publicidade e propaganda públicos, pode-se aferir que houve significativo avanço de transparência governamental, por um veículo de baixo custo, a partir da Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009, que alterou a LRF, foram regulamentadas as formas de disponibilização, em tempo real por meio dos

---

<sup>8</sup> Quando desrespeitado o princípio da isonomia na escolha do veículo.

respectivos portais de transparência, de informações relativas realização da receita e da despesa, sendo que o prazo dado para a implementação no âmbito da União, Estados e Distrito Federal foi de um ano. Quanto às despesas, especifica o art. 48-A, I, da LRF que devem ser disponibilizados:

[...] todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado.

O Decreto nº 7.185, de 27 de maio de 2010, regulamentou os requisitos mínimos para atendimento da transparência da gestão fiscal dos entes da Federação, prevendo que as informações devem ser disponibilizadas em “meio eletrônico que possibilite amplo acesso público, assegurando à sociedade o acesso às informações sobre a execução orçamentária e financeira” (art. 6º), dispondo em seu art. 7º, I, quanto a despesas os elementos que não poderão ser omitidos: “a) o valor do empenho, liquidação e pagamento; b) o número do correspondente processo da execução, quando for o caso; c) a classificação orçamentária, especificando a unidade orçamentária, função, subfunção, natureza da despesa e a fonte dos recursos que financiaram o gasto; d) a pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento, inclusive nos desembolsos de operações independentes da execução orçamentária, exceto no caso de folha de pagamento de pessoal e de benefícios previdenciários; e) o procedimento licitatório realizado, bem como à sua dispensa ou inexigibilidade, quando for o caso, com o número do correspondente processo; e f) o bem fornecido ou serviço prestado, quando for o caso”.

Embora os avanços em *accountability* supramencionados, a simples inspeção nos dados publicados nos sítios Transp@rência Goiás e Portal da Transparência do Governo Federal permite verificar que a elevada agregação dos dados de execução orçamentária ou sua desagregação em nível de processo administrativo por unidade orçamentária, aliados à falta de indicadores de desempenho que permitam avaliar a qualidade do gasto público dificultam a eficácia da prestação de contas ao cidadão-consumidor, bem como inviabiliza a efetividade do controle social sobre a execução orçamentária. Some-se a essa constatação o fato de que longe se encontram ainda os dados publicados de atender aos requisitos apontados no art. 48-A, I, da LRF.

No Portal da Transparência do Governo Federal, não há dados que permitam, por exemplo, avaliar de forma consistente a evolução dos gastos com publicidade e propaganda. Embora no Transp@rência Goiás esses dados apareçam não refletem – na forma de sua elaboração – as despesas realizadas com publicidade e propaganda governamental, uma vez que não incluem as despesas indiretas executadas por meio de contratos de outros objetos – como eventos e obras – cuja a inclusa publicidade específica seja acessória.

No seu voto na PET nº 1880 supracitada, o Ministro Carlos Ayres Britto lecionou com propriedade que “as informações quanto aos gastos da Administração com publicidade institucional não só podem como devem ser disponibilizadas ao público, segundo princípio constitucional da publicidade e da impessoalidade (art. 37, *caput* e § 1º)”. A transparência estatal se compreendida – na perspectiva ofertada por Sen (2000) e Rawls (2000) – como dimensão das liberdades individuais passa a fazer parte dos direitos humanos a partir de sua terceira geração e, não por acaso se encontra insculpida no art. 5º, XIII, da CF/88; assim, na lição de Britto, é natural a compreensão de que “nosso modelo constitucional de Democracia faz do Estado um informante por excelência, e que, por isso mesmo, tem que primar pela excelência da informação”.

O Anexo de Metas Fiscais (AMF), constante da Lei de Diretrizes Orçamentárias, previsto na LRF, deve estabelecer as metas anuais – em valores correntes e constantes – quanto a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, projetados para o exercício a que se referir e para os dois subsequentes, instruídos com avaliação do cumprimento das metas do exercício anterior, memória, metodologia de cálculo e comparativos com os três exercícios anteriores. Entre as metas fiscais, no entanto, não constam aquelas referentes aos gastos com publicidade e propaganda governamental, estratificados nas categorias de publicidade legal (art. 37, *caput*, da CF/88), publicidade informativa, propaganda de caráter educativo ou de orientação social (art. 37, §1º, da CF/88).

As previsões constitucionais quanto às limitações da publicidade e propaganda governamental, bem como a regulamentação da legislação eleitoral, implicam a necessidade do acompanhamento detalhado dessas despesas nas categorias supracitadas, em periodicidade quadrimestral coincidente com a exigência dos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentárias (RREOs); assim, embora não explícito na lei *stricto sensu*, a previsão de destaque dos gastos com publicidade e propaganda nos portais de transparência e RREOs poderia constar dos regulamentos, a partir de uma interpretação sistemática da LRF.

A Lei nº 9.504, de 30 de setembro de 1997, no *caput* do art. 73, proíbe aos agentes públicos condutas tendentes a afetar a igualdade de oportunidade entre candidatos nos pleitos eleitorais. Em uma interpretação sistemática, pode-se afirmar que tal dispositivo apenas explicita – ao regular a conduta do administrador público no período eleitoral – o princípio da impessoalidade que deve sempre ser observado, independentemente de haver ou não processo político-eleitoral das instâncias democráticas do respectivo ente federado naquele exercício.

O art. 73, VI, do supracitado diploma legal, dispõe sobre a vedação – nos três meses que antecedem o pleito – do pronunciamento em cadeia de rádio e televisão, fora do horário eleitoral gratuito, bem como da publicidade institucional dos atos, programas, obras, serviços e de campanhas dos órgãos públicos, salvo quando se tratar de propaganda de produtos e serviços que tenham concorrência no mercado

ou, ainda, quando a Justiça Eleitoral reconhecer a necessidade pública diante de caso grave e urgente.

No mesmo exercício eleitoral, o art. 73, VII, da Lei nº 9.504/07 veda a realização de despesas com publicidade da administração direta e indireta do ente no qual se realizará o pleito em montante que exceda “a média dos gastos nos três últimos anos que antecedem o pleito ou do último ano imediatamente anterior à eleição”. Há na doutrina aqueles que sustentam – exemplo de Cândido (2002, p. 521) – a posição de que tais limites somente podem ser apreciados no momento de prestação de contas dos ordenadores de despesa, na forma e instância prevista pelo direito financeiro. No entanto, a alteração da LRF em 2009 e cuja regulamentação se deu em 2010 importa novo paradigma, pois já nas eleições municipais de 2012 poder-se-á aplicar o controle com um recorte temporal a partir do ato praticado; até porque o ato a ser considerado, momento a momento, é a liquidação do empenho, nos termos do art. 63 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

Como o descumprimento do comando de disponibilização pública das informações constantes dos arts. 48 e 48-A da LRF e sua regulamentação implica impedimentos de recebimento de transferências voluntárias – em face do que prevê o art. 73-C do citado diploma legal – bem como em razão de existirem limites proporcionais de gastos estabelecidos na legislação para os exercícios que abarcarem períodos eleitorais no ente federado, dever-se-ia estabelecer indicadores de riscos a constar do Anexo de Riscos Fiscais a serem acompanhados de forma sistemática pelos gestores governamentais.

## **6 PUBLICIDADE PÚBLICA ENGANOSA E OU DESPROPORCIONAL**

A forma mais usada na tentativa de influenciar o cidadão-consumidor, induzindo seus comportamentos no ato da escolha de produtos ou serviços, é a publicidade. Lida-se, dessa forma, com o livre arbítrio das pessoas. Ela tem sido objeto de tentativas de manipulação com o intuito de influenciar as decisões das pessoas, utilizando argumentos que modificam seus pensamentos e suas atitudes, a ponto de lhes diminuir a autocrítica e de lhes incrementar a sugestibilidade, para o auferimento de lucros dos anunciantes.

As práticas publicitárias, no afã de convencer, envolvem grande agressividade, buscando criar desejos ao invés de responderem à necessidade do cidadão-consumidor. Por utilizarem técnicas que atacam o livre arbítrio o risco que envolve é especialmente perigoso, não podendo ser deixado de lado pelo legislador. A própria função publicitária diminui a confiança do consumidor e perturba o funcionamento do mercado, dos serviços públicos, bem como do próprio processo democrático. Dessa forma, é imprescindível controlar a publicidade, pelo bem dela própria, pelo bem das condições efetivas do exercício da cidadania e pela sanidade do sistema socioeconômico em que a mesma se insere.

Existem diversos tipos de publicidade que são consideradas ilícitas, prejudiciais à vida do cidadão-consumidor. Dentre os mais significativos, destaca-se o *teaser*. Este tem por função preparar o mercado para uma campanha publicitária. Seria um anúncio do anúncio, porém produzido de modo a criar certo suspense. Busca-se dar um impacto ao anúncio, assegurando elevados índices de audiência para a campanha divulgada.

O art. 9º, §2º, do Código Brasileiro de Autorregulamentação Publicitária (CARP), de 5 de maio de 1980 – firmado pelo Conselho Nacional de Autorregulamentação Publicitária (CONAR) – define *teasers* como mensagens que têm por objetivo criar expectativa ou curiosidade em torno de produtos lançados. O grande problema deles seria em relação ao princípio da identificação, pois eles não são facilmente identificáveis pelo consumidor, fazendo com que estes se enganem sobre seu conteúdo. Importante dizer que os fragmentos de *teaser*, se forem enganosos ou abusivos, irão configurar a publicidade ilícita.

Outro tipo seria a publicidade dissimulada, ou também chamada de publicidade redacional, que é aquela travestida de reportagem. Ela tem uma maior ocorrência nos meios impressos, podendo também aparecer nos meios eletrônicos. Ela aparenta ser uma notícia isenta, objetiva, como se o órgão que a transmite estivesse prestando uma informação ou fazendo uma reportagem.

O que a torna ilícita, prejudicial, seria o caso de o órgão de divulgação permitir certa confusão entre a matéria publicitária e a editorial. O que for publicidade deve ser cercado com uma espécie de “tarja de informação publicitária”, sendo esta normalmente paga.

Muitas vezes o próprio órgão divulgador é conivente com a divulgação de uma publicidade dissimulada. Por exemplo, é o que ocorre quando se faz alusões favoráveis a um determinado programa de governo no âmbito de uma reportagem sobre certo serviço público de prestação obrigatória pelo Estado. O receptor irá assimilá-la com certa idoneidade aparente do texto e do veículo que a transmite. Porém, esta situação pode estar bonificando uma campanha publicitária, no qual o anunciante faz uma aplicação considerável em certo veículo de comunicação para que se divulgue por meio de uma reportagem o produto ideológico de uma facção política. A maneira de apurar essa fraude é demonstrar que o texto encontra-se tendencioso para a divulgação daquele produto ou apurar contabilmente a verba investida naquela reportagem.

É claro que nem toda publicidade redacional feita pelo anunciante tem um propósito dissimulado. O governo pode transmitir uma informação ao público, como a inauguração de uma unidade de atendimento, ou um posto de saúde, através de uma publicidade não convencional, por achar mais interessante veicular essa informação como uma notícia. Nada irá impedir que se faça. Porém, os cidadãos devem identificá-la como uma mensagem publicitária e não como uma reportagem.

A publicidade clandestina é uma das que mais ocorrem e tornou-se conhecida como o *merchandising*. É comum na televisão, principalmente nas novelas, e também muito usada no cinema. As cenas em que ela ocorre são bem sutis, seria a integração de uma situação em que estaria se consumindo ou usando a exposição de uma marca ou um produto específico. Por exemplo, um dado serviço público do ente federado X demonstrando explicitamente a administração do governante Y. O espectador passa a associar a imagem do governante ao *status* daquele personagem ou até outras circunstâncias da história.

O consumidor é surpreendido de forma passível à publicidade, tornando-se mais vulnerável a ela. A publicidade clandestina é uma espécie de patrocínio disfarçado. Os programas televisivos possuem seus patrocinadores ostensivos, porém o custo das produções leva a práticas de técnicas mais discretas, atendendo ao interesse das emissoras, possibilitando aos anunciantes técnicas mais sutis para divulgarem seus produtos.

Tudo isso é feito à revelia do CARP, pois de acordo com esse, nos arts. 28 e 30, a norma de autorregulação condena a prática de colocar cartazes, faixas, onde se realiza qualquer prática esportiva, que irá embarcar de “carona” com programas televisivos, vinculando passivamente o espectador. Esta forma clandestina de divulgação choca-se com o princípio da identificação. As alternativas usadas para contornar o problema como, por exemplo, a exposição de aviso na abertura e no fim de programas de televisão ou comerciais de cinema, que alertam sobre a inserção da publicidade, não são satisfatórias, pois a imediatidade da identificação do anúncio continua desatendida.

Quanto ao direito comparado, observa-se que a Diretiva 89/552 do Conselho de Comunidade Europeia, que trata do exercício das atividades de radiodifusão televisiva, veda a publicidade clandestina em todas as suas formas. Ela destaca dois elementos essenciais na concretização desses tipos de publicidade: o risco de induzir o público em erro sobre a natureza da apresentação e a remuneração ou pagamento similar, podendo ser por bonificação, ou por outra forma indireta. Em qualquer caso, se faltar a ostensividade, o texto explícito será clandestino, desleal.

Pode-se destacar, ainda, a publicidade subliminar que se mostra presente em boa parte da publicidade governamental, ferindo não somente o princípio da impessoalidade, mas a moralidade administrativa por claro desvio de finalidade.

Estudos sobre a publicidade subliminar remontam ao filósofo grego Demócrito (400 a. C.); no entanto, as pesquisas sistemáticas sobre esse tipo de publicidade iniciaram-se em 1959, quando o publicitário Jim Vicary coloca um taquioscópio no filme *Picnic* e descobre que estão sendo projetadas frases como “*drink Coke*”, em uma velocidade de 1/3000, frações de segundo, imperceptíveis pela consciência dos homens, aumentando as vendas do refrigerante. Este experimento é definido como o experimento Vicarista.



A mensagem subliminar é dotada de uma arte a mais, a arte da persuasão inconsciente, pois ela age no subconsciente das pessoas. Seria aquele anúncio que é transmitido em um baixo nível de percepção, tanto auditiva quanto visual. Embora não se possa identificá-la, o subconsciente a capta e ela é assimilada sem nenhuma barreira lógica e a aceitamos como se o receptor estivesse hipnotizado; não existe um segmento específico que seja mais ou menos suscetível a publicidade subliminar. Não existe um grupo que possa ser mais ou menos persuadido.

Nos EUA e em outros países, existe legislação específica que trata de publicidade subliminar. No Brasil, ainda não há uma legislação própria para disciplinar ou coibir a publicidade subliminar, mas utilizando-se do procedimento hermenêutico é possível a aplicação do art. 36 do CDC uma vez que preceituam que as mensagens publicitárias devem ser ostensivas e assumidas, *in verbis*:

Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990.

Art. 36. A publicidade deve ser veiculada de tal forma que o consumidor, fácil e imediatamente, a identifique como tal.

Parágrafo único. O fornecedor, na publicidade de seus produtos ou serviços, manterá, em seu poder, para informação dos legítimos interessados, os dados fáticos, técnicos e científicos que dão sustentação à mensagem.

A título exemplificativo, verifica-se que – não obstante o óbice supraconstatado a efetiva *accountability* – em uma análise preliminar dos dados<sup>9</sup> constantes do Transp@rência Goiás, a seguinte correlação entre gastos de publicidade e propaganda com os investimentos e gastos com medicamentos em geral:

**Tabela 1 – Gastos do Poder Executivo do Estado de Goiás**

Publicidade e Propaganda						
2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
124.474.723,39	51.542.948,43	18.529.863,93	15.362.611,29	77.583.550,16	132.281.622,36	47.780.793,97
Investimentos						
2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
539.563.305,19	353.411.967,87	323.443.846,85	564.072.681,70	433.275.620,29	916.465.302,76	140.191.088,98
Medicamentos em Geral						
2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
64.994.492,75	83.007.751,41	62.271.478,03	85.167.045,80	91.700.976,04	77.854.975,34	48.359.951,16
Relações entre gastos de Publicidade e Propaganda com Investimentos						
2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011*
23,1%	14,6%	5,7%	2,7%	17,9%	14,4%	34,1%
Relações entre gastos de Publicidade e Propaganda com gastos em Medicamentos em Geral						
2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011*
191,5%	62,1%	29,8%	18,0%	84,6%	169,9%	98,8%

Fonte: Goiás (2011).

9 Grupos de despesa: a) serviços de publicidade e propaganda; b) campanha publicitária de utilidade pública; c) comissão de agenciamento por serviços comerciais; d) serviço de *marketing* publicitário/representação comercial.

Pode-se aferir, analisando-se as variações, uma correlação esperada entre a proporção de gastos com publicidade e a duração dos mandatos, ou a incidência de processo político-eleitoral: no primeiro exercício do mandato há um esforço para a contenção dos gastos com publicidade, buscando ajuste fiscal, posteriormente esse esforço cede espaço à preocupação de comunicação em dimensão desproporcional com os investimentos realizados ou serviços efetivamente prestados. No entanto, o período abarcado pela série histórica sofre influência de algumas atipias: a) o titular do Poder Executivo renuncia em maio de 2006 para candidatar-se a uma vaga no Senado Federal e o vice-governador assume e se candidata à reeleição, e a transição entre equipes técnicas em ano eleitoral é um elemento crítico para a manutenção ou ampliação dos gastos com publicidade; b) uma vez eleito, não tendo o titular do Poder Executivo possibilidade legal de reeleição, há uma preocupação central do governo na efetivação de um ajuste fiscal, estendendo-o de forma mais vigorosa até o segundo ano do novo mandato (2008); c) em 2011, o novo governo eleito assume com uma perspectiva de criar condições efetivas para a reeleição em 2014 e, mesmo em uma anunciada crise fiscal, busca manter um relação mais elevada entre a comunicação e as aplicações realizadas em políticas públicas específicas ou investimentos. Em virtude da pequena extensão do período da série temporal registrada, se forem mantidas a atual dificuldade de controle externo e social sobre os gastos com publicidade e propaganda governamental, alguns outros elementos da hipótese supracitada poderão ser verificados.

Já no Portal da Transparência do Governo Federal, não há uma agregação específica dos dados com publicidade<sup>10</sup> e gastos com medicamentos. Entretanto, extraindo-se dados da prestação de contas quanto aos gastos com publicidade e propaganda governamental informados pelo Governo Federal ao Superior Tribunal Eleitoral (STE), na oportunidade da instrução da PET nº 1880, quanto aos exercícios de 2004 e 2005, podem-se estabelecer as seguintes correlações entre publicidade e propaganda com os investimentos<sup>11</sup> realizados no período:

---

10 Mesmo quando se classificam os dados por ação governamental e agregam os gastos explicitamente declarados como publicidade, verifica-se não compatibilidade do resultado frente ao montante, significativamente maior, oficialmente informado à Justiça eleitoral.

11 Os valores dos investimentos informados no Portal da Transparência apresentam consistência em face dos dados apresentados nos RREOs e Balanços oficiais; isso se deve principalmente ao fato de que a própria dinâmica dos demonstrativos contábeis e de gestão fiscal exigem uma classificação desses gastos em um grupo de despesa específico, facilitando a análise de seus elementos e maior consistência na agregação por competência.

Tabela 2 – Gastos do Poder Executivo Federal

Publicidade e Propaganda	
2004	2005
797.990.281,08	771.360.895,14
Investimentos	
2004	2005
3.648.659.900,18	5.426.696.334,29
Relações entre gastos de Publicidade e Propaganda com Investimentos	
2004	2005
21,9%	14,2%

Fontes: Brasil (2011a; 2011b).

Ao analisar as omissões de informações relevantes nos portais de transparência governamental, verifica-se contraste da realidade com a previsão normativa. Sendo ícone de uma mudança cultural em curso, é natural que o conteúdo dos portais de transparência e modo de apresentação se aperfeiçoem a partir das críticas fundadas que sofra por parte dos usuários, diante do próprio controle social.

Enquanto a enganiosidade da propaganda somente pode ser avaliada no estudo do conteúdo e formato das peças publicitárias, a abusividade das veiculações do Poder Público – sob o aspecto político-econômico – pode ser mensurada também em face dos princípios da eficiência e razoabilidade. Pode-se verificar, analisando as informações relativas ao gasto com publicidade e propaganda governamental supramencionadas, que há uma considerável oscilação entre exercícios quanto a relação entre publicidade e investimentos, merecendo um estudo mais detido sobre a necessidade e o tipo de publicidade veiculada – avaliados no âmbito de cada política pública específica e no conjunto dos atos governamentais – para a caracterização ou não de abusividade; entretanto, não há como deixar de anotar que elevados gastos proporcionais com publicidade e propaganda entabulados por governos, apresentam-se como paradoxais frente às dificuldades que se apresentam ao cidadão comum para a obtenção de informações sobre a própria natureza da execução orçamentária. Se, por exemplo, for observado o gasto bruto com publicidade e propaganda registrado pelo Poder Executivo goiano, no exercício de 2011, diante da discrepância com o nível de investimentos realizados no mesmo período, *a priori* o fato se apresenta em conflito com o princípio da razoabilidade, indicando ainda um desvio de finalidade pública, o que caracteriza a abusividade.

## 7 CONTRAPROPAGANDA

O controle administrativo da publicidade enganosa é exercido pelo Conselho de Autorregulamentação Publicitária (CONAR) e órgãos públicos de proteção e defesa do consumidor como determina os arts. 55 a 60 da Lei nº 8.078/90 e art. 9º e seguintes do Decreto nº 2.181, de 20 de março de 1997; podendo, ainda, o cidadão

se valer do controle judiciário. O Poder Judiciário pode, entre outras atitudes, determinar a supressão do anúncio veiculado, impedir a publicação do anúncio e impor a contrapropaganda.

A contrapropaganda visa diminuir, na medida do possível, os danos gerados pela publicidade enganosa. Obviamente não alcança nem desfaz totalmente o mal causado pela publicidade enganosa, mas deve amenizá-lo.

A Lei nº 8.078/90 dispõe sobre a contrapropaganda nos art. 56, XII, e § 1º do art. 60 e prevê a contrapropaganda quando o fornecedor incorrer em prática de publicidade enganosa ou abusiva sempre às expensas do infrator, devendo ser a sua veiculação executada pelo responsável e da mesma forma, frequência e dimensão e, preferencialmente, no mesmo veículo, local, espaço e horário, de forma capaz de desfazer o malefício da publicidade ilícita.

É direito básico do consumidor, não sendo razoável menor proteção<sup>12</sup> ao cidadão-consumidor, a proteção contra a publicidade enganosa. Assim, em atenção aos princípios basilares do ordenamento jurídico pátrio,<sup>13</sup> considerando que se deve diferenciar o interesse da administração pública do interesse público – este consubstanciado nos interesse coletivos e difusos – a proteção jurisdicional deve se dar em defesa do cidadão-contribuinte, consumidor de serviços públicos, quando o gestor público eventualmente lançar mão de propaganda enganosa.

A publicidade pública enganosa ou abusiva (art. 37 do CDC) se consubstancia em afronta às liberdades individuais, as quais o Estado deveria proteger em face do pacto social<sup>14</sup> fundante, por se traduzir em uma estratégia antidemocrática de dominação ilegítima, na perspectiva ofertada por Weber (1981): uma afronta à própria dignidade da pessoa humana que é fundamento do Estado Democrático de Direito, nos termos do art. 1º, III, da Carta Política brasileira.

## 8 CONCLUSÃO

Em face do aspecto econômico da propaganda quando considerada a necessidade do conhecimento dos produtos e serviços – especialmente quanto ao desenvolvimento ou inovação tecnológica, ou ainda quanto à sua adequabilidade a determinadas necessidades do cidadão-consumidor – faz-se necessária uma análise jurídica holística quanto à sua função social. Não é por acaso, portanto, que essa atividade é regulada pela Carta Magna ponderando diversos princípios, tais como a liberdade de expressão, presentes nos arts. 5º e 220, o dado essencial – implícito no art. 170, V – e, tratando-se de publicidade estatal, a impessoalidade, moralidade e eficiência administrativa.

<sup>12</sup> Art. 6º do CDC.

<sup>13</sup> Especialmente quanto ao disposto no art. 5º, XXXII, da CF/88.

<sup>14</sup> Conforme lecionou Rousseau (1981; p. 27) e se encontra exposto nos objetivos fundamentais da República (art. 3º, I, da CF/88).

O cidadão-consumidor, exposto a publicidade e propaganda governamental, merece pelo menos a mesma proteção concedida em face de um patrocinador privado; logo, é pertinente à exigência do direito da contrapropaganda contra publicidade enganosa autorizada pelo administrador público em flagrante extrapolação do mandato ou delegação a ele concedida. A aplicação, pois, da contrapropaganda no caso de propaganda enganosa promovida por órgão ou entidade da administração relativa a serviço ou a ato estatal sob sua égide, implicará a ampliação do exercício da cidadania e ampliação da democracia por meio do debate público qualificado por um efetivo controle social da coisa pública.

Considerando que o Estado multar o próprio Estado em muito pouco colaborará para a educação da elite política quanto aos direitos do cidadão a uma publicidade educativa do serviço público e não viciada no descumprimento do que preceitua o CDC, as multas devem ser dirigidas (quando assim couber) aos administradores públicos na incidência de propaganda enganosa ou abusiva; até porque, o ato de gestão que autorizou a veiculação da publicidade ou propaganda enganosa ou abusiva foi ilegítimo, tendo agido o gestor com extrapolação de seus poderes. E, contra a entidade que a patrocinou, deve incidir a previsão da contrapropaganda.

A melhor e mais econômica estratégia para evitar desvios de finalidade dos gastos públicos com publicidade e propaganda é a prevenção e mecanismos de rápida correção; no entanto, para que o exercício dos controles interno, externo e social ocorra de forma harmônica, são necessários aprimoramentos na metodologia de contabilização e demonstração dos resultados. Para mais fácil aferição da compatibilidade dos dados apresentados à população nos portais de transparência – bem como daqueles apresentados às instâncias de controle externo, bimestralmente, nos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária e, quadrimestralmente, nos Relatórios de Gestão Fiscal – poder-se ia introduzir nas normas de direito financeiro um novo grupo de despesa: “publicidade e propaganda pública”. Assim, as ações que envolvam publicidade e propaganda na administração pública passarão a ser expressamente previstas no Plano Plurianual e correspondentes Leis Orçamentárias Anuais, sendo estimadas e controladas em função de sua categoria:<sup>15</sup> a) educativa; b) informativa; c) de orientação social; d) de produtos e serviços comercializados em mercado concorrencial.

Quanto ao aprimoramento do *accountability* implementado por meio dos portais de transparência governamental, faz-se necessária, por meio de uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico em vigor – e em respeito aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência – regulamentar a obrigatoriedade de constar indicadores de qualidade dos gastos com publicidade e propaganda governamental, divididos por categorias ou elementos de despesa, bem como comparados com a Receita Corrente Líquida, investimentos e gastos com as políticas setoriais à qual a despesa foi agregada.

15 Nos termos do art. 37, §1º, da CF/88 e art. 73, VI, “b”, da Lei nº 9.504/97.

Pela aderência de várias sugestões presentes neste artigo aos eixos temáticos da 1ª Conferência Nacional sobre Transparência e Controle Social (1ª Consocial), marcada para o mês de maio do exercício de 2012, as discussões – especialmente quanto o estabelecimento de indicadores de qualidade do gasto e o estabelecimento de uma classificação própria para despesas com publicidade e propaganda governamental, em grupo de despesa detalhado em categorias específicas – tendem a ter um ambiente propício para seu amadurecimento e implementação. Até porque, providências como essas garantirão maior efetividade da *accountability* governamental, fomentando – em um ciclo virtuoso – o maior controle social sobre os atos governamentais e, por consequência da transparência estabelecida, a ampliação das liberdades individuais que – na perspectiva de Sen (2000) e Rawls (2000) – encadeiam o estabelecimento de novos níveis de desenvolvimento socioeconômico, político e cultural.

## REFERÊNCIAS

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

BERTALANFFY, L. Von. **General System Theory**. New York: George Braziller, 1968.

BEZERRA, Heloisa Dias. Atores políticos, informação e democracia. **Opinião pública**. Campinas, v. 14, n. 2, nov., p. 414-431, 2008.

BOBBIO, Norberto. Dal fascismo alla democrazia. **Liberi&Eguali**. Pragma: storie/azioni. Baldini e Castoldi, Lit. 20000, 1997.

\_\_\_\_\_. Il dubbio e la scelta. Intellettuali e potere nella società contemporanea. **Studi superiori**, n. 168, Lit. 26000, 1993.

BORGES, André. Governança e política educacional: a agenda recente do Banco Mundial. **Revista brasileira de ciências sociais**, v. 18, n. 52, 2003.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2000.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (CF/88)**. Brasília: Senado, 1988.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Institui normas de direito financeiro. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 1º set. 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Denominada Lei de Responsabilidade Fiscal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 1º set. 2011.

\_\_\_\_\_. **Código de Processo Civil**. Organização dos textos, notas remissivas e índices por Antonio Luiz de Toledo Pinto. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.078**, de 11 de setembro de 1990. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 2 set. 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.504**, de 30 de setembro de 1997. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 2 set. 2011.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 2.181**, de 20 de março de 1997. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 2 set. 2011.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 7.185**, de 27 de maio de 2010. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 2 set. 2011.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Eleitoral de Santa Catarina. **Presidente Lula informa ao TSE gastos de publicidade do governo federal de 2003 a 2006**. Disponível em: <http://www.tre-sc.gov.br/site/noticias/noticias-antiores/lista-de-noticias-antiores/noticia-anterior/arquivo/2006/julho/artigos/presidente-lula-informa-ao-tse-gastos-de-publicidade-do-governo-federal-de-2003-a-2006/index.html>. Acesso em: 10 de jul. de 2011a.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Gastos diretos do governo. **Portal da Transparência do Governo Federal**. Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br>>. Acesso em: 2 de nov. 2011b.

CÂNDIDO, Joel José. **Direito Eleitoral Brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Edipro, 2002.

CAMPOS, Anna Maria. Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro: fev./abr., 1990.

CASTRO, Marcus Fidelis F. Despesas com publicidade e propaganda de governos do Estado de Goiás. **XII Congresso de Ciências da Comunicação na Região Centro-Oeste**. Goiânia: Intercom, 2010.

COMUNIDADES EUROPEIAS, Conselho das. **Convenção de Bruxelas**, de 27 de setembro de 1968. Dispõe sobre a competência judiciária e a execução de decisões em matéria civil e comercial no âmbito da Comunidade Europeia. Disponível em: <<http://www.fd.uc.pt/CI/CEE/pm/Tratados/Amesterdao/conv-bruxelas-1968.htm>>. Acesso em 10 set. 2011.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Roma**, de 25 de março de 1957. Dispõe sobre a instituição da Comunidade Econômica Europeia. Disponível em: <<http://dupond.ci.uc.pt/CDEUC/TRVRINT.HTM>>. Acesso em: 10 set. 2011.

CONAR – Conselho Nacional de Autorregulamentação Publicitária. **Código Brasileiro de Autorregulamentação Publicitária, de 5 de maio de 1980**. Disponível em: <<http://www.conar.org.br/html/codigos/indexcodigoseanexo.htm>>. Acesso em: 10 de out. de 2011.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. Coimbra: Almedina, 1998.

D'ANGELO, André Cauduro. A ética do marketing. **Revista de administração contemporânea**, v. 7, n. 4. Curitiba: 2003. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1415-65552003000400004&script=sci\\_arttext](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1415-65552003000400004&script=sci_arttext)>. Acesso em: 8 de ago. de 2011.

DE LUCCA, Newton. **Direito do consumidor: aspectos práticos**. Bauru: Edipro, 2000.

DIAS, José de Aguiar. **Da responsabilidade civil**. Rio de Janeiro: Forense, 1944. v. 1.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos humanos fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 1996.

ETZIONI, Amitai. Mixed scanning: a 'third' approach to decision-marking. **Public Administration Review**. Washington, D.C.: Dec., 1967.

FILOMENO, José Geraldo Brito. **Curso fundamental de direito do consumidor**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.



FRANÇA. **Code civil des Français**, de 21 de março de 1084. Dispondo sobre a consolidação das normas civis francesas. Disponível em: <<http://www.assemblee-nationale.fr/evenements/code-civil-1804-1.asp>>. Acesso em: 3 set. 2011.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GODOY, Arilda S. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. In: **Revista de Administração de Empresas**, v. 35, n. 2, 1995.

GOIÁS. **Evolução de algumas despesas**: saldo liquidado. Transp@rência Goiás. Disponível em: <<http://www.transparencia.goias.gov.br/index.php?idMateria=99859>>. Acesso em: 12 nov. 2011.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de gestão**: uma abordagem contextual e organizacional. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HEIDEMANN, Francisco G.; SALM, José Francisco (Orgs.). **Políticas públicas e desenvolvimento**: bases epistemológicas e modelos de análise. 2. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2010.

KLIKSBERG, Bernardo. **Mais ética, mais desenvolvimento**. Brasília: Unesco, 2008

LIMA, Rui Cirne. **Princípios do direito administrativo**. 5. ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1982.

LISBOA, Roberto Senise. **Responsabilidade civil nas relações de consumo**. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2001.

MARQUES, Cláudia Lima; BENJAMIM, Antônio H. V.; BESSA, Leonardo Roscoe. **Manual de direito do consumidor**. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2007.

MOTA, Ana Carolina Yoshida Hirano Andrade. **Accountability no Brasil**: os cidadãos e os seus meios institucionais de controle dos representantes. Tese (Doutorado) – USP, São Paulo, 2006.

MOTTA, Carlos Coelho Pinto. **Gestão fiscal**: e resolutividade nas licitações. 1. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

NAÇÕES UNIDAS. Commission on Sustainable Development. **Consumer protection and sustainable consumption**: new guidelines for the global consumer. São Paulo, 1998. Disponível em: <<http://www.un.org/documents/ecosoc/cn17/1998/background/ecn171998-consumer.htm>>. Acesso em: 9 set. 2011.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 39/248, de 16 de abril de 1985 – denominada **Consumer protection**. Dispõe sobre os princípios gerais de direito internacional de proteção ao consumidor e da cooperação para sua implementação nos países membros da Organização das Nações Unidas. Disponível em: <<http://www.un.org/documents/ga/res/39/a39r248.htm>>. Acesso em: 2 set. 2011.

NOGUEIRA, Marco Aurélio. **As possibilidades da política**: idéias para a reforma democrática do Estado. São Paulo: Paz e Terra, 1998.

O'DONNELL, Guillermo. Democracia delegativa? **Novos Estudos**, São Paulo, n. 31, p. 25-40, out. 1991.

PRZEWORSKI, Adam. Sobre o desenho do Estado: uma perspectiva agente x principal. In: BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, P. (Orgs.). **Reforma do Estado e administração pública gerencial**. Rio de Janeiro: FGV, 1998.

RAWLS, John. **O liberalismo político**. São Paulo: Ática, 2000.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do contrato social e discursos sobre a economia política**. Trad. PUGLIESI, Márcio; LIMA, Norberto de Paula. São Paulo: Hemus, 1981.

SANTOS, Wanderley Guilherme dos. **Cidadania e justiça**: política social na ordem brasileira. Rio de Janeiro: Campus, 1979.

SCHEDLER, Andreas. Conceptualizing accountability. In: SCHEDLER, A.; DIAMOND, L.; PLATTNER, M. F. (Eds.). **The self-restraining state**. Power and accountability in new democracies. Boulder and London: Lynne Rienner Publishers, 1999.

SEN, Amartya Kumar. **Desenvolvimento como liberdade**. Trad. Laura Teixeira Mota. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SHIMP, T.A. **Propaganda e promoção**: aspectos complementares de **marketing**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio. In Balanço social: balanço da transparência corporativa e da concentração social. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 135, maio/junho, 2002.

TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. **Tratado de direito internacional dos direitos humanos**, v. 1, Porto Alegre: S. A. Fabris, 1997.

WOLKMER, Antônio Carlos; LEITE, José Rubens Morato. **Os novos direitos no Brasil**: natureza e perspectivas uma visão básica das conflituosidades jurídicas. São Paulo: Saraiva, 2003.

WEBER, Max. **Ensaio de Sociologia**. Ed. Guanabara: Rio de Janeiro, 1981.



# Consórcios municipais de administração tributária

## Anna Carla Duarte Chrispim

Diretora do Centresaf – MG  
Procuradora da Fazenda Nacional,  
Professora da PUC/MG  
Mestre em Direito Público pela PUC/MG  
Orientadora deste artigo

## Débora Pereira Turchetti

Técnica de Controle Externo (TCE/MG)  
Mestranda em Direito pela UFMG

## Marcus de Freitas Gouvêa

Procurador da Fazenda Nacional  
Diretor do Ceae – MG  
Mestre em Direito pela UFMG

## Mônica Ellen Pinto Bezerra Antinarelli

Procuradora da Fazenda Nacional  
Especialista em Direito Tributário e Administrativo  
Mestrando em Direito Público pela PUC/MG

---

## Resumo

*O presente artigo analisa a necessidade, a viabilidade e a possibilidade jurídica da formação de consórcios municipais, com a finalidade de construção de estrutura comum de administração tributária. Para tanto, examina a ineficiência arrecadatória dos pequenos municípios, o paradigma de gestão integrada e compartilhada da administração tributária e a delegação de competências e atribuições tributárias.*

## Palavras-chave

*Consórcio; Administração tributária; Viabilidade; Possibilidade jurídica.*

## Abstract

*This paper analyzes the need, feasibility and legal possibility of the forming consortia of municipalities, in order to build common structure of tax administration. To do so, examines the inefficiency of small cities to collect taxes, the paradigm of integrated and shared management of tax administration and the delegation of tax powers and duties.*

## Keywords

*Consortium; Tax administration; Feasibility; Legal possibility.*

## 1 INTRODUÇÃO

Vigora no Brasil uma concepção geral de que municípios de pequeno porte não arrecadam os tributos que lhes são conferidos pela Constituição da República (CR) e de que se custeiam pelo repasse constitucional de arrecadação estadual e federal. Pela análise do relatório das receitas dos municípios mineiros em 2009, elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), constata-se que, de fato, municípios de pequeno porte não arrecadam seus tributos com a eficiência de municípios maiores. Entre as explicações para este fenômeno, destaca-se a falta de estrutura de administração tributária.

A presente pesquisa, neste cenário, destina-se a estudar solução possível para os problemas apontados, vale dizer, a formação de consórcios públicos de administração tributária, que permitissem aos municípios de pequeno porte a conjugação de esforços na cobrança de tributos. Assim, investiga-se acerca da necessidade, da viabilidade e da possibilidade de formação de consórcios municipais, com a finalidade de construção de estrutura comum de administração tributária, no contexto do paradigma de gestão integrada e compartilhada da Administração Tributária.

A Emenda Constitucional (EC) nº 19, de 4 de junho de 1998, alterou a redação do art. 241 da Constituição da República, instituindo os consórcios públicos, a serem disciplinados, por meio de lei, autorizando a gestão associada de serviços públicos.

Posteriormente, a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, incluiu o inciso XXII no art. 37 da Constituição da República, introduzindo, na área fiscal, um novo paradigma da Administração Pública Democrática, impondo às três esferas federativas uma gestão integrada e compartilhada da Administração Tributária, apontando uma potencial solução para a ineficiência arrecadatória dos municípios de pequeno porte.

Em 6 de abril de 2005, foi instituída a Lei nº 11.107, dispondo sobre normas gerais de contratação de consórcios públicos visando à realização de objetivos de interesse comum da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, e promovendo a gestão associada a que alude o art. 241 da Constituição da República, por meio da criação de uma pessoa jurídica.

Por tratar-se de uma investigação preliminar, o recorte do presente artigo cinge-se a observar a realidade dos municípios de Minas Gerais, por tratar-se do estado com maior grau de municipalização da República. Com este panorama e cientes de que, sob o prisma jurídico, o tema se enquadra, em parte, na matéria delegação de competência constitucional, passamos ao estudo dos consórcios municipais de administração tributária.

## **2 A INEFICIÊNCIA ARRECADATÓRIA DOS PEQUENOS MUNICÍPIOS EM MINAS GERAIS**

O relatório das receitas dos municípios mineiros em 2009, elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) revela que, de fato, pequenos municípios não arrecadam seus tributos, ao menos não com a eficiência de municípios maiores.

Pode-se, tomando Minas Gerais como parâmetro e analisando o relatório das receitas dos municípios mineiros em 2009, elaborado pela STN, chegar a algumas conclusões, ainda que preliminares.

Notadamente, verifica-se que a arrecadação tributária de Imposto sobre Serviços (ISS), Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU) e Imposto sobre Transmissão de Bens Inter Vivos (ITBI) de municípios abaixo de 100.000 habitantes é, proporcionalmente, muito inferior a municípios com população superior, realidade que se repete se comparados os municípios com mais de 100.000 habitantes.

Os resultados de baixa eficiência arrecadatória dos municípios com menos de 100.000 habitantes também se apresentam na comparação excluindo-se os maiores municípios mineiros, como Belo Horizonte, Contagem, Uberlândia, Juiz de Fora, que poderiam desviar a comparação.

Desse modo, comparando-se a arrecadação dos municípios com até 100.000 habitantes com este novo corte apresentam-se resultados semelhantes de baixa eficiência arrecadatória se comparada com a de municípios não muito maiores, com população entre 100.000 e 300.000 habitantes.

Em linhas gerais, partimos de três índices: 1) a arrecadação *per capita* de tributos próprios, excluindo taxas, CIP e Contribuição Previdenciária Própria; 2) o percentual da arrecadação própria x receitas correntes e 3) o percentual da arrecadação própria x transferência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que mede, ainda que em parte, atividade econômica. Classificamos os municípios mineiros, para fins de comparação, por população, da seguinte maneira e com os seguintes resultados:

- Até 10.000 ha (476 municípios)
- Entre 10.000 e 100.000 ha (366 municípios)
- Acima de 100.000 ha (27 municípios)

**Tabela 1 – Arrecadação *per capita* de impostos**

População	ISS, IPTU, ITBI <i>per capita</i>	ISS, IPTU, ITBI / Receitas Correntes	ISS, IPTU, ITBI / transferência de ICMS
Acima de 100.000	R\$ 143,55	10%	62 %
10.000 e 100.000	R\$ 61,68	5%	34%
Até 10.000	R\$ 52,95	3%	19%
100.000 e 300.000	<b>R\$ 123,69</b>	<b>9%</b>	<b>55%</b>

Fonte: Dados extraídos do Relatório de Receitas dos Municípios Mineiros.

Disponível em: < [www.stn.fazenda.gov.br/...municipios/transferencias\\_constitucionais](http://www.stn.fazenda.gov.br/...municipios/transferencias_constitucionais) > .

## 2.1 ARRECADAÇÃO *PER CAPITA* – DADO POPULACIONAL

A arrecadação *per capita* de ISS, IPTU, ITBI de municípios com até 10.000 habitantes apresenta média de R\$ 52,95/ano. Este número sobe para R\$ 61,68/ano para os municípios com população entre 10.000 e 100.000 habitantes. Os municípios com mais de 100.000 habitantes apresentam arrecadação média anual de R\$ 143,00.

Não se considerou para nenhum destes cálculos a arrecadação de contribuição de iluminação pública e de melhoria (muitos municípios não arrecadam tais contribuições), contribuição previdenciária, (muitos municípios não possuem regime próprio de previdência de seus servidores públicos), e taxas, (podem sofrer variações por múltiplos fatores em cada município, que aqui não poderiam ser controlados).

Estes números apontam para o fato de que municípios maiores (desde que bem estruturados) conseguem uma arrecadação de impostos próprios bem superior a dos municípios pequenos, e sugerem que, se os municípios pequenos conseguissem se estruturar de forma semelhante aos municípios maiores, a arrecadação *per capita* tenderia a aumentar.

## 2.2 ARRECADAÇÃO E TRANSFERÊNCIAS – GRAU DE INDEPENDÊNCIA

A relação entre ISS, IPTU, ITBI e as receitas correntes dos municípios indica a importância dos tributos próprios face às demais receitas do município. Em outras palavras, indica o grau de independência financeira do município, face às transferências constitucionais, voluntárias e obrigatórias de outros entes governamentais.

O dado apresentado não excluiu das receitas correntes receitas como *royalties*, recebidos por alguns municípios e receitas patrimoniais, que poderiam apresentar distorções em alguns municípios com receita elevada com esta natureza. Como trabalhamos com a média, embora os dados possam ser refinados, os valores distorcidos ficam diluídos, dada a grande quantidade de municípios.

Com estas observações, verifica-se que as receitas tributárias próprias de municípios com até 10.000 habitantes correspondem a apenas 3% das receitas correntes. Para os municípios com população superior a 10.000 habitantes e inferior a 100.000 habitantes, o percentual sobre para 5% e nos municípios acima de 100.000 habitantes o percentual dobra para 10%.

No que tange aos municípios mineiros, este grau de dependência tende a aumentar com a entrada em vigor da Lei Estadual nº 18.030, de 12 de janeiro de 2009, especialmente no art. 10. Esta norma estabelece o chamado “ICMS Solidário”, que nada mais faz do que aumentar o repasse das receitas do tributo estadual para municípios de menor atividade econômica. Se de um lado, a medida apresenta mesmo caráter de solidariedade, de outro desestimula o aumento da arrecadação tributária e do desenvolvimento econômico local, na medida em que premia com maior transferência de recursos os municípios mais atrasados.

## 2.3 ARRECADAÇÃO E REPASSE DO ICMS – ATIVIDADE ECONÔMICA

A relação entre ISS, IPTU, ITBI e as transferências do ICMS aponta o volume da arrecadação municipal em face do valor da transferência de ICMS. A arrecadação própria é inferior à transferência do ICMS em todas as faixas de municípios por população, embora não o seja em todos os municípios, como Belo Horizonte, onde a arrecadação própria é duas vezes maior que a transferência de ICMS, e Juiz de Fora, onde a arrecadação local supera a transferência do ICMS em 1,2%. Entre os municípios com até 10.000 habitantes este fenômeno apenas ocorre com cinco municípios e entre aqueles com 10.000 a 100.000 com apenas três municípios.

Na média, porém, a arrecadação própria dos pequenos municípios equivale a apenas 19% da transferência de ICMS, enquanto este número sobe para 34% nos municípios com população entre 10.000 a 100.000 habitantes. Na média dos municípios mineiros com mais de 100.000 ha, o valor da arrecadação própria é de 62% do valor da transferência do ICMS.

A comparação entre impostos próprios do município e transferência do ICMS apresenta dado interessante, pois ambos os valores representam incidência tributária sobre atividade econômica. Assim, os dados apontam para o fato de que a arrecadação própria relativa aumenta mais que proporcionalmente em relação ao repasse de ICMS, também relativo, na medida em que aumenta o tamanho dos municípios.

As conclusões aqui apresentadas valem, também, se excluirmos os municípios acima de 300.000 habitantes e fizermos as comparações nas faixas até 10.000, e entre 10.000 e 100.000, com os municípios entre 100.000 e 300.000 ha.

Necessário pontuar que os dados trabalhados não excluam os efeitos da Lei “Robin Hood” (Lei Estadual nº 12.040, de 28 de dezembro de 1995, e alterações posteriores, até a Lei Estadual nº 18.030, de 12 de janeiro de 2009, hoje vigente) que definem cerca de 20% da transferência do ICMS aos municípios e poderiam causar uma margem de erro na mesma proporção no comparativo. Contudo, os municípios com atividade econômica mais intensa também conseguem atingir índices elevados nos critérios da Lei, de sorte que a margem de erro é substancialmente menor.

De toda sorte, mesmo se considerando a margem de erro máxima de 20%, as conclusões apresentadas se mantêm. De se notar que, a partir da plena entrada em vigor da Lei Estadual nº 18.030/2009, de 12 de janeiro de 2009, a importância da atividade econômica para a definição dos repasses constitucionais do ICMS será reduzida para 70%, ao invés dos 75% vigentes na data a que se referem os dados utilizados no presente trabalho.

Em síntese, verifica-se que os 27 maiores municípios de Minas Gerais, com boa estrutura de arrecadação tributária obtêm resultados tributários muito melhores que os municípios pequenos, seja apreciando o critério da arrecadação *per capita*, seja o da razão entre a arrecadação própria e as receitas correntes, seja, ainda, o das receitas próprias e as transferências de ICMS. Os resultados dos municípios maiores superam a dos demais municípios menores, mesmo em termos proporcionais, em qualquer dos critérios.

Assim, parece-nos que o problema da arrecadação não está na população do município ou na riqueza gerada pelos municípios, mas na ausência de estrutura capaz de impor as exações tributárias no âmbito municipal. De outro giro, não levamos em conta o fator “vontade política”, tendo em vista sua natureza sociológica, que foge ao escopo do presente trabalho. Pode-se considerar, ainda, que a atuação dos Tribunais de Contas tende a obrigar os municípios a instituir e cobrar seus tributos, mitigando o fator como responsável pela baixa arrecadação tributária.

A causa destes números – que parece ser a mais relevante – é o fato de que a estrutura da administração tributária apresenta custo de instalação elevado para pequenos municípios, carentes de recursos e dependentes dos repasses constitucionais da União e dos estados. Estes municípios, não raro, comprometem volume elevado de sua



receita com despesas correntes, sendo incapazes de investir na estrutura arrecadatória de tributos próprios, entrando, assim, num círculo vicioso.

### 3 O MARCO LEGAL DOS CONSÓRCIOS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA: ART. 37, XXII DA CONSTITUIÇÃO DE 1988 E AS LINHAS GERAIS DA LEI DE CONSÓRCIOS PÚBLICOS

O art. 37 da Constituição da República estabelece diversas regras e princípios de observância obrigatória para a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.

Referido artigo teve o inciso XXII incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, *in verbis*:

XXII – as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio. (g. n.).

Esse importante inciso introduziu, na área fiscal, um novo paradigma da Administração Pública Democrática, impondo às três esferas federativas uma gestão integrada e compartilhada.

Ressalte-se que o Poder Reformador autorizou expressamente o compartilhamento de cadastros e informações fiscais. Na verdade, ele impôs esse compartilhamento, na medida em que a forma integrada de atuação é obrigatória. Por isso, a partir da EC nº 42, as administrações tributárias dos entes federados deverão ser integradas e compartilhadas.

É verdade que esse compartilhamento não pode ser desordenado, na medida em que ele deve ser regulamentado em lei ou convênio. Neste cenário se enquadra a Lei de Consórcios Públicos.

A Lei nº 11.107/05, de 6 de abril de 2005, editada após a imposição, pelo Poder Reformador, do novo paradigma da Administração Pública Democrática, com fundamento no art. 241 da Constituição da República,<sup>1</sup> dispõe sobre normas gerais de contratação de consórcios públicos visando à realização de objetivos de interesse comum da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, por meio da criação de uma pessoa jurídica. Assim, a lei, embora não tenha sido elaborada para

1 Art. 241. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disciplinarão por meio de lei os consórcios públicos e os convênios de cooperação entre os entes federados, autorizando a gestão associada de serviços públicos, bem como a transferência total ou parcial de encargos, serviços, pessoal e bens essenciais à continuidade dos serviços transferidos.

fins específicos, mas apenas como lei formal, de procedimento para instituição do consórcio, pode abarcar todos os fins materialmente lícitos.

Defende-se, dessa forma, que a Lei de Consórcios Públicos pode contribuir para a superação da ineficiência arrecadatória dos municípios de pequeno porte, com dificuldade de constituir sua estrutura de administração tributária.

O consórcio público constitui-se pela delegação de competência do ente federado à pessoa jurídica que se institui na forma de consórcio.

Não há dúvidas de que podem ser delegadas ao consórcio firmado entre municípios todas as atividades que possam, também, ser licitadas e contratadas. Igualmente, podem ser delegadas atividades que não encontram normatização constitucional ou que a Constituição defina como competência administrativa comum.

A delegação de competência legislativa e funcional em matéria tributária, a seu turno, comporta reflexões mais profundas. Tanto a Constituição quanto o Código Tributário Nacional (CTN) possuem regramento detalhado acerca da competência tributária, não permitindo, por exemplo, transferência para a União ou o Estado de competência tributária não exercida pelo município.

Ademais, vale destacar que é também o texto constitucional que traça um claro contorno da estrutura básica da Administração Tributária Nacional que deve arcar com as funções de: cadastro, arrecadação, fiscalização (art. 145, § 1º da CR), inscrição e cobrança dos créditos tributários (art. 131, § 3º, da CR).

Esta estrutura – formada por carreiras específicas de Estado para exercer funções a ele essenciais, por força da redação do inciso XXII, do art. 37, da CR – é detalhada pelo CTN nos art. 194 e seguintes (mais especialmente nos arts. 198 e 201 do CTN).

Frise-se neste trabalho, quanto à exigência de que as funções de administração tributária sejam exercidas por servidores de carreiras específicas, que ela não configura impeditivo à formação de consórcio de administração tributária como se demonstrará mais adiante.

A Administração Tributária reclama, pois, uma estrutura relativamente alentada e onerosa o que pode significar um entrave ao desempenho arrecadatório de municípios de pequeno e médio porte.

Por se tratar de competência administrativa, a organização da Administração Tributária é assunto intestino de cada ente, e relacionado à competência de autogestão e auto-organização inerente ao sistema federativo. Portanto, não se pode falar em uma estruturação obrigatória, mas sim de uma estruturação mínima que proporcione ao ente político o exercício pleno do seu irrenunciável poder-dever arrecadatório.

Mencione-se que, embora a pesquisa siga a linha metodológica propositiva, não se dirigindo à experiência real de consórcios municipais, apresenta interesse prático, que

se materializa nos esforços levados a efeito por 10 municípios da região metropolitana de Belo Horizonte, organizados via protocolo de cooperação mútua – Rede 10.

Os objetivos principais (além de ações relativas à saúde) são a criação de um portal interativo, a formação de gestores, a criação de rede de governança colaborativa, que institui o fórum metropolitano de administrações tributárias municipais, cujo objetivo é articular ações conjuntas, intercâmbio de experiências, de informações, de soluções e sistemas de cadastro, de arrecadação, de fiscalização e de tributação.

Os municípios firmaram, em 2009, protocolo de cooperação mútua, para a implementação da nota fiscal eletrônica, no âmbito da Rede 10. Eles buscam, também, a uniformização de alíquota de ISS.

A Rede 10 possui os seguintes instrumentos:

- Consórcio intermunicipal “aliança para saúde”;
- Rede de governança colaborativa – formação de gestores;
- Fórum Metropolitano de Administrações Tributárias Municipais; e
- Programa Telecentro BR.

Dos esforços da Rede 10, apenas o relativo à Saúde está configurado na forma de consórcio. Contudo, os elementos de administração tributária da Rede 10 poderiam ser executados sob esta forma jurídica.

Desse modo, verifica-se que a solução aqui proposta, qual seja a instituição de consórcios de administração tributária visando corrigir a ineficiência arrecadatária dos pequenos municípios, é viável.

## **4 A DELEGAÇÃO DE COMPETÊNCIAS E ATRIBUIÇÕES TRIBUTÁRIAS**

### **4.1 IDENTIFICAÇÃO**

Direito Tributário é o conjunto de normas jurídicas que versam sobre as atividades de instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. Mas afinal, o que se entende por instituir um tributo? Por “instituir” pode-se entender “criar e passar a exigir”. É o exercício da competência tributária.

A competência tributária para instituir tributos tem fundamento constitucional. A Carta da República estabelece os tributos de cada ente federado, determinado assim sua competência legislativa, necessária à criação da exigência, mas silencia a respeito a competência arrecadatária dos tributos.

Importa saber, contudo, de acordo com as preocupações deste trabalho, se esta competência pode ser delegada no todo ou em parte.

## 4.2 POSSIBILIDADE

Nos termos do art. 7º, do CTN, a competência legislativa tributária é indelegável. Esta caberá exclusivamente ao Poder Legislativo de cada ente federativo.

Todavia, a competência tributária, como expressão originária de poder extraída do texto constitucional, não se confunde com sujeição ativa ou competência administrativa tributária, atribuída por lei à pessoa competente ou terceiro, para o exercício do direito ao crédito tributário (art. 21, do CTN).

A competência administrativa de fiscalizar e arrecadar tributos, a chamada capacidade tributária ativa, é delegável, também nos termos do art. 7º, do CTN. Não mais vigorando o disposto no § 3º, do art. 18, da Constituição de 1946, não mais subsiste o limite de delegação da competência entre União e estados.

Trata-se de delegação de funções tipicamente administrativas que por lei são inicialmente atribuídas àqueles que dispõem da competência para instituição do tributo. Dessa forma, segundo o CTN, as funções de arrecadação, fiscalização, ou execução de leis, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, podem ser delegadas a outra pessoa jurídica. Importante consignar que em nenhum caso de delegação de atribuições executivas há repercussão sobre a competência legislativa. Mesmo que a capacidade tributária ativa tenha sido delegada, permanece o detentor da competência tributária como único capaz de alterar alíquotas, base de cálculo, criar novas hipóteses de incidência, isenções, enfim, inovar o ordenamento jurídico relativo ao tributo em questão.

As funções administrativas de que fala o art. 7º do CTN envolvem tão-somente atos de aplicação da norma tributária na formalização do crédito de tributos (lançamento) ou de sanções tributárias (auto de infração), além de procedimentos de fiscalização, cobrança, garantias e execução.

Trata-se aqui de definir em que consiste Administração Tributária: nos termos do CTN (artigos 194 e seguintes) Administração Tributária envolve as funções de cadastro (art. 145, § 1º, da CR/88), inclusive positivação e certidões, arrecadação, fiscalização (arts. 194 e 198, do CTN, controle, inscrição e cobrança da dívida ativa (art. 131, § 3º, da CR/88 c/c art. 201 e seguintes, do CTN).

Para a realização destas funções, mostra-se necessária a estruturação mínima do aparato administrativo fiscal.

Pode-se citar como referências normativas importantes, que serviriam de parâmetro para a definição do que seria a administração tributária, a Instrução Normativa RFB nº 884, de 5 de novembro de 2008 e a Lei de Execução Fiscal – Lei 6.830/80.

No que tange ao cadastro, fiscalização e arrecadação, é pertinente invocar a Instrução Normativa RFB nº 884, de 5 de novembro de 2008, que dispõe sobre a celebração de convênio entre a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), em nome da União,

o Distrito Federal e os Municípios para delegação das atribuições de fiscalização, inclusive a de lançamento de créditos tributários, e de cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). A referida Instrução traz, no art. 5º, os seguintes elementos:

- Instrumento formal de instituição da estrutura organizacional;
- Manutenção de estrutura de tecnologia da informação que contemple equipamentos e redes de comunicação;
- Quadro de carreira de servidores com atribuição de lançamento, arrecadação e fiscalização de tributos e capacitação adequada do corpo funcional.
- Estrutura de atendimento ao sujeito passivo;
- Estrutura que permita a revisão lançamento e o julgamento de eventual lide administrativa;

Outro diploma do qual se infere a necessidade de estruturação da Administração Tributária é a Lei de Execução Fiscal, no que tange ao controle, à inscrição e à cobrança da dívida ativa tributária. Dela se extraem os seguintes elementos:

- Manter estrutura de controle da liquidez, certeza e exigibilidade do crédito (art. 2º e 3º, da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980);
- Manter estrutura de cobrança administrativa e judicial do crédito tributário (art. 5º a 8º, da Lei nº 6.830/80), bem como de defesa do lançamento efetuado pela autoridade fiscal (art. 38 da LEF).

Dito isso, destaque-se que as funções administrativas de que fala o art. 7º do CTN envolvem os atos de aplicação da norma tributária na formalização do crédito de tributos (lançamento) ou de sanções tributárias (auto de infração), além de procedimentos de fiscalização, cobrança, inscrição, garantias e execução.

Hugo (2003, p. 155) sustenta que a atribuição dessas funções pode ser plena, envolvendo inclusive a competência para aplicar penalidades e decidir as impugnações dos contribuintes. Neste sentido também já se pronunciou a 3ª Turma do TRF – 1ª Região: “Tem a pessoa jurídica delegada para executar as normas legais, por força do disposto no art. 7º do CTN, competência para aplicar multas por intermédio de seus fiscais, desde que essa multa, resultante da falta de lançamento, já esteja determinada legalmente”.

Também seria legítima a delegação de competência para apreciar os recursos fiscais. Tais recursos são fase voluntária do processo de constituição do crédito tributário e se inserem na delegação da competência fiscalizatória.

### **4.3 REQUISITOS E LIMITES**

Torres (2011, p. 366-367) atenta para algumas limitações que devem ser observadas no exercício da capacidade tributária ativa, seja pelo ente designado por lei, seja por terceiro por meio de delegação, na forma do art. 7º, do CTN:

- a) Limitações materiais: necessária observância do princípio da tipicidade, com vinculação material dos aplicadores do direito às qualificações entabuladas nas fontes legisladas, sendo de se observar, para tanto, a delimitação do exercício de tal capacidade em virtude das competências colaterais dos demais entes federativos e das próprias limitações constitucionais ao poder de tributar, na forma de direitos e garantias fundamentais;
- b) Limitações espaciais: limitação da atividade tributária do sujeito ativo, seja ele delegado ou não, de acordo com a vigência de suas leis e demarcação espacial da incidência tributária, segundo critérios oriundos da Constituição da República e do próprio CTN, a fim de afastar possíveis conflitos de competência;
- c) Limitações normativas: exigência de compatibilidade vertical entre normas de competência e regras de conduta, quanto às funções normativas administrativas do sujeito ativo. Necessária coincidência entre poder regulamentar e capacidade tributária;
- d) Limitações administrativas: a capacidade tributária ativa deve ser exercida pelo sujeito ativo utilizando aparato administrativo próprio deste. Neste ponto, é importante frisar que, a nosso sentir, a intenção do autor foi a de consignar que o exercente da atividade deva utilizar-se de aparato próprio, e no caso dos consórcios, com a delegação das atribuições pelas entidades à pessoa jurídica do consórcio, este passa a ser o sujeito ativo da referida capacidade ativa tributária. Neste sentido, o aparato administrativo a ser utilizado não deixa de ser próprio do consórcio, a partir da sua constituição, mesmo que de início advenha de dos municípios consorciados, à medida que estes disponibilizam, com destinação específica, parte do seu aparato para utilização pelas entidades consorciadas. Mesmo quando tratamos da delegação das atribuições de fiscalização, não nos parece que a atuação dos fiscais dar-se-á com alteração de jurisdição, mas em virtude da ampliação desta, com competência, definida pela lei, para atuação em todo o território de atuação do consórcio.

Diante de tais limitações, algumas considerações podem ser tecidas a respeito do exercício da capacidade tributária ativa por meio de delegação.

De plano, importa notar que tal delegação deve ser feita por lei, a terceiro, a quem melhor aprouver ao legislador na definição de suas técnicas de arrecadação e fiscalização, devendo ser exercida nos limites da lei delegante. Neste caso, delegante deve ser ente político com competência tributária para instituir o tributo.

Nos termos do art. 7º, §1º, do CTN, havendo a delegação da capacidade tributária ativa, ocorre também a transferência das garantias e os privilégios processuais da pessoa jurídica detentora da competência tributária.

Contudo, Lacombe (PEIXOTO; LACOMBE, 2005) lembra que os privilégios processuais foram revogados pela atual Constituição, em função do realce dado por esta ao princípio da isonomia.

A delegação da capacidade tributária ativa é limitada constitucionalmente na forma do art. 150, observados ainda outros direitos e garantias fundamentais que lhe sejam pertinentes.

A constituição do crédito tributário, na forma do art. 142, é obrigação plenamente vinculada, representando, destarte, um dever-poder a cobrança do tributo, não podendo o sujeito ativo da capacidade tributária se esquivar de exercê-la, sob pena de incorrer em responsabilidade fiscal (art. 11 da Lei complementar 101/00). Assim, também, a pessoa jurídica delegada não pode renunciar a tal obrigação, quando a lei assim o determinar.

De qualquer forma, a delegação da capacidade tributária ativa pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido. Todavia, Machado (Ob. Cit., p. 156) sustenta que tal revogação deve ser vista em face da lei específica que tenha autorizado a atribuição de capacidade tributária a outra pessoa jurídica.

E quem pode receber a capacidade tributária ativa?

Segundo disposição expressa do art. 7º do CTN, a atribuição das funções fiscalizatória e arrecadatória dos tributos somente poderia ser conferida à pessoa jurídica de direito público, nos termos do § 3º, art. 18, da Constituição de 1946, cabendo à pessoa jurídica de direito privado o simples encargo ou função de arrecadar, ou melhor, receber os tributos, como fazem os bancos (art. 7º, § 3º, do CTN).<sup>2</sup>

Contudo, há tributaristas que admitem a possibilidade de essa delegação ocorrer de forma mais ampla do que aquela então prevista, sobretudo em se considerando que tal limitação relacionar-se-ia com previsão da Constituição de 1946, que não se encontra mais em vigor, admitindo-se a delegação a pessoas jurídicas de direito privado (quando estas forem perseguidoras de finalidades públicas) e, até mesmo, a pessoas físicas (tabeliães cartorários). Neste sentido militam os magistrados de Calmon (2003, p. 374), Carvalho (1996, p. 207) e Amaro (1998, p. 276).

Para aqueles que sustentam ser possível a delegação a pessoas jurídicas de direito privado, existe ainda a sujeição ativa por delegação, intitulada “auxiliar”, na qual a terceira pessoa arrecada o tributo por conta e em nome da pessoa política.<sup>3</sup> O sujeito ativo auxiliar é mero agente arrecadador do tributo e pode vir a receber uma porcentagem sobre a arrecadação. Ex: ICMS sobre os serviços de telefonia e ICMS sobre energia elétrica.

No caso do consórcio público como pessoa delegada, admitindo a delegação da competência fiscalizatória, aquele poderia, legitimamente, exercer as funções

<sup>2</sup> Neste sentido, cfe. Baleeiro (2003).

<sup>3</sup> Segundo entendimento de Carrazza (1999, p. 329), a parafiscalidade ocorre quando uma pessoa que não aquela que criou o tributo vem a arrecadá-lo para si. São criadas por lei para serem arrecadadas por certas pessoas que não o Estado. A sujeição ativa auxiliar ocorre quando o produto arrecadado vai para os cofres da pessoa política tributante. Este sujeito ativo auxiliar é um substituto “ex lege” do sujeito ativo.

administrativas delegadas, aplicando a legislação aprovada pelos entes consorciados e dotados da competência tributária para instituição do tributo.

Ainda de se cogitar da delegação da competência regulamentar. A competência legislativa pura é indelegável. A fiscalização e cobrança, de outro giro, é delegável. Em consonância com o art. 84, IV, da Constituição da República, a competência regulamentar também será indelegável.

Não quer dizer, porém, que o consórcio será desprovido de poder regulamentar. Assim como na administração tributária da União, dos estados e dos municípios a autoridade fiscal (Ministério e Secretarias de Fazenda) possui poder regulamentar, posto que subsidiário ao do Presidente da República, Governador ou Prefeito, também o consórcio terá poder regulamentar subsidiário ao do Chefe do Executivo do ente consorciado.

Quanto à delimitação espacial, segundo o autor Heleno Taveira Torres, a regra quanto à restrição de formalização e cobrança do crédito tributário ao território do ente competente pode ser afastada mediante permissão autorizada por convênio ou por normas gerais, nos termos do art. 102, do CTN, afastando assim a ocorrência de prováveis conflitos de competências.

Por outro lado, em se tratando de delegação, não vemos qualquer vedação ao compartilhamento de estrutura física dos entes delegantes, incluindo informática, no exercício das funções administrativas pertinentes à capacidade tributária ativa, pelo consórcio público.

Quanto aos demais requisitos de estrutura administrativa, caberá a lei pormenorizar de que forma os consórcios públicos poderão atuar, seja para formalização e instituição do crédito, seja na realização dos procedimentos de arrecadação e fiscalização.

Na última fase da cobrança do crédito tributário, encontra-se a inscrição em dívida ativa e a execução forçada do crédito. A delegação da cobrança judicial é igualmente permitida. No entanto, no âmbito da União, esta tarefa (inscrição em dívida ativa e a execução forçada do crédito) é privativa da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Contudo, não há limitação no que concerne a procuradorias municipais, de sorte que a delegação para consórcio de direito público, especialmente no que concerne à inscrição em dívida ativa, é perfeitamente legítima, admitindo-se, inclusive – pelas razões elencadas no parágrafo anterior – a instituição, por lei, de uma Procuradoria comum a todos os entes consorciados.

#### **4.4 A DELEGAÇÃO DO PODER DE POLÍCIA TRIBUTÁRIO**

No que se refere aos procedimentos de fiscalização, como cediço estes configuram atuação do Estado com poder de polícia.



O poder de polícia administrativa, segundo o saudoso Meirelles (2004, p. 128), é o poder que “a Administração exerce sobre todas as atividades e bens que possam afetar a coletividade”.

O conceito legal de poder de polícia é apresentado no Código Tributário Nacional:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou a abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Admite-se na doutrina administrativa a delegação do poder de polícia, desde que restrita a atos de execução. Indispensável, para a validade da atuação do delegatário, é que a delegação seja feita por lei formal. Outro ponto importante é que este seja entidade integrante da Administração Pública. Além disso, o exercício do poder de polícia delegado deve-se dar por servidor investido para tanto.

Considerando que os consórcios públicos para o exercício das competências administrativas tributárias delegadas deverão necessariamente ter personalidade jurídica de direito público, não vemos nenhuma vedação ao exercício do poder de polícia administrativa por tais institutos.

De se observar que o art. 3º do Decreto nº 6017/2007 (que regulamentou a Lei dos Consórcios Públicos) não adotou o conceito de serviços públicos em sentido estrito, admitindo o exercício do poder de polícia dentre alguns objetivos ali previstos (incisos VI e IX).

Assim, a fiscalização, como poder de polícia, pode ser exercida pelos consórcios públicos municipais de administração tributária, desde que antecipadamente prevista no protocolo de intenções, o qual, ademais, deve ser ratificado mediante lei de cada município interessado.

Tal ratificação é de extrema importância como respalda Flávio Henrique Unes Pereira, exemplificando a constituição de um consórcio público de municípios (apud PIRES; BARBOSA. 2008, p. 278):

Dessa forma, caso seja constituído um *consórcio entre município*, ao qual seja conferido, mediante protocolo de intenções devidamente ratificado por lei, o exercício do poder de polícia sobre determinada matéria, é indispensável que cada ente consorciado tenha editado a respectiva lei, no âmbito de sua competência constitucionalmente conferida, para então, legitimar a atuação do consórcio em relação ao cidadão.

Meirelles (2004, p. 130) esclarece, ademais, que o poder de polícia delegado admite o exercício de atos regulamentares, entenda-se, edição de regulamentos administrativos com vista a limitar a discricionariedade administrativa, estabelecendo o *modus procedendi* da administração e caracterizando fatos, situações ou comportamentos enunciados na lei mediante conceitos vagos, devendo observar, sempre, os limites constitucionais e legais pertinentes aos regulamentos (Flávio Henrique Unes Pereira apud PIRES; BARBOSA. 2008, p. 279).

## **5 ANÁLISE FORMAL E PROCEDIMENTAL DA LEI DE CONSÓRCIOS PÚBLICOS**

O processo de descentralização de políticas públicas no Brasil, após o advento da Constituição da República de 1988, trouxe inúmeras dificuldades para as entidades subnacionais – estados e municípios. O aumento das responsabilidades das esferas estadual e local no desenho das políticas públicas ocasionou amplas repercussões sobre a governabilidade de tais entes políticos, levando, entre outras consequências maléficas, ao desequilíbrio entre encargos e receitas geradas por cada unidade.

No caso dos municípios, a descentralização das políticas públicas foi observada de forma mais emblemática. Todavia, os inúmeros obstáculos que aquelas urbanidades enfrentaram, a partir de 1988, com a elevação do município ao patamar de ente federativo, com elevado grau de autonomia, seja em razão das condições físicas, econômicas e sociais, seja em relação à capacidade técnico-administrativa, financeira e fiscal, não permitiram seu avanço no que se refere à eficiência da gestão, conforme preconizado no art. 37 da Carta Magna.

Acrescente-se que, nada obstante as desigualdades que recaem sobre os municípios, se percebe que todos estão submetidos a mecanismos de controle no mesmo grau, estando ainda sujeitos à observância das mesmas regras de responsabilidade fiscal, sem que sejam consideradas suas especificidades físico-econômico-sociais. A consequência é que os municípios acabam tendo sua autonomia relativizada em função da sua capacidade institucional, organizatória, operativa e fiscal.

Diante deste quadro de dificuldades, a criação de mecanismos cooperativos, a exemplo dos consórcios públicos, sinaliza uma alternativa na busca de tal eficiência na gestão pública, sobretudo, quando temos em conta que o federalismo consagrado no Texto Constitucional (art. 1º) é cooperativo, exigindo, assim, objetivos idênticos a cumprir (art. 1º a 3º), a despeito do sistema de repartição de competências.

A Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005, com base no art. 241 da CR, trouxe a forma de contratação de Consórcios Públicos, destinados a União, estados, Distrito Federal e municípios, visando à realização de objetivos de interesse comum desses entes estatais e promovendo a gestão associada a que alude o citado mandamento constitucional, por meio da criação de pessoa jurídica.

O entendimento esposado por Ferraz (apud PIRES; BARBOSA. 2008, p. 65-66) é no sentido de que o art. 241 traz competência legislativa de duas ordens, decorrentes deste federalismo de cooperação: uma para que a União edite normas gerais sobre a matéria, em consonância com a previsão do art. 24 da Constituição; e outra para que todas as entidades federativas editem normas específicas, observadas as regras gerais elencadas na legislação nacional sobre o tema.

Assim, no caso da competência legislativa para edição de normas específicas, tanto o trespasse dos serviços públicos aos consórcios, como a transferência de encargos, pessoal e bens para os consórcios, dar-se-á mediante lei a ser editada pelo titular do serviço.

A natureza jurídica dos consórcios públicos é a de negócio jurídico plurilateral de direito público, com o conteúdo de cooperação mútua entre os pactuantes. É negócio jurídico, porque as partes manifestam suas vontades com vistas a objetivos de natureza comum. É plurilateral, pois, admite a presença de vários pactuantes na relação jurídica.

O objeto dos consórcios públicos se concentra na realização de atividades e metas de interesse comum de pessoas federativas consorciadas (art. 1º). Nele, os entes da federação, associam-se uns aos outros, sem perder a sua autonomia, para alcançar objetivos importantes para todos.

O art. 2º da Lei nº 11.107/05 prevê que os objetivos dos consórcios públicos serão determinados pelos entes consorciados, observados os limites constitucionais. Desse modo, desde que respeitadas as competências indelegáveis, os objetivos do consórcio são livres.

De modo semelhante, o art. 3º do Decreto nº 6017/07 traz rol exemplificativo de objetivos de consórcios públicos, admitindo, entre outros, o exercício de competências pertencentes aos entes da federação, nos termos de autorização ou delegação.

As pessoas jurídicas resultantes dos consórcios públicos podem ser de direito público ou de direito privado (art. 1º, § 1º da Lei nº 11.107/05). Entretanto, como já destacado anteriormente, no meio jurídico, predomina o entendimento de que somente se permite a delegação da competência fiscalizatória e arrecadatória a pessoa jurídica de direito público.

Nesse sentido, ressalte-se que a natureza jurídica da pessoa jurídica de direito público derivada da formação do consórcio público é a de autarquia associativa, criada sob a forma de associação pública (art. 1º, I; 6º, I e 16 da Lei nº 11.107/05).

Necessária, portanto, a edição de lei específica (art. 37, XIX da CR/88) em cada um dos entes consorciados para legitimar sua criação e, natural que essa pessoa jurídica integre a administração indireta de todos os entes consorciados (art. 6º, § 1º da Lei nº 11.107/05).

Para a formação do consórcio, a Lei exige como um dos requisitos a edição do Protocolo de Intenções, cujas cláusulas mínimas obrigatórias estão arroladas no art. 4º da Lei nº 11.107/07 e art. 5º do Decreto nº 6.017/07, entre elas: o prazo de duração do consórcio e os critérios para, em assuntos de interesse comum, autorizar o consórcio público a representar os entes da Federação consorciados perante outras esferas de governo.

Na hipótese de consórcio público de administração tributária, o prazo deve ser indeterminado, em razão de sua natureza permanente, e deve ser prevista a autorização, já no Protocolo de Intenções, para que o agente fiscal do consórcio exerça função de administração tributária em nome do município.

O consórcio público de administração tributária seria custeado pelos próprios entes consorciados, por meio de contrato de rateio, formalizado em cada exercício financeiro (art. 8º da Lei nº 11.107/05).

Em relação aos agentes públicos vinculados às atividades dos consórcios públicos em geral, a Lei nº 11.107/05 e o Decreto nº 6.017/07 preveem a contratação de empregados públicos, regidos pela consolidação das leis do trabalho, ou a cessão de servidores, que permanecerão no seu regime originário, pelos consorciados ou entes conveniados, na forma e condições da legislação de cada um, podendo, entretanto, ser remunerados tanto pelo consórcio como pela entidade cedente (MEDAUAR; OLIVEIRA, 2006, p. 69).

Convém lembrar, contudo, que as funções da administração tributária devem ser exercidas por servidores de carreiras específicas, por força do inciso XXII do art. 37 da CR/88. Tal exigência constitucional leva a uma abordagem diferente no que respeita ao regime dos agentes incumbidos de exercer tais atividades em nome do consórcio. Tais agentes deverão estar necessariamente abrigados em carreira específica, bem como gozar de todas as garantias inerentes às carreiras típicas de Estado.

Neste trabalho, é importante destacar que não obstante o consórcio de administração tributária envolver ações de fiscalização, entende-se possível tanto a arregimentação quanto a cessão de agentes públicos para fiscalizar, inscrever e cobrar a dívida ativa independentemente de eles serem celetistas ou estatutários, desde que eles tenham sido concursados para tanto; já exerçam esse ofício no órgão cedente e que lhe tenham sido atribuídas as garantias típicas do vínculo estatal que preservem sua independência de atuação, conforme quis assegurar o inciso XXII do art. 37 da CR/88.

Esse fato também ocorre com os agentes públicos não fiscais, aos quais a lei não tenha atribuído funções típicas de Estado. O que se deve preservar, em todos os casos, é a vedação de acesso, sem concurso público, à proibição do desvio de função e a atribuição de garantias que assegurem a independência do agente ao qual se atribui função típica de Estado.

Em suma, a arregimentação do agente público, sua cessão, a qualificação de seu vínculo e a atribuição de garantias específicas que lhe assegurem a independência

necessária para o cumprimento de seus deveres funcionais estão limitadas pelo tipo de função que será por ele exercida e não pela circunscrição territorial na qual ele atuará.

Por se tratar de autarquia associativa, criada por prazo indeterminado, entende-se, ainda, ser possível a arregimentação de agentes (empregados públicos ou estatutários), mediante a criação destes postos de trabalho pela lei de cada um dos entes consorciados. Dessa forma, seria possível uma Procuradoria comum e mesmo uma carreira fiscal comum a todos os entes consorciados.

Na hipótese de cessão de servidor, a despesa com o servidor cedido será computada para efeito dos limites de despesa com pessoal, previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal, na conta do ente consorciado cedente (art. 8º, § 4º, da Lei nº 11.107/05).

A cessão de servidor ao consórcio, neste caso, possui embasamento constitucional, visto que, como destacado alhures, as administrações tributárias devem atuar de forma integrada, nos termos do inciso XXII do art. 37 da Constituição da República.

Na hipótese de extinção do consórcio, os servidores cedidos retornariam ao seu ente de origem, na forma da legislação de cada um. Em relação aos servidores do consórcio, tanto os celetistas quanto os estatutários, eles teriam a solução conferida pela legislação do consórcio. Caso a legislação do consórcio seja omissa, defende-se ser possível a utilização de legislação federal, por analogia.

## **6 CONCLUSÃO**

O relatório das receitas dos municípios mineiros em 2009, elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), confirmou a concepção geral que, de fato, pequenos municípios não arrecadam seus tributos com a eficiência de municípios maiores.

Os resultados dos municípios maiores superam o dos demais municípios menores, mesmo em termos proporcionais, em qualquer dos critérios utilizados. Assim, parece-nos que o problema da arrecadação não está na população do município ou na riqueza gerada pelos municípios, mas na ausência de estrutura capaz de impor as exações tributárias no âmbito municipal. A causa destes números – que parece ser a mais relevante – é o fato de que a estrutura da administração tributária apresenta custo de instalação elevado para pequenos municípios, carentes de recursos e dependentes dos repasses constitucionais da União e dos estados.

O inciso XXII do art. 37 da Constituição da República, incluído pela EC nº 42, introduziu, na área fiscal, um novo paradigma da Administração Pública Democrática, impondo às três esferas federativas uma gestão integrada e compartilhada, e o compartilhamento de cadastros e informações fiscais, na medida da lei ou convênio.

Defende-se que a Lei de Consórcios Públicos, Lei nº 11.107/05, de modo indireto, contribui para a superação da ineficiência arrecadatória dos municípios de pequeno porte, com dificuldade de constituir sua estrutura de administração tributária.

Isso porque a Lei nº 11.107/05, editada após a EC nº 42, dispõe sobre normas gerais de contratação de consórcios públicos visando à realização de objetivos de interesse comum da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, por meio da criação de uma pessoa jurídica.

Dito isso, mencione-se que a competência legislativa tributária possui fundamento constitucional e é indelegável, nos termos do art. 7º, do CTN. De modo semelhante, em razão do art. 84, IV da CR/88, a competência regulamentar também é indelegável.

Entretanto, a chamada capacidade tributária ativa (funções de arrecadação, fiscalização, ou execução de leis, atos ou decisões administrativas em matéria tributária) pode ser delegada a outra pessoa jurídica, desde que observadas as limitações materiais, especiais, normativas e administrativas.

Assim: a delegação deve ser feita por lei, a terceiro, a quem melhor aprouver ao legislador na definição de suas técnicas de arrecadação e fiscalização, devendo ser exercida nos limites da lei delegante, e o delegante deve ser ente político com competência tributária para instituir o tributo. Vale dizer que a delegação da capacidade tributária ativa é limitada constitucionalmente na forma do art. 150, observados ainda outros direitos e garantias fundamentais que lhe sejam pertinentes.

Nos termos do art. 7º do CTN, a atribuição das funções fiscalizatória e arrecadatória dos tributos somente pode ser conferida a pessoa jurídica de direito público, cabendo à pessoa jurídica de direito privado o simples encargo ou função de receber os tributos, como fazem os bancos.

Assim, em que pese o art. 1º, § 1º da Lei nº 11.107/05 prever que o consórcio público pode ser de direito público ou de direito privado, entende-se que para que seja possível a delegação de atribuição fiscalizatória e arrecadatória ao consórcio, ele deve ser de direito público.

Os consórcios municipais poderiam também apreciar os recursos fiscais e seriam dotados de poder regulamentar subsidiário ao do Chefe do Executivo do município. A natureza jurídica da pessoa jurídica de direito público derivada da formação do consórcio público é a de autarquia associativa, necessária, portanto, a edição de lei em cada um dos entes consorciados para a legitimação de sua criação e natural que essa pessoa jurídica integre a Administração Indireta de todos os entes consorciados.

Para a formação do consórcio, a Lei exige como um dos requisitos a edição do Protocolo de Intenções, cujas cláusulas mínimas obrigatórias estão arroladas no art. 4º da Lei nº 11.107/05 e no art. 5º do Decreto nº 6.107/07. No caso do consórcio público de administração tributária, o prazo deve ser indeterminado, em razão de sua natureza permanente, e deve ser prevista a autorização, já no Protocolo de Intenções, para que o agente fiscal do consórcio exerça atribuição tributária em nome dos municípios consorciados.

À falta de qualquer vedação de compartilhamento de estrutura, consórcio público de administração tributária seria custeado pelos próprios consorciados, por meio

de contrato de rateio, formalizado em cada exercício financeiro, nos termos do art. 8º da Lei nº 11.107/05.

Importante mencionar que nos termos do art. 7º, § 1º do CTN, ocorrendo a delegação da capacidade tributária ativa, há a transferência das garantias da pessoa jurídica detentora da competência tributária. E lembre-se que a delegação da capacidade tributária ativa pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido, em face da lei específica de delegação.

Por fim, considerando que os procedimentos de fiscalização configuram atuação do Estado com poder de polícia, estudou-se a possibilidade de delegação de poder de polícia.

Constatou-se que a doutrina admite a delegação do poder de polícia, desde que limitado este aos termos da delegação, restringindo-se tão-somente a atos de execução. Portanto, para a validade da atuação do delegatário, é indispensável que a delegação seja feita por lei formal e que o delegatário seja entidade integrante da Administração Pública. Assim, considerando que os consórcios públicos municipais para a administração tributária seriam autarquias associativas, de direito público, criadas por tempo indeterminado, não existe vedação ao exercício do poder de polícia administrativa por eles.

Verificou-se que, em relação aos servidores do consórcio público, a Lei nº 11.107/05 e o Decreto nº 6.017/07 preveem a contratação de empregados públicos, regidos pela consolidação das leis do trabalho, ou a cessão de servidores, que permanecerão no seu regime originário, pelos consorciados ou entes conveniados, na forma e condições da legislação de cada um, podendo, entretanto, ser remunerados tanto pelo consórcio como pela entidade cedente nos termos do art. 37, XXII da Constituição da República.

Entende-se ser possível a tanto a arrematação direta quanto a cessão de agentes públicos para fiscalizar, independentemente de eles serem celetistas ou estatutários, desde que eles tenham sido concursados para tanto; já exerçam esse ofício no órgão cedente e que lhe tenham sido atribuídas as garantias típicas do vínculo estatal que preservem sua independência de atuação, conforme quis assegurar o inciso XXII do art. 37 da CR/88.

Por todo o exposto, em apertada síntese, a figura do consórcio aparece neste artigo como uma alternativa de gestão bastante interessante e afinada com um novo paradigma de Administração Pública Democrática, que prestigia fortemente a colaboração, a cooperação e o compartilhamento de esforços como resultado de uma visão sistêmica, menos fragmentada de Estado.

A alternativa apresentada, neste ponto, visa também possibilitar a redução de custo da máquina arrecadatória, o aumento de eficiência, a melhor alocação de recursos, e supressão da prática reprovável de abandono ou terceirização do crédito público.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- CALMON, Sacha. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Parcerias na Administração Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- FILHO, José dos Santos Carvalho. **Manual de Direito Administrativo**. 15. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol. I. São Paulo: Atlas, 2003.
- MEDAUAR, Odete; OLIVEIRA, Gustavo Justino. **Comentários à Lei nº 11.107/2005**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset. *Obra Coletiva Coordenada por*. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 3. ed. São Paulo: MP Editora, 2005.
- PIRES, Maria Coeli Simões; BARBOSA, Maria Elisa Braz. *Obra Coletiva Coordenada por*. **CONSÓRCIOS PÚBLICOS – Instrumento do Federalismo Cooperativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.
- TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional e Segurança Jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- XAVIER, Alberto. **Do lançamento** – Teoria geral do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1998.





# Estudo sobre a autonomia financeira e orçamentária da Agência Nacional de Energia Elétrica, analisada a partir do contingenciamento e da vinculação de despesas no orçamento público federal no período compreendido entre 2000 e 2009

Erison Honda Xavier

Analista Administrativo (Aneel)  
Especialista em Administração  
Orçamentário-Financeira pela Esaf

---

## Resumo

*O presente trabalho teve como objetivo investigar se a autonomia financeira e orçamentária da Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel) está sendo suprimida. Percebe-se que, ao longo dos anos, o Poder Executivo da União tem interferido nas mencionadas autonomias das agências reguladoras. Para verificar tal fato, foi adotado o seguinte procedimento metodológico: pesquisa explicativa e descritiva e, posteriormente, análise comparativa da situação de fato, contrastada, com os preceitos legais. Os resultados encontrados sugerem a supressão das autonomias orçamentária e financeira da Aneel. Conclui-se que é preciso que a Aneel em conjunto com o Poder Executivo federal busquem uma solução para o caso, sob pena de ver o modelo de regulação brasileiro sofrer severos prejuízos.*

## Palavras-chave

*Agência reguladora; Autonomia financeira; Autonomia orçamentária; Administração Pública.*

## Abstract

*This study aimed to investigate if the budgetary and financial autonomy of Aneel has been suppressed by the central government of Brazil. It was noticed that over the years the Union Executive has interfered with the autonomy of regulatory agencies. To verify this fact was adopted the following methodology: descriptive and explanatory research and subsequent comparative analysis of the actual situation contrasted with the legal precepts. The results suggest the mitigation of budget and financial autonomy of Aneel. We concluded that Aneel, in conjunction with the federal executive branch need to seek a solution to the case, under penalty of seeing the Brazilian model of regulation suffering severe losses.*

## Keywords

*Agency; Financial Autonomy; Budget Autonomy.*

## 1 INTRODUÇÃO

No contexto da reforma do Estado, ocorrida na década de 1990, o Brasil decidiu romper com alguns dos monopólios estatais e reduzir as barreiras à entrada do capital privado nacional e estrangeiro em setores em que a Administração Pública atuava diretamente (ex.: telecomunicações e energia elétrica). O objetivo era permitir e até mesmo atrair investidores dispostos a explorar atividades que outrora eram executadas exclusivamente pelo Estado transformando o *status* da atuação da República Federativa do Brasil de empresário para regulador.

O modelo de regulação adotado foi o de agências organizadas como autarquias em regime especial. Tais entidades foram criadas por lei específica, dotadas de autonomia política, financeira, orçamentária, normativa e de gestão, vinculadas a um ministério, todavia sem subordinação hierárquica a ele. As agências fazem parte da administração indireta do Poder Executivo federal e representam a presença do Estado nos setores monopolísticos privatizados, tendo como objetivo fundamental regular e fiscalizar tais setores.

Ao longo da primeira década do ano 2000, indícios apontam para a redução da autonomia das agências reguladoras e outras entidades autárquicas que possuem receitas próprias, especialmente no que tange aos aspectos orçamentário e financeiro. O contingenciamento do orçamento das agências, a vinculação de despesas e outras interferências de ordem

orçamentária e financeira reforçam a sensação de uma gradual redução da autonomia das autarquias de regulação.

Foi realizada pesquisa descritiva, para listar e descrever os dados orçamentários constantes nas prestações de contas anuais da Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel) disponíveis no *site* <www.aneel.gov.br>, no período de 2000 a 2009, de onde se extraiu as programações orçamentárias autorizadas, contingenciadas, despesas vinculadas e discricionárias. A partir daí, utilizou-se a pesquisa explicativa associada ao uso de estatística básica e planilha Excel para análise dos dados. Foi feito estudo comparativo dos orçamentos autorizados, objetivando determinar o comportamento entre o orçamento autorizado e o montante contingenciado, assim como entre a despesa autorizada de caráter vinculado e a despesa autorizada de caráter discricionário.

Por fim, foi feita análise quanto aos totais da receita arrecadada, despesas autorizadas (discricionária e vinculada) e contingenciamento. De posse dos resultados, foi feito contraste das informações orçamentárias obtidas e dos preceitos teóricos do orçamento e da autonomia da agência.

## **2 ESTADO BRASILEIRO E AGÊNCIAS REGULADORAS**

### **2.1 AGÊNCIAS REGULADORAS**

A década de 1990 é marcada pela mudança da forma de intervenção do Estado na economia brasileira (CAMPOS, 2009). “Surgiram órgãos e entidades dotadas de independência frente ao aparelho central do Estado, com especialização técnica e autonomia normativa, capazes de direcionar as novas atividades sociais na senda do interesse público juridicamente definido”, ressalta Aragão (2002).

Segundo o professor Alexandre de Moraes (2002 apud CAMPOS, 2006), as agências reguladoras são um modelo oriundo da Inglaterra que remontam ao século XIX, precisamente do ano 1832, quando o Parlamento inglês criou diversos órgãos públicos dotados de maior autonomia, concebendo assim a ideia de aplicação da lei por meio de unidades orgânicas administrativas dotadas de maior autonomia.

Segundo Alexandre de Moraes (2002 apud CAMPOS, 2006), na Administração Pública dos Estados Unidos da América (EUA) existem diversas espécies de agências, com as mais diversas finalidades: reguladoras, não reguladoras, executivas e independentes. De acordo com o ilustre doutrinador Alexandre de Moraes (2002 apud CAMPOS, 2006): a expressão *agency* designa toda e qualquer autoridade do governo estadunidense, esteja ou não sujeita ao controle de outras agências, com exclusão da Presidência da República, das Secretarias (similares aos Ministérios brasileiros), do Congresso e do Judiciário.

No Brasil, a criação de agências reguladoras foi resultado de opções constitucionais, emanadas nos artigos, 1º, 21, 173 e 175 da Constituição Federal brasileira, cujos impactos foram o Plano Nacional de Desestatização, Lei nº 9.471/1997, alterado pela Lei nº 9.635/98 e nº 9.700/98, e as Leis nº 8.987/1995, nº 9.074/1995 e nº 11.079/2004.

Segundo a Constituição Federal de 1988, artigo 174: “Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.” Nesta linha, Giroto (2001) ressalta que a “criação das agências reguladoras é resultado direto do processo de retirada do Estado da Economia”.

O legislador optou por caracterizar as agências reguladoras como autarquias em regime especial, isto em virtude das características de tal regime que concede o poder de elaboração de normas técnicas no âmbito da competência da agência; autonomia às decisões; independência administrativa e autonomia econômico-financeira (CAMPOS, 2006). Ainda segundo Campos (2006): “O regime jurídico especial dessas autarquias se justifica, pela necessidade de afastamento das interferências político-administrativas tão comuns na Administração Pública Brasileira”.

Nesse sentido, segundo o professor Floriano de Azevedo Marques Neto (2005 apud CAMPOS, 2006), a independência pode ser dividida em duas espécies: orgânica e administrativa. A primeira envolve a estabilidade dos dirigentes e a ausência de controle hierárquico, e a segunda espécie diz respeito aos meios para exercer a regulação independente, quais sejam: autonomia de gestão, autonomia financeira liberdade para organizar seus serviços e regime de pessoal compatível com a natureza de suas atividades.

Aragão (2002) destaca também que “a independência não deve existir apenas em relação aos demais agentes e Poderes do Estado, devendo também se impor frente aos geralmente poderosos interesses econômicos regidos pelas agências reguladoras”.

Especificamente a Aneel foi criada pela Lei 9.427, de 26 de dezembro de 1996, e tem o papel de regular e fiscalizar a produção, a transmissão, a distribuição e a comercialização de energia elétrica, em conformidade com as políticas e diretrizes do governo federal.

Mello (2008) classifica a Aneel como uma agência reguladora e fiscalizadora de serviços públicos, assim como a Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel). De acordo com o autor, existem também agências reguladoras que podem ser classificadas como: de atividades de fomento e fiscalização de atividade privada (ex.: Agência Nacional do Cinema – Ancine); regulação de atividade econômica do setor petrolífero da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP); atividades do Estado, livres à iniciativa privada, mas sujeitos ao controle e

fiscalização do Estado (ex.: Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa); e atividades de uso de bem público (ex.: Agência Nacional de Águas – ANA).

## **2.2 ORÇAMENTO PÚBLICO E AGÊNCIA REGULADORA**

Assim como todas as entidades que compõem a Administração Pública federal, as agências reguladoras, incluída a Aneel, são alcançadas pelo Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), isto em virtude de sua natureza autárquica de regime especial, criadas por leis específicas e integrantes da Administração Pública indireta do Poder Executivo federal. Conforme Campos (2006), a autarquia tem personalidade jurídica de direito público e, por consequência, está sujeita às mesmas regras da pessoa jurídica de direito público que a criou. Apresenta, portanto, privilégios, prerrogativas e poderes próprios do regime jurídico de direito público. Em face do princípio da unidade orçamentária, o orçamento das autarquias integra o do ente estatal criador, conforme dispõe o artigo 165 § 5º da CF/88.

### **2.2.1 PLANO PLURIANUAL – PPA**

O Anexo I da Lei nº 11.653, de 7 abril de 2008, que dispõe sobre o Plano Plurianual para o período 2008-2011, estabelece as ações governamentais de responsabilidade do Ministério de Minas e Energia (MME), as quais a Aneel está associada. Nesse sentido, os programas e as ações relacionados à atuação da Aneel são elaborados com base no objetivo governamental de “implantar uma infraestrutura eficiente e integradora do Território Nacional”, no objetivo setorial de “garantir o equilíbrio entre oferta e demanda de energia elétrica, com qualidade, confiabilidade e modicidade tarifária” e no programa “Qualidade do Serviço de Energia Elétrica”, este classificado como “Programa Finalístico” no PPA 2008-2011 da Administração Lula.

Segundo Feijó, Medeiros e Albuquerque (2008), o PPA estabelece um compromisso entre estratégias e visão de futuro, assim como estabelece a previsão de alocação dos recursos orçamentários nas funções de Estado, nos programas e junto aos órgãos públicos.

### **2.2.2 LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS – LDO**

De acordo com Feijó, Medeiros e Albuquerque (2008) “a LDO é o elo entre o Plano Plurianual – PPA, que funciona como um plano de Governo, e a Lei Orçamentária Anual – LOA, instrumento de viabilização da execução dos programas governamentais”.

A edição da Lei Complementar (LC) nº 101, de 4 de maio de 2000 (*Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF*), estabeleceu que, além do disposto no texto constitucional, a LDO também disporá do equilíbrio entre receitas e despesas; critérios e formas de limitação de empenho; normas relativas ao controle de custos e

a avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos; assim como as demais condições e exigências para transferências a entidades públicas e privadas (FEIJÓ; MEDEIROS; ALBUQUERQUE, 2008).

A Lei nº 12.017, de 12 de agosto de 2009, que dispõe sobre as diretrizes para elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2010 (LDO/2010), materializa em seu artigo 1º os mandamentos constitucionais e da LRF. A LDO possui efeitos indiretos para a agência reguladora. Isto por que, conforme expõe Feijó, Medeiros e Albuquerque (2008), a lei está situada em uma posição intermediária entre as diretrizes, objetivos e metas definidas no PPA e as receitas e despesas previstas na LOA. Dessa forma, a LDO cumpre papel de balanceamento entre a estratégia traçada no início de um governo e as reais possibilidades que vão se apresentando ao longo dos anos de implementação do PPA.

Nesse sentido, o principal reflexo da LDO na Aneel, assim como nas demais agências reguladoras e órgão da Administração Pública federal, é o efeito da meta de resultado primário (superávit primário), que enseja as limitações orçamentárias e financeiras, popularmente conhecidas como contingenciamentos.

### **2.2.3 LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL – LOA**

A LOA ou orçamento público é, de acordo com Mota (2006),

o ato administrativo revestido de força legal que estabelece um conjunto de ações a serem realizadas, durante um período de tempo determinado, estimando o montante das fontes de recursos a serem arrecadados pelos órgãos e entidades públicas e fixando o montante dos recursos a serem aplicados pelos mesmos na consecução dos seus programas de trabalho.

O artigo 165, § 5º, 6º, 7º e 8º da Constituição Federal de 1988 em síntese afirma que compete ao Poder Executivo estabelecer a LOA que será dividida em: orçamento fiscal; orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; orçamento da seguridade social.

De acordo com Mota (2006), a Constituição Federal inovou com a criação de três esferas de orçamento no âmbito da LOA, para o doutrinador as esferas orçamentárias – fiscal e seguridade social – seguem os ditames da Lei nº 4.320/1964, enquanto a esfera que trata dos investimentos das estatais obedece à Lei nº 6.404/1976.

O artigo 2º da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece que “a Lei de Orçamento contera a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anuidade”.

Para Reis e Machado (2008), o artigo 2º da Lei nº 4.320/1964 “é de suma importância, porque nele se encontram os fundamentos da evidenciação orçamentária”.

Quanto aos princípios orçamentários, a Portaria Conjunta STN/SOF nº 2, de 6 de agosto de 2009, que aprova o volume I – **Procedimentos Contábeis Orçamentários**, da 2ª edição do **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP**, evidencia os princípios orçamentários de unidade, universalidade, anualidade ou periodicidade, exclusividade, equilíbrio, legalidade, especificação ou especialização e não afetação da receita, para o exercício orçamentário-financeiro de 2010.

Para Feijó, Medeiros e Albuquerque (2008), “a Lei 4.320/64 contemplou a integração entre o planejamento da ação governamental e o orçamento público, o entendimento foi posteriormente ratificado e consagrado pelo Decreto Lei 200/1967”.

Segundo Mello (2008), os procedimentos financeiros nas autarquias obedecem às mesmas regras da contabilidade pública aplicáveis à administração direta do Estado. Segundo o nobre doutrinador, as autarquias estão sujeitas às normas gerais de direito financeiro constantes da Lei nº 4.320/1964, impositiva para União e para demais membros da Federação, sendo alcançadas inclusive pela pelas normas previstas na LRF.

### **2.3 AUTONOMIA ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA DAS AUTARQUIAS ESPECIAIS**

Mello (2008) afirma que, embora não haja lei que defina genericamente regime especial, o que se deve entender por regime especial, a ideia subjacente é a de que tais autarquias têm mais liberdade que as demais.

Para Silveira (2004), as independências e autonomias, especialmente a orçamentário-financeira, servem para que as agências reguladoras fiquem imunes às interferências de cunhos políticos e de interesses eleitorais, mandatário de forma a garantir o regime autônomo das agências reguladoras. Dessa forma, a ausência dessa subordinação é, sem dúvida, uma condição indispensável para que ela bem desempenhe suas funções.

Assim, segundo Melo (2002 apud NUNES et. al., 2007), o desenho institucional final das agências tem como denominador comum a previsão de autonomia e estabilidade dos seus dirigentes, a preocupação com sua independência financeira, funcional e gerencial e procedimentos de controle e transparência.

Desse modo, a autonomia financeira caracteriza-se pela garantia de que os recursos financeiros necessários à atividade da agência não dependerão da gestão do Tesouro.

### **2.4 RECEITAS PRÓPRIAS – TAXAS DE FISCALIZAÇÃO**

Conforme Cruz (2007), a questão da autossuficiência financeira das agências adquiriu notoriedade, pois a partir de 1998 foram colocadas regras rígidas limitando gastos

de todas as agências e obrigando-as a transferirem o resultado para o Tesouro. O ministro chefe da Casa Civil na ocasião, Pedro Parente, justificou a decisão por necessidade de resultado fiscal do governo naquele momento de crise, porém, nem posteriormente ainda no governo Cardoso, nem no subsequente governo Lula foi reintroduzido algum grau de autonomia financeira na atuação das agências.

O artigo 11 da Lei nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996, que instituiu a Agência Nacional de Energia Elétrica, buscou proporcionar a autarquia especial, além das dotações orçamentárias gerais, outras fontes de receitas próprias como os recursos oriundos da cobrança da taxa de fiscalização sobre serviços de energia elétrica, instituída por esta lei entre outros.

Contudo, uma crítica comum que se observa na gestão dos recursos financeiros das agências reguladoras é a exigência de que os recursos arrecadados pelas agências sejam recolhidos ao caixa central da União, o que obriga a solicitação de autorização por parte do Ministério do Planejamento para utilização de suas próprias receitas (GUIMARÃES; SILVA, 2000).

Porém, conforme Melo (2002 apud NUNES, 2007), para garantir sua independência financeira, a lei estabeleceu à Aneel o repasse pelos agentes setoriais dos recursos advindos da cobrança da taxa de fiscalização sobre serviços de energia elétrica. A agência tem um contrato de gestão com o MME, o que é percebido por alguns especialistas como um aspecto que reduz sua autonomia.

Por isso, o cerceamento da autonomia financeira das agências pelas autoridades fazendárias, além de comprometer a atividade dos reguladores, pode produzir um efeito deletério para as finanças públicas. A autonomia financeira é imprescindível para que o regulador tenha meios adequados para o exercício de suas atividades. A pior captura que pode acometer uma agência é aquela de engessar suas funções por falta de meios adequados ao seu exercício, transformando-a em um simulacro (MARQUES NETO, 2005, p. 77-78).

Desse modo, muitas são as dificuldades encontradas por tais agências, entre elas a Aneel, no plano concreto da materialização das prerrogativas institucionais de que foram incumbidas, em clara demonstração de que, apesar dos avanços, os mecanismos de controle, proteção e garantia de satisfação do usuário de serviços públicos delegados ainda necessitam de largo aprimoramento (MONTEIRO, 2005).

## **2.5 CONTINGENCIAMENTO**

Contingenciamento nada mais é do que a imposição de restrições orçamentário-financeiras para gastos na Administração Pública federal, abaixo dos limites autorizados na LOA pelo Congresso Nacional (CN). Existem duas hipóteses para contingenciar a despesa: frustração no desempenho da arrecadação e/ou o aumento da despesa (SILVA, 2004).



A Lei de Responsabilidade Fiscal é a base legal para as restrições financeiras e orçamentárias, especialmente o artigo 9º do instrumento, que afirma que se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos 30 dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias (SILVA, 2004).

Em termos técnicos, a meta de resultado primário é o superávit primário que ocorre quando o resultado primário é positivo, ou seja, as receitas não financeiras são maiores que as despesas não financeiras. O resultado nominal indicará se houve déficit ou superávit fiscal, em outras palavras, se o superávit primário foi suficiente para cobrir as despesas da conta juros – juros nominais a crédito, juros nominais a débito (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2008). O governo federal deve utiliza-se do contingenciamento para garantir o superávit primário e reduzir o déficit fiscal.

### 3 RESULTADOS ALCANÇADOS

#### 3.1 RECEITA ARRECADADA

No período pesquisado, a Aneel apresentou os valores de arrecadação de receita própria descritos na tabela 1 a seguir:

**Tabela 1 – Receita própria**

Receita Própria/ANO	Previsto	Arrecadado	Insuficiência/ Excesso de Previsão	Arrecadação Acumulada
2000	R\$ 150.046.000,00	R\$ 158.484.000,00	R\$ (8.438.000,00)	R\$ 158.484.000,00
2001	R\$ 161.182.000,00	R\$ 178.181.000,00	R\$ (16.999.000,00)	R\$ 336.665.000,00
2002	R\$ 174.922.000,00	R\$ 174.948.173,00	R\$ (26.173,00)	R\$ 511.613.173,00
2003	R\$ 201.569.000,00	R\$ 201.593.000,00	R\$ (24.000,00)	R\$ 713.206.173,00
2004	R\$ 219.040.000,00	R\$ 223.115.000,00	R\$ (4.075.000,00)	R\$ 936.321.173,00
2005	R\$ 211.753.421,74	R\$ 187.958.072,79	R\$ 23.795.348,95	R\$ 1.124.279.245,79
2006	R\$ 279.738.000,00	R\$ 310.643.000,00	R\$ (30.905.000,00)	R\$ 1.434.922.245,79
2007	R\$ 332.386.000,00	R\$ 331.329.000,00	R\$ 1.057.000,00	R\$ 1.766.251.245,79
2008	R\$ 365.141.000,00	R\$ 382.435.000,00	R\$ (17.294.000,00)	R\$ 2.148.686.245,79
2009	R\$ 406.654.000,00	R\$ 377.090.000,00	R\$ 29.564.000,00	R\$ 2.525.776.245,79
<b>Total</b>	<b>R\$ 2.502.431.421,74</b>	<b>R\$ 2.525.776.245,79</b>	<b>R\$ (23.344.824,05)</b>	

Fonte: PCA Aneel (2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009).

O levantamento dos valores de arrecadação previstos e efetivamente realizados revelou que a Aneel auferiu receitas próprias de cerca de 2,5 bilhões de reais no período compreendido entre 2000 e 2009. Tais receitas são: a TFSEE, multas impostas a empresas contratadas, remuneração de depósitos bancários, devolução de convênios de exercícios anteriores e, a partir de 2008, inclui devolução de convênio do exercício, ressarcimentos, estudos de inventário e outros contratos. De acordo

com a PCA 2009 – Aneel: “Os valores referentes a recursos próprios financeiros, outras receitas e ressarcimentos não foram incorporados ao orçamento da agência”, logo não resultando em dupla contagem.

Quanto à relação entre previsão e efetiva arrecadação da receita, visando a verificar a precisão da estimativa feita pela autarquia, foi utilizada a relação *insuficiência/excesso de previsão*. Para o alcance de tal fim, consideramos *insuficiência* a diferença negativa, ou seja, a receita prevista foi menor que a receita arrecadada e *excesso* a diferença positiva, ou seja, a receita prevista foi maior que a receita arrecadada. Apresenta-se assim a seguinte equação:

$$\text{Receita Arrecadada (-) Receita Prevista} = \text{Insuficiência/Excesso de Previsão}$$

Nenhuma das situações é desejável, uma vez que, conforme enuncia Mota (2006), “o princípio do equilíbrio estabelece que o total da despesa orçamentária não pode ultrapassar o da receita prevista para cada exercício financeiro.” Logo, o *excesso de previsão* levaria, em regra, à sobre-estimativa da despesa, assim como a *insuficiência* ocasionaria a subestimativa da despesa, resultados que podem vir a comprometer a atuação do regulador.

O resultado obtido no período avaliado foi uma *insuficiência de previsão* da ordem de 23,34 milhões de reais, ou seja, consideradas as flutuações, a Aneel previu arrecadar menos do que de fato arrecadou.

Verificada a *insuficiência de previsão*, foi executada análise, visando a avaliar a precisão da previsão da receita por parte da Aneel, levando-se em conta o princípio da exatidão conceituado por Giacomoni (2003). A conclusão a que se chegou foi de que, tendo em vista o montante de recursos arrecadados (2,5 bilhões de reais) e o montante da *insuficiência de previsão* de (23,34 milhões de reais), a Aneel teve um grau de precisão na previsão da receita da ordem de 99%. Dessa forma a “[...] preocupação com a realidade e com a efetiva capacidade do setor público de nela intervir [...]” (GIACOMONI, 2003), cerne do princípio da exatidão foi atendido, sendo a Aneel precisa na previsão da arrecadação de sua receita própria.

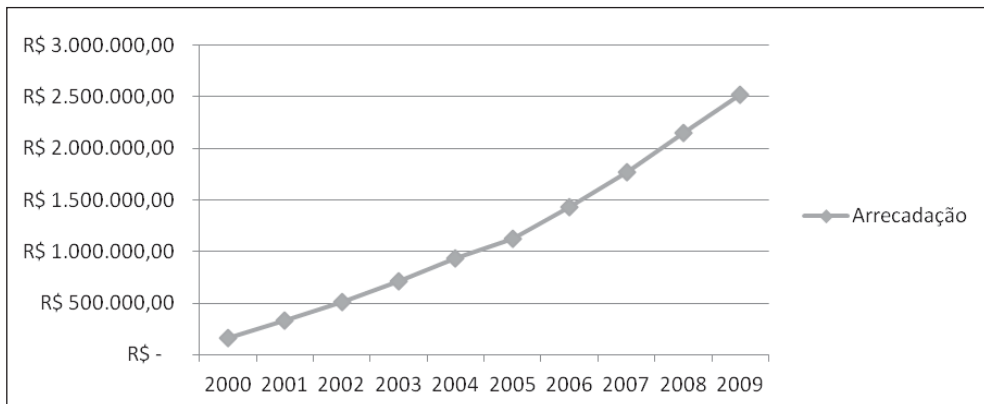
A preocupação com a arrecadação da receita, inclusive com a precisão de sua previsão, no âmbito deste trabalho, se dá no sentido de que o superávit primário que vem sendo executado ao longo dos últimos anos está alcançando receitas próprias da Aneel estabelecidas no artigo 11 da Lei nº 9.427/1996 e em detrimento das necessidades da agência e do setor elétrico brasileiro.

De acordo com Sultani (2005), a conjuntura que permeia o superávit primário com recursos oriundos da TFSEE foi objeto de observação do senhor procurador-geral do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas da União (TCU), em sede de representação contra o contingenciamento dos recursos da Aneel (Processo nº 48512.067077/04-00 apud SULTANI, 2005):

A ocorrência de superávit financeiro decorrente da diferença entre a arrecadação da taxa de fiscalização sobre serviços de energia elétrica e os desembolsos da ANEEL, autorizados em seu orçamento contingenciado, leva a que se conjecturem duas situações hipotéticas. A primeira situação traduz-se naquela em que se constata que o orçamento contingenciado da ANEEL é realmente insuficiente para que aquela autarquia exerça a contento todas as suas atribuições. Diante de um quadro como esse, poder-se-ia chegar à conclusão de não haver justificativa para se proceder ao contingenciamento. Afinal, se a cobrança da taxa de fiscalização sobre serviços de energia elétrica presta-se justamente a custear o funcionamento da ANEEL, soa como contra-senso fazer superávit com a arrecadação daquela taxa quando se verifica que, por insuficiência de recursos, a agência não está a funcionar adequadamente. A segunda das situações se configura como a constatação de que o orçamento contingenciado da ANEEL é de fato o adequado para o adequado funcionamento daquela agência. Nessa hipótese, poder-se-ia concluir que o contingenciamento orçamentário e a ocorrência de superávit financeiro estariam a revelar que a cobrança da taxa de fiscalização sobre serviços de energia elétrica estaria sendo praticada em níveis acima do efetivamente necessário, com conseqüente majoração injustificada dos preços dos serviços públicos de energia elétrica.

Abaixo, demonstramos em valores acumulados o montante de receitas próprias da Aneel efetivamente arrecadadas no período em estudo.

**Gráfico 1 – Arrecadação da Aneel**



Fonte: PCA Aneel (2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009).

### 3.2 DESPESA FIXADA

No período pesquisado, a Aneel apresentou os valores de despesa aprovadas na LOA, incluídas as despesas de pessoal e o contingenciamento, conforme descrito na tabela 2.

**Tabela 2 – Despesa fixada**

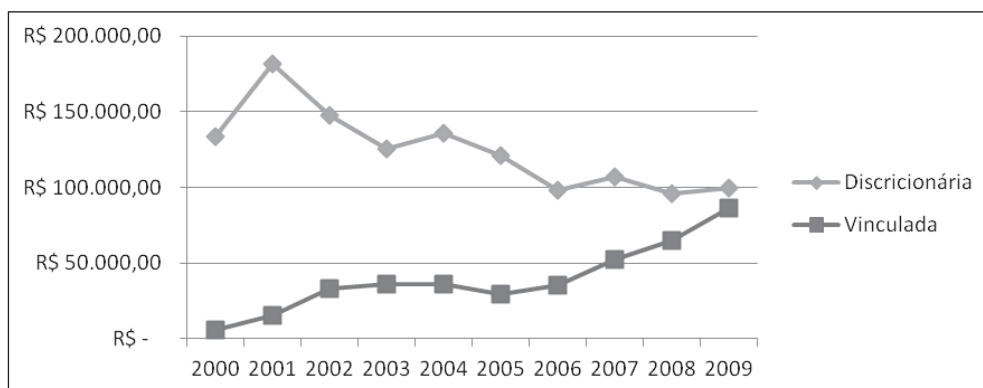
Despesa Fixada/ANO	Despesas Discricionárias	Despesas Vinculadas	Contingenciamento	LOA
2000	R\$ 133.431.000,00	R\$ 5.899.000,00	R\$ -	R\$ 139.330.000,00
2001	R\$ 181.416.878,00	R\$ 15.363.316,00	R\$ -	R\$ 196.780.194,00
2002	R\$ 147.506.811,00	R\$ 33.299.050,00	R\$ -	R\$ 180.805.861,00
2003	R\$ 125.548.483,00	R\$ 36.479.088,00	R\$ 40.183.738,00	R\$ 202.211.309,00
2004	R\$ 135.753.852,00	R\$ 35.779.500,00	R\$ 47.507.316,00	R\$ 219.040.668,00
2005	R\$ 120.710.000,00	R\$ 29.437.313,00	R\$ 29.479.404,00	R\$ 179.626.717,00
2006	R\$ 98.000.000,00	R\$ 35.592.757,00	R\$ 149.351.887,00	R\$ 282.944.644,00
2007	R\$ 106.814.848,00	R\$ 52.515.277,00	R\$ 256.295.502,00	R\$ 415.625.627,00
2008	R\$ 95.695.985,00	R\$ 64.870.373,00	R\$ 204.801.371,00	R\$ 365.367.729,00
2009	R\$ 99.376.250,00	R\$ 86.536.201,00	R\$ 245.603.155,00	R\$ 431.515.606,00
<b>Total</b>	R\$ 1.244.254.107,00	R\$ 395.771.875,00	R\$ 973.222.373,00	R\$ 2.613.248.355,00
<b>Média</b>	R\$ 124.425.410,70	R\$ 39.577.187,50	R\$ 97.322.237,30	R\$ 261.324.835,50

Fonte: PCA Aneel (2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009).

Observa-se da tabela 2 o crescimento da vinculação da despesa na Aneel. A pesquisa revelou que as despesas vinculadas existentes no orçamento da agência são relacionadas à rubrica pessoal. Do ano 2000 até o ano 2005, a Aneel possuía um quadro de pessoal composto por servidores comissionados, cedidos, e de contrato temporário. A partir de 2005, a autarquia passou a ter quadro próprio de servidores públicos federais concursados e, em 2008, a remuneração dos quadros foi recomposta. Estes fatos podem ser a explicação do crescimento da vinculação da despesa.

No entanto, outras tendências foram reveladas na tabela 2. A primeira foi a redução dos valores do orçamento discricionário, utilizado no custeio geral da Aneel, nos investimentos em sua estrutura e na manutenção dos serviços contratados pela agência. A seguir, no gráfico 2, demonstramos a trajetória das curvas de despesa discricionária e vinculada da Aneel, onde se percebe que, desde 2006, existe a tendência do encontro de tais curvas, fato acentuado em 2009.

**Gráfico 2 – Trajetória das despesas**



Fonte: PCA Aneel (2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009).

A segunda tendência foi o crescimento constante dos contingenciamentos sobre o orçamento previsto. O contingenciamento será analisado em seção específica, por esse motivo não serão feitas considerações a respeito neste momento.

No que tange à vinculação da despesa como força limitadora à autonomia financeira e orçamentária da agência, não foi encontrada evidência que comprovasse tal efeito. O que se observou foi um crescimento acentuado, todavia natural, uma vez que a vinculação existente ocorre como despesa de pessoal, em uma instituição que ainda está formando, estabilizando e posicionando seus quadros e carreiras na Administração Pública federal brasileira.

Fato que chamou atenção foi a redução da discricionariedade da despesa, tendo em vista uma arrecadação crescente e uma vez que a Aneel depende de recursos financeiros para cumprir com algumas de suas obrigações institucionais, isto em virtude de sua estrutura enxuta.

A redução do volume de despesa discricionária requer uma investigação complementar quanto à interferência do limite autorizado sobre tais despesas. Buscando verificar tal situação foi elaborada a tabela.

**Tabela 3 – Despesa *versus* limite autorizado**

ANO	Despesas Discricionárias	Limite Autorizado*	Diferença
2000	R\$ 133.431.000,00	R\$ 133.431.000,00	R\$ -
2001	R\$ 181.416.878,00	R\$ 181.416.878,00	R\$ -
2002	R\$ 147.506.811,00	R\$ 147.506.811,00	R\$ -
2003	R\$ 125.548.483,00	R\$ 75.605.000,00	R\$ 49.943.483,00
2004	R\$ 135.753.852,00	R\$ 78.490.471,00	R\$ 57.263.381,00
2005	R\$ 120.710.000,00	R\$ 69.080.143,00	R\$ 51.629.857,00
2006	R\$ 98.000.000,00	R\$ 80.596.444,00	R\$ 17.403.556,00
2007	R\$ 106.814.848,00	R\$ 77.258.369,00	R\$ 29.556.479,00
2008	R\$ 95.695.985,00	R\$ 79.586.170,00	R\$ 16.109.815,00
2009	R\$ 99.376.250,00	R\$ 92.118.371,00	R\$ 7.257.879,00
<b>Total</b>	R\$ 1.244.254.107,00	R\$ 1.015.089.657,00	R\$ 229.164.450,00
<b>Média</b>	R\$ 124.425.410,70	R\$ 101.508.965,70	R\$ 22.916.445,00
<b>Correlação</b>	0,996561667		

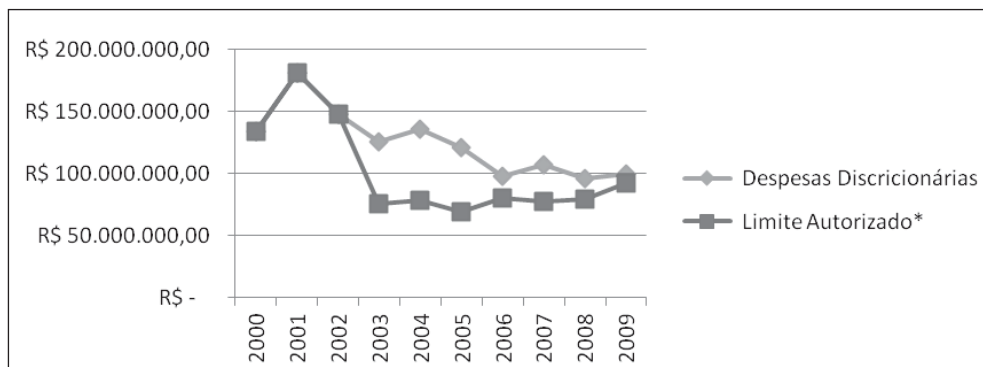
Nota: \* excluída despesa de pessoal.

Fonte: PCA Aneel (2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009).

Constatou-se que, a partir do ano de 2003, os limites autorizados pelo decreto de programação financeira e créditos adicionais abertos para despesas discricionárias no âmbito da Aneel foram inferiores aos valores dos orçamentos aprovados pelo Legislativo para tais rubricas, configurando interferência na autonomia orçamentária da Aneel. Em média, foram aprovados R\$ 124.425.410,70 em despesas discricionárias e autorizado limite médio da ordem de R\$ 101.508.965,70, resultando em uma

“reserva” da ordem de R\$ 22.916.445,00. Para fins de ilustrar a discrepância, buscou-se demonstrar a trajetória da despesa e limites autorizados.

**Gráfico 3 – Trajetória da despesa discricionária versus limite autorizado**



Nota: \* excluída despesa de pessoal.

Fonte: PCA Aneel (2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009).

Para confirmação de tal interferência na autonomia orçamentário-financeira da Aneel, foi feito contraste entre a arrecadação efetivamente realizada e o limite autorizado incluindo no cômputo a rubrica “pessoal”. A contabilização, na tabela 4, da despesa vinculada teve o objetivo de manter os valores reais do orçamento aprovado, todavia foi necessária a exclusão dos valores contingenciados para que fosse mantida a precisão do cálculo. A seguir a tabela 4 tratou do assunto:

**Tabela 4 – Arrecadado versus limite autorizado**

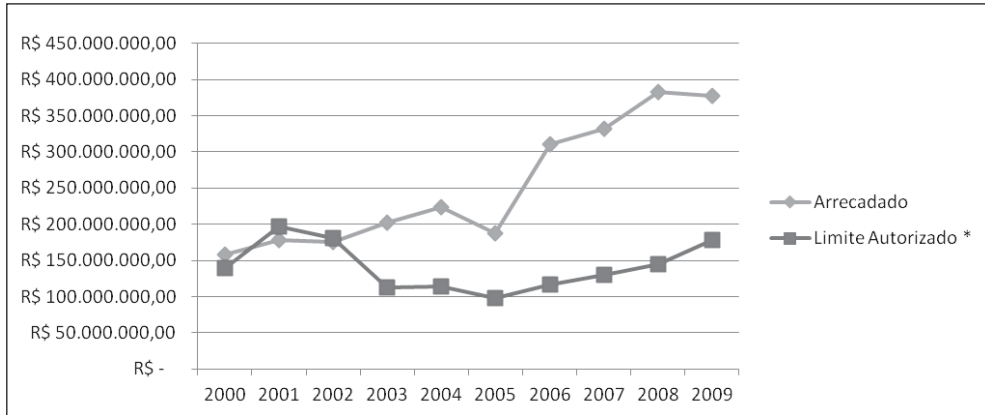
ANO	Arrecadado	Limite Autorizado*	Diferença
2000	R\$ 158.484.000,00	R\$ 139.330.000,00	R\$ 19.154.000,00
2001	R\$ 178.181.000,00	R\$ 196.780.194,00	R\$ (18.599.194,00)
2002	R\$ 174.948.173,00	R\$ 180.805.861,00	R\$ (5.857.688,00)
2003	R\$ 201.593.000,00	R\$ 112.084.088,00	R\$ 89.508.912,00
2004	R\$ 223.115.000,00	R\$ 114.269.971,00	R\$ 108.845.029,00
2005	R\$ 187.958.072,79	R\$ 98.517.456,00	R\$ 89.440.616,79
2006	R\$ 310.643.000,00	R\$ 116.189.201,00	R\$ 194.453.799,00
2007	R\$ 331.329.000,00	R\$ 129.773.646,00	R\$ 201.555.354,00
2008	R\$ 382.435.000,00	R\$ 144.456.543,00	R\$ 237.978.457,00
2009	R\$ 377.090.000,00	R\$ 178.654.572,00	R\$ 198.435.428,00
<b>Total</b>	<b>R\$ 2.525.776.245,79</b>	<b>R\$ 1.410.861.532,00</b>	<b>R\$ 1.114.914.713,79</b>
<b>Média</b>	<b>R\$ 252.577.624,58</b>	<b>R\$ 141.086.153,20</b>	<b>R\$ 111.491.471,38</b>
<b>Correlação</b>	<b>0,989465308</b>		

Nota: \*incluída despesa de pessoal.

Fonte: PCA Aneel (2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009).

Na mesma linha, observa-se na tabela 4 que a exceção dos anos de 2001 e 2002, quando recursos do orçamento fiscal foram utilizados para complementar a receita própria da Aneel, a prática da “reserva” ocorreu em 2000, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009, anos em que a receita própria da agência foi superavitária. Segue o gráfico 4 que demonstra tal relação.

**Gráfico 4 – Trajetória de arrecadação *versus* limite autorizado**



Nota: \*incluída despesa de pessoal.

Fonte: PCA Aneel (2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009).

De um lado, as despesas vinculadas não caracterizam perda de autonomia financeira ou orçamentária da Aneel, em virtude da característica da vinculação de tais despesas (pessoal próprio da agência). De outro lado, os limites autorizados para execução do orçamento configuram limitação da autonomia orçamentária, da Aneel, uma vez que impedem que a agência execute seu orçamento, limitando o empenho, etapa fundamental da execução da despesa e definido, conforme o artigo 58 da Lei nº 4.320/1964, como o ato emanado por autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Após a fixação, o empenho é uma etapa fundamental para liquidação e posterior pagamento da despesa. O fato é agravado uma vez que a Aneel comprovadamente arrecadou valores superiores aos da despesa limitada.

### 3.3 CONTINGENCIAMENTO

O contingenciamento é uma necessidade na atual situação fiscal do Brasil onde o resultado nominal dos últimos anos tem apresentado situação deficitária devido ao grau de endividamento público e à quantidade de juros produzida pelos títulos da dívida pública. No entanto, a receita das agências reguladoras, especificamente, da Aneel, objeto de estudo deste trabalho, são receitas próprias vinculadas por lei destinadas a garantir a autonomia financeira e orçamentária das entidades e não deveriam fazer parte do esforço fiscal da União, pelo simples motivo de não serem

receitas da União. Para o professor Marçal Justen Filho (apud SULTANI, 2005), as taxas para as autarquias são:

[...] mecanismo para assegurar a captação pela agência de recursos para sua manutenção. Mais do que isso, assegura-se a autonomia financeiro-orçamentária que impede a redução da autonomia da agência em face de outras instituições estatais ou de empresas privadas.

A instituição da taxa de fiscalização está prevista no art. 145, inciso II, da CRFB. Possui caráter vinculado, por ser devida em decorrência de uma prestação estatal específica em favor do contribuinte, e retributivo, por se basear no princípio do custo/benefício.

O texto do artigo 145, inciso II da Constituição Federal afirma que:

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

[...]

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

[...]

Segundo Sultani (2005), “Além da previsão constitucional, tal tributo também é previsto pelo Código Tributário Nacional – CTN”. Feita tal referência, o CTN expõe:

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

No período estudado, a Aneel teve seu orçamento contingenciado na ordem de R\$ 973.222.373,00, e a média dos contingenciamentos anuais encontra-se na ordem de R\$ 97.322.237,30. Estes valores representam 39% do total das receitas arrecadadas pela Aneel entre 2000 e 2009. Ressalva-se que a média não espelha os valores anuais, visto que em 2000, 2001 e 2002 não foram encontrados registros de contingenciamento.



Tabela 5 – Arrecadado, LOA e contingenciamento

ANO	Arrecadado	LOA	Contingenciamento	Diferença entre ARRECADADO e LOA
2000	R\$ 158.484.000,00	R\$ 139.330.000,00	R\$ -	R\$ 19.154.000,00
2001	R\$ 178.181.000,00	R\$ 196.780.194,00	R\$ -	R\$ (18.599.194,00)
2002	R\$ 174.948.173,00	R\$ 180.805.861,00	R\$ -	R\$ (5.857.688,00)
2003	R\$ 201.593.000,00	R\$ 202.211.309,00	R\$ 40.183.738,00	R\$ (618.309,00)
2004	R\$ 223.115.000,00	R\$ 219.040.668,00	R\$ 47.507.316,00	R\$ 4.074.332,00
2005	R\$ 187.958.072,79	R\$ 179.626.717,00	R\$ 29.479.404,00	R\$ 8.331.355,79
2006	R\$ 310.643.000,00	R\$ 282.944.644,00	R\$ 149.351.887,00	R\$ 27.698.356,00
2007	R\$ 331.329.000,00	R\$ 415.625.627,00	R\$ 256.295.502,00	R\$ (84.296.627,00)
2008	R\$ 382.435.000,00	R\$ 365.367.729,00	R\$ 204.801.371,00	R\$ 17.067.271,00
2009	R\$ 377.090.000,00	R\$ 431.515.606,00	R\$ 245.603.155,00	R\$ (54.425.606,00)
<b>Total</b>	R\$ 2.525.776.245,79	R\$ 2.613.248.355,00	R\$ 973.222.373,00	R\$ (87.472.109,21)
<b>Média</b>	R\$ 252.577.624,58	R\$ 261.324.835,50	R\$ 97.322.237,30	R\$ (8.747.210,92)

Fonte: PCA Aneel (2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009).

A conclusão a que se chega é que o referido contingenciamento diminui a autonomia financeira da agência, uma vez que a receita que está sendo afetada não é uma receita da União, mas da Aneel por força da Lei nº 9.427/1996 e do conceito exposto no artigo 145 da Constituição Federal e do artigo 77 do CTN. Nesse sentido, Lobo Torres (apud SULTANI, 2005) expôs que:

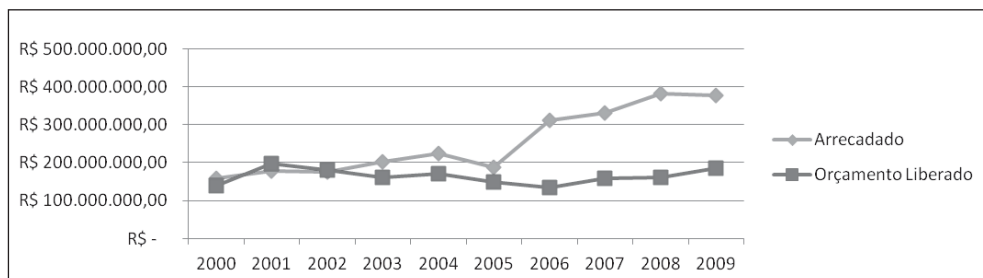
A taxa é um tributo contraprestacional, posto que vinculado a uma prestação estatal específica em favor do contribuinte. É cobrada pela prestação de serviços públicos ou pelo exercício do poder de polícia.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) formada em sede do Recurso Extraordinário nº 140.278/CE de relatoria do ministro Sydney Sanches, 1996 (apud SULTANI, 2005):

[...] Interpretando essa norma, assim como as que a precederam, seja na Constituição anterior, seja no Código Tributário Nacional, a jurisprudência do STF firmou-se no sentido de que só o exercício efetivo, por órgão administrativo, do poder de polícia, na primeira hipótese, ou a prestação de serviços, efetiva ou potencial, pelo Poder Público, ao contribuinte, na segunda hipótese, é que legitimam a cobrança de taxas, como a de que se trata neste Recurso: taxa de localização e funcionamento. [...].

A seguir, há um gráfico com a trajetória da arrecadação da receita própria em comparação com o orçamento não contingenciado:

**Gráfico 5 – Trajetória do arrecadado *versus* orçamento não contingenciamento**



Fonte: PCA Aneel (2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009).

## 4 ANÁLISE DA AUTONOMIA FINANCEIRA E ORÇAMENTÁRIA DA ANEEL

### 4.1 ANÁLISE DA AUTONOMIA FINANCEIRA

Sobre autonomia financeira, segundo Justen Filho (2006 apud NEVES, 2010): “O desempenho satisfatório que lhes reservam depende da disponibilidade de recursos materiais. Se não forem instituídos mecanismos que assegurem a obtenção desses recursos de modo automático, a agência acabará subordinada ao processo político usual”.

O Decreto nº 4.950/2004, que regulamentou o artigo 98 da Lei nº 10.707/2003, dispôs em seu artigo 1º que a arrecadação de todas as receitas realizadas por órgãos, fundos, autarquias, fundações e demais entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social, far-se-á por intermédio da conta única do Tesouro Nacional.

Tendo em vista todo o exposto, a pesquisa feita demonstra a falta de autonomia financeira da Aneel. O contingenciamento médio da ordem de 39% da receita própria, valor que atingiu 77% da receita em 2007, 54% em 2008 e 65% em 2009, caracteriza interferência da agência, pela União, uma vez que se constatou a falta de repasse à Aneel da totalidade de recursos arrecadados pela autarquia.

Segue a tabela 6, a qual tem o objetivo de demonstrar o vulto do contingenciamento, quando medido em face da receita própria arrecadada pela Aneel.

Tabela 6 – Arrecadação e contingenciamento

ANO	Arrecadação	Contingenciamento	% Contingenciado em relação ao Arrecado
2000	R\$ 158.484.000,00	R\$ -	0%
2001	R\$ 178.181.000,00	R\$ -	0%
2002	R\$ 174.948.173,00	R\$ -	0%
2003	R\$ 201.593.000,00	R\$ 40.183.738,00	20%
2004	R\$ 223.115.000,00	R\$ 47.507.316,00	21%
2005	R\$ 187.958.072,79	R\$ 29.479.404,00	16%
2006	R\$ 310.643.000,00	R\$ 149.351.887,00	48%
2007	R\$ 331.329.000,00	R\$ 256.295.502,00	77%
2008	R\$ 382.435.000,00	R\$ 204.801.371,00	54%
2009	R\$ 377.090.000,00	R\$ 245.603.155,00	65%
<b>Total</b>	R\$ 2.525.776.245,79	R\$ 973.222.373,00	39%
<b>Média</b>	R\$ 252.577.624,58	R\$ 97.322.237,30	30%
<b>Correlação</b>	0,969514957		

Fonte: PCA Aneel (2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009).

## 4.2 ANÁLISE DA AUTONOMIA ORÇAMENTÁRIA

Ficou evidenciado que a Aneel também tem tido sua autonomia orçamentária prejudicada. A trajetória do limite autorizado comparado à arrecadação da receita (gráfico 5) corrobora tal entendimento, uma vez que, embora a Aneel tenha preparado sua proposta orçamentária com base no planejamento institucional da agência, considerando diretrizes, metas e objetivos previstos no PPA e na LDO, o limite autorizado não reflete a receita arrecadada. A obstrução da execução do orçamento torna o processo de elaboração e gestão dele, em parte pró-forma.

O procedimento de confecção da peça orçamentária também contribui para o entendimento de que existe interferência direta na autonomia orçamentária da agência reguladora. Citamos Sultani (2005), que já naquela época descreveu com propriedade o trâmite burocrático da proposta orçamentária entre autarquia especial e o ministério ao qual a entidade se vincula. Fazemos ressalva somente em relação ao caso descrito por Sultani (2005), uma vez que o processo ao qual a Aneel se submete é similar, todavia não idêntico. Abaixo seguem as anotações de Sultani (2005):

Uma vez preparada a proposta orçamentária, essa é encaminhada para o Ministério ao qual a autarquia encontra-se vinculada, conforme já mencionado na seção anterior. No âmbito do Ministério, compete à Secretaria-Executiva – SE a coordenação das atividades orçamentárias. [...] Para o alcance de seus objetivos, a Secretaria-Executiva é dotada de uma estrutura organizacional adequada. No que diz respeito especificamente às ações relacionadas ao orçamento, temos que as mesmas competem à Subsecretaria de Planejamento, Orçamento e Administração – SPOA. [...] No entanto, embora não haja qualquer normativo que dê amparo à SPOA para propositura de alterações

nos orçamentos definidos pelas entidades autárquicas, na prática tal falta de competência é praticamente ignorada. Operacionalmente, quando do encaminhamento das propostas orçamentárias à SPOA, essa tece juízo de valor acerca do planejamento efetuado, devolvendo, via ofício, a proposta orçamentária às autarquias para que as mesmas sejam adequadas aos valores por ela determinados. Assim, encontram-se as autarquias obrigadas a adequar suas propostas aos limites mencionados pela SPOA, que, regra geral, são significativamente inferiores à estimativa de arrecadação. [...] Conforme se pode observar, também não é conferida à SOF competência para efetuar alterações nos orçamentos das autarquias especiais. Suas atribuições se limitam à coordenação, consolidação, supervisão, etc., não havendo qualquer dispositivo (mesmo que infralegal) que possa amparar sua conduta nesse sentido. No entanto, quando da manifestação da SPOA acerca dos limites orçamentários, essa, via de regra, alega formalmente – via ofício – que tais limites são estabelecidos pela SOF. Destaca, ainda, que os valores (já inferiores às propostas originais das autarquias) não têm caráter definitivo, estando sujeitos a ajustes decorrentes da política fiscal.

Dessa forma, independentemente do planejamento elaborado pela autarquia, e mesmo que a previsão de receita supere as despesas estimadas o que geralmente ocorre, há sempre uma intervenção da Administração central no conteúdo da proposta apresentada, efetuando, de plano, alguns cortes de despesas. Os limites de redução propostos, além de não encontrarem qualquer amparo legal (ou até mesmo infralegal), não possuem, sequer, correlação com a previsão de receita (sendo sempre inferiores a essa).

Embora não tenha sido constatado que o órgão central de orçamento da Aneel imponha cortes arbitrários na proposta orçamentária da agência, foi levantado que são impostos limites orçamentários à programação das atividades, inferiores às estimativas de arrecadação da agência. Tal imposição caracteriza limitação à autonomia orçamentária da Aneel.

## **5 CONCLUSÃO**

O problema de pesquisa proposto foi “A vinculação de despesas, o contingenciamento e outras interferências da União no campo orçamentário e financeiro da Aneel caracterizam redução da autonomia financeira e orçamentária da Agência Reguladora?”.

Em resposta ao problema, os resultados das pesquisas foram conclusivos no sentido de evidenciar que: a vinculação da despesa não caracteriza a supracitada redução de autonomia financeira e orçamentária da Aneel, uma vez que as despesas vinculadas da agência são com pessoal próprio, não tendo sido constatado qualquer outro tipo de vinculação. Quanto às autonomias financeira e orçamentária, as informações coletadas e analisadas auxiliaram na formação da opinião de que elas são restringidas pelo contingenciamento, pelas imposições de limitações de empenho e pelos limites orçamentários inferiores à arrecadação de receita própria da Aneel.

Sobre o contingenciamento, a conclusão deste trabalho foi de que ele é o principal responsável pela supressão da autonomia financeira da Aneel por interferir na execução da despesa autorizada para a entidade, afetando todo o processo de programação financeira e também orçamentária da agência reguladora. Segundo os autores pesquisados, a receita da Aneel, que é fonte para seu orçamento da despesa, classifica-se como taxa, tendo sua destinação vinculada ao serviço de energia elétrica, não podendo ser alocada em atividades estranhas ao estabelecido na Lei nº 9.427/1996. Dessa forma, qualquer valor de contingenciamento que impeça despesas previstas pela Aneel com fonte oriunda na TFSEE, visando à alocação dos recursos para fins diversos que não atividades correlacionadas ao *back office* da Aneel, à fiscalização, à regulação ou ao fomento da geração, da transmissão e distribuição de energia elétrica, deve ser evitado. Os valores de contingenciamento da ordem de 77% da receita em 2007, 54% em 2008 e 65% em 2009, para fins de superávit fiscal caracterizam a interferência na autonomia orçamentário-financeira da agência.

A autonomia orçamentária também se encontra mitigada, uma vez que a autarquia não pode programar com a totalidade dos recursos que arrecada sofrendo limitação por parte do Poder Executivo federal sobre o montante disponível para programação.

Outro ponto de interferência na autonomia orçamentária é quanto à execução do orçamento, quando da imposição de limite de empenho abaixo dos valores da arrecadação efetivamente apurados, fato que impede que a Aneel execute o orçamento proposto, reduzindo ainda mais os valores já subestimados enquanto comparados com a receita própria da agência reguladora do setor elétrico brasileiro.

Diante de todos os argumentos arrolados, a conclusão deste artigo é que, embora a vinculação da despesa não colabore para o cerceamento das autonomias orçamentária e financeira da Aneel, confirma-se a hipótese de que tais autonomias são suprimidas pelos contingenciamentos e outras interferências no campo orçamentário e financeiro (limitação de programação e empenho).

## REFERÊNCIAS

ANEEL. Agência Nacional de Energia Elétrica **Prestação de Contas Anual – PCA**. 2001. Disponível em: <<http://www.aneel.gov.br/area.cfm?idArea=397&idPerfil=3>>. Acesso em: 20 jun. 2010.

\_\_\_\_\_. **Prestação de Contas Anual – PCA**. 2002. Disponível em: <<http://www.aneel.gov.br/area.cfm?idArea=399&idPerfil=3>>. Acesso em: 20 jun. 2010.

\_\_\_\_\_. **Prestação de Contas Anual – PCA**. 2003. Disponível em: <<http://www.aneel.gov.br/area.cfm?idArea=400&idPerfil=3>>. Acesso em: 20 jun. 2010.

\_\_\_\_\_. **Prestação de Contas Anual – PCA**. 2004. Disponível em: <<http://www.aneel.gov.br/area.cfm?idArea=442&idPerfil=3>>. Acesso em: 20 jun. 2010.

\_\_\_\_\_. **Prestação de Contas Anual – PCA**. 2005. Disponível em: <<http://www.aneel.gov.br/area.cfm?idArea=503&idPerfil=3>>. Acesso em: 20 jun. 2010.

\_\_\_\_\_. **Prestação de Contas Anual – PCA**. 2006. Disponível em: <<http://www.aneel.gov.br/area.cfm?idArea=586&idPerfil=3>>. Acesso em: 20 jun. 2010.

\_\_\_\_\_. **Prestação de Contas Anual – PCA**. 2007. Disponível em: <<http://www.aneel.gov.br/area.cfm?idArea=646&idPerfil=3>>. Acesso em: 20 jun. 2010.

\_\_\_\_\_. **Prestação de Contas Anual – PCA**. 2008. Disponível em: <<http://www.aneel.gov.br/area.cfm?idArea=660&idPerfil=3>>. Acesso em: 20 jun. 2010.

\_\_\_\_\_. **Prestação de Contas Anual – PCA**. 2009. Disponível em: <<http://www.aneel.gov.br/area.cfm?idArea=672&idPerfil=3>>. Acesso em: 20 jun. 2010.

ARAGÃO, Alexandre Santos de Aragão. **As agências reguladoras independentes e a separação de Poderes: uma contribuição da Teoria dos Ordenamentos Setoriais**. 2002. Disponível em: <[http://www.direitopublico.com.br/pdf\\_13/dialogo-juridico-13-abril-maio-2002-alexandre-santos-aragao.pdf](http://www.direitopublico.com.br/pdf_13/dialogo-juridico-13-abril-maio-2002-alexandre-santos-aragao.pdf)>. Acesso em: 2 maio 2010.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/.../constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/.../constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 1º maio 2010.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 4.950, de 9 de janeiro de 2004**. Arrecadação das receitas de órgãos, fundos, autarquias, fundações e demais entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2004/Decreto/D4950.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Decreto/D4950.htm)>. Acesso em: 6 out. 2010.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Organização da Administração Federal e diretrizes para a Reforma Administrativa. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0200.htm)>. Acesso em: 6 out. 2010.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa STN nº 03, de 12 de fevereiro de 2004**. Institui e regulamenta os modelos da Guia de Recolhimento da União – GRU. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/gru/IN03\\_2004.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/gru/IN03_2004.pdf)>. Acesso em: 6 out. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** Normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm) > . Acesso em: 26 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.707, de 30 de julho de 2003.** Diretrizes para a elaboração da lei orçamentária de 2004. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2003/L10.707.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.707.htm) > . Acesso em: 6 out. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 11.653, de 7 de abril de 2008.** Dispõe sobre o Plano Plurianual para o período 2008/2011. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2008/Lei/L11653.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11653.htm) > . Acesso em: 26 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 12.017, de 12 de agosto de 2009.** Diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2010 e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Lei/L12017.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L12017.htm) > . Acesso em: 26 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm) > . Acesso em: 26 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996.** Institui a Agência Nacional de Energia Elétrica – Aneel. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/L9427cons.htm> > . Acesso em: 1º maio 2010.

\_\_\_\_\_. Portaria Conjunta STN/SOF nº 2, de 6 de agosto de 2009. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** Volume I. Ed. Secretaria do Tesouro Nacional, 2ª ed. Brasília, 2009.

CAMPOS, Gabriel de Britto. **Curso de Direito Administrativo.** 1. ed. Brasília: Ed. Fortium, 2006.

CAMPOS, Humberto Alves de. **Agências reguladoras sob a ótica da Nova Economia Institucional.** 2009. Disponível em: < [http://www.anesp.org.br/userfiles/file/Arquivos/Respvblica\\_8\\_2.pdf](http://www.anesp.org.br/userfiles/file/Arquivos/Respvblica_8_2.pdf) > Acesso em: 2 maio 2010.

CRUZ, Verônica Paulino da. **Agências reguladoras: entre mudanças institucionais e legados político.** 2007. Disponível em: < <http://www.iuperj.br/biblioteca/teses/tese%20Veronica%20Paulino%20da%20Cruz.pdf> > . Acesso em: 2 maio 2010.

FEIJÓ, Paulo Henrique; MEDEIROS, Márcio Bastos; ALBUQUERQUE, Claudiano Manoel de. **Gestão de Finanças Públicas: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal.** 2. Ed. Brasília: Ed. Coleção de Finanças Públicas, 2008.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público.** 12. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2003.

GIROTO, Selma Ap. Ferreira. **Agências reguladoras.** 2001. Disponível em: < <http://www.revista.inf.br/adm01/acrobat/artigos/11.pdf> > . Acesso em: 1º maio 2010.

GUIMARÃES, Tomás de Aquino; SILVA, Eduardo Ramos Ferreira da. **Autonomia e flexibilidade na gestão da regulação dos setores de energia elétrica e de**

**Telecomunicações no Brasil.** 2000. Disponível em: <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/CLAD/clad0038522.pdf>>. Acesso em: 7 maio 2010.

KANN, Zevi. **Agências reguladoras: instrumentos do fortalecimento do Estado.** 2003. Disponível em: <<http://www.arsesp.sp.gov.br/downloads/secoes/noticias/ABAR.zip>>. Acesso em: 9 maio 2010.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. **Agências reguladoras independentes: fundamentos e seu regime jurídico.** Belo Horizonte: Fórum, 2005.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo.** 25. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2008.

MONTEIRO, Adriana Carneiro. **Agências reguladoras.** 2005. Disponível em: <[http://www.jfjb.gov.br/esmafe/Pdf\\_Doutrina/Ag%C3%AAncias%20Reguladoras%20Artigo.pdf](http://www.jfjb.gov.br/esmafe/Pdf_Doutrina/Ag%C3%AAncias%20Reguladoras%20Artigo.pdf)>. Acesso em: 8 maio 2010.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Curso Básico de Contabilidade Pública.** 2. ed. Brasília: Ed. Francisco Glauber Lima Mota, 2006.

NEVES, Sérgio Luiz Barbosa. **Agências reguladoras: instrumentos de direito econômico e socioambiental em busca de uma identidade perante o direito brasileiro.** 2010. Disponível em: <[http://www.biblioteca.pucpr.br/tede/tde\\_arquivos/1/TDE-2010-04-27T083513Z-1384/Publico/Sergio%20Neves.pdf](http://www.biblioteca.pucpr.br/tede/tde_arquivos/1/TDE-2010-04-27T083513Z-1384/Publico/Sergio%20Neves.pdf)>. Acesso em: 11 out. 2010.

NUNES, Edson; RIBEIRO, Leandro Molhano; PEIXOTO, Vitor. **Agências reguladoras no Brasil.** 2007. Disponível em: <[http://www.observatoriouniversitario.org.br/.../documentos\\_de\\_trabalho\\_65.pdf](http://www.observatoriouniversitario.org.br/.../documentos_de_trabalho_65.pdf)>. Acesso em: 5 maio 2010.

REIS, Heraldo da Costa, MACHADO Jr. J. Teixeira. **A Lei nº 4.320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal.** 32 ed. Rio de Janeiro: Editora Ibam, 2008.

SILVA, Rubens Luiz Murga da. A Lei de Responsabilidade Fiscal e a Limitação da Despesa na Administração Pública Federal. **R. CEJ**, Brasília, n. 26, p. 69-78, jul./set. 2004 Disponível em: <<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/article/view/627/807>>. Acesso em: 30 out. 2010.

SILVEIRA, Ederson Reinaldo da. **A autonomia regulamentar das agências reguladoras.** 2004. Disponível em: <<http://siaibib01.univali.br/pdf/Ederson%20Silveira.pdf>>. Acesso em: 2 maio 2010.

SULTANI, Leonardo Jose Mattos. **Autonomia financeira e orçamentária das entidades autárquicas em regime especial.** 2005. Disponível em: <[http://www.cvm.gov.br/port/public/publ/ie\\_ufrj\\_cvm/Leonardo\\_Jose\\_Mattos\\_Sultani.pdf](http://www.cvm.gov.br/port/public/publ/ie_ufrj_cvm/Leonardo_Jose_Mattos_Sultani.pdf)>. Acesso em: 30 abr. 2010.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração.** 6. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2005.





# Gasto social federal e o papel do estado na economia no contexto do modelo orçamentário brasileiro

**Danielle Sandi Pinheiro**

Professora Adjunta do Departamento de  
Administração da UnB  
Doutora em Economia pela UnB

**Juliana Sandi Pinheiro**

Mestre em Relações Internacionais pela UnB  
Doutoranda do Centro de Estudos Avançados  
Multidisciplinares pela UnB

---

## Resumo

*A perspectiva discursiva do governo brasileiro tem sido aquela de proporcionar uma crescente melhoria dos padrões de vida da população e do nível de atividade econômica sob a égide democrática. Amplamente embasado na proposta Cepalina, o governo tem defendido a perspectiva de que o desenvolvimento do país está relacionado à prática democrática e ao processo de crescimento econômico orientado por recursos orçamentários destinados a políticas públicas que visam à distribuição de renda e redução das disparidades regionais. As estratégias governamentais orientadas sob esta perspectiva têm sido acompanhadas por uma melhoria nos indicadores econômicos e sociais do país ao longo do tempo embora ainda careçam de maiores evidências que explicitem relações mais estreitas entre a efetividade das políticas sociais do governo e a melhoria do padrão de vida da sociedade em bases sustentáveis.*

## Palavras-chave

*Orçamento Público; Desenvolvimento Econômico; Gasto Social.*

## Abstract

*The discursive perspective of the Brazilian government has been that of providing an increasing improvement of living standards of population and economic activity under the aegis of democracy. Largely grounded in the Eclac proposal, the government has defended the view that the country's development is related to democratic practice and the process of economic growth driven by budgetary resources for public policies aimed at income distribution and reducing regional disparities. Government strategies directed from this perspective have been accompanied by an improvement in economic and social indicators of the country over time although it is still lack of evidence that explicit*

*closer relations between the effectiveness of social policies of government and improving the standard of living society on a sustainable basis.*

## Keywords

*Public Budget; Economic Development; Social Spending.*

## 1 INTRODUÇÃO

O modelo orçamentário brasileiro espelha não somente a complexa rede de financiamento do gasto público no país, mas também fatores econômicos, políticos e sociais condicionados à estrutura institucional vigente. Como consequência, a percepção sobre o orçamento público pode ser entendida além da simples sistemática de procedimentos seguidos pela União e pelos entes federativos com o intuito de realizar a arrecadação das receitas e a alocação das despesas. Dessa maneira, o orçamento público também pode ser compreendido como um processo constante de aprimoramento da democracia e da cidadania em um país, tal como tem ocorrido ao longo do tempo no que se refere ao gasto social brasileiro.

A evolução do gasto social nos padrões em que é realizado atualmente evidencia este contínuo processo de aprimoramento democrático, uma vez que o direcionamento dado pelo Estado foi fundamental na sua articulação e efetivação ao longo do tempo. Este entendimento transcende a perspectiva de governo unicamente e vai ao encontro de uma ampla demanda social, na qual cada vez mais há o clamor da sociedade por um Estado que efetive o funcionamento eficaz dos mercados ao mesmo tempo em que se preocupe em reduzir as desigualdades sociais.

Esta perspectiva primordial atribuída ao papel do Estado na atividade econômica e nas demandas sociais é um paradigma determinante do desenvolvimento no Brasil e na América Latina. Sua fundamentação tem embasamento na proposta Cepalina. A proposta Cepalina fundamenta-se na premissa de que o Estado ao exercer as tarefas de promotor e participante do crescimento e do desenvolvimento econômico e social está igualmente trabalhando para cumprir seus objetivos funcionais em termos das funções alocativa, distributiva e estabilizadora sobre a sociedade como um todo.

Assim, a importância atribuída ao papel do Estado no Brasil no tocante ao atendimento das demandas sociais será abordada neste artigo por intermédio do conceito de gasto social federal. Em termos formais, seu entendimento institucional pode ser delimitado de maneira mais precisa a partir da Constituição Federal de 1988 que definiu o conceito de seguridade social.

De acordo com o conceito estabelecido na Constituição Federal de 1988 no art. 194, a seguridade social compreende “[...] um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.”

Neste artigo, são analisados os dados do orçamento federal referentes à classificação da despesa por funções para fins analíticos do gasto social federal (GSF). Esta classificação diz respeito à programação orçamentária quantitativa e tem por objetivo indicar em que área da atuação governamental a despesa é realizada.

Objetiva-se comparar a pertinência discursiva no governo Lula e as perspectivas do governo Dilma com relação às políticas e aos discursos concernentes à democracia e ao desenvolvimento nacional sob a perspectiva de redução das disparidades econômicas e sociais com a sua contrapartida referente ao gasto social federal evidenciado no orçamento público federal.

Assim, a maior presença do Estado na economia como forma de potencializar o desenvolvimento econômico e social e propiciar a redução da pobreza, discurso amplamente defendido nos governos Lula e Dilma e difundido por meio da adoção de medidas sociais assistenciais e reparadoras, assim como de políticas econômicas, são comparados à evolução do gasto social federal ao longo do tempo a fim de encontrar evidências empíricas que forneçam indicativos preliminares sobre a efetividade destas posturas de governo para a promoção do crescimento econômico e redução das disparidades sociais no país.

## **2 PERSPECTIVA DISCURSIVA DE GOVERNO, DEMOCRACIA E DESENVOLVIMENTO**

O processo de redemocratização no Brasil empreendeu uma ampla reforma das instituições políticas domésticas com consequências diretas para a formulação de políticas públicas. Assim, a própria condução da política social (com a política macroeconômica) passou a ser exercida diretamente pela Presidência da República.

De fato, ao longo do governo Lula, houve a inclusão de diretrizes concretas dos programas sociais de governo no perfil de inserção internacional do Brasil.

Podemos observar que o projeto de desenvolvimento nacional e de consolidação das instituições democráticas foi ampliado no programa de governo “Lula Presidente” de 2006:

Lula mostrou seu compromisso com um projeto nacional de desenvolvimento, que ponha fim à exclusão e à pobreza, amplia a democracia com reformas institucionais e a universalização da cidadania e garanta ao Brasil um lugar soberano e solidário no mundo. As políticas aplicadas a partir de 2003 [...] não só evitaram a catástrofe econômica, como lançaram os alicerces de um desenvolvimento sustentável que, no médio prazo, permitirá ao Brasil ingressar em um círculo virtuoso capaz de combinar crescimento econômico, bem-estar social, democratização política, soberania nacional e integração continental [...] O processo de inclusão social exige a generalização da cidadania, reformas do Estado e do sistema político que garantam não só o aprimoramento da democracia representativa, como a criação de um espaço público capaz de permitir a geração de novos direitos [...] O Brasil acentuará sua presença soberana no mundo. Lutará nos foros internacionais pelo multilateralismo, contribuindo para reforma das Nações Unidas e de seu Conselho de Segurança, onde reivindica uma vaga permanente [...] defenderá um relacionamento entre as nações baseado nos princípios de respeito à soberania nacional, de não agressão e de não ingerência nos assuntos internos de outros estados.

A relação entre democracia e desenvolvimento foi fortemente explorada nas construções discursivas do ex-presidente Lula e também tem sido abordada por sua sucessora Dilma Rousseff. Em seu plano de governo protocolado junto ao Tribunal Superior Eleitoral em 5 de julho de 2010, Dilma Rousseff declara que:

A incorporação do conceito de desenvolvimento social está entre as principais conquistas do governo do presidente Lula. As políticas sociais, agora com status de política pública, ganham um papel fundamental no processo de transformação do país, rompendo com falsas dicotomias ou relações de submissão entre social e econômico. Ambos passam a ter relação de complementaridade. Assistência social é reconhecida como direito de cidadania e dever do Estado [...] Essa concepção reflete um traço marcante de um projeto nacional formado no campo democrático e popular e pautado pelo mais vigoroso conceito de justiça social que promova a verdadeira conciliação com os pobres, com o povo, com vigorosos impactos na realidade brasileira.

Sob a perspectiva teórica, o conceito de democracia vem sendo construído a partir de definições formais que interpretam as variadas formas de organização social entre as sociedades humanas. Assim, a representação da organização social assume caráter participativo, representativo, político, econômico, social, e até mesmo um sentido humanista. Ainda que uma organização social não se dê, exclusivamente, por meio

de regimes políticos definidos como democráticos, faz-se relevante refletir sobre a construção do conceito de democracia.<sup>1</sup>

Collier e Levitsky (1997), por exemplo, afirmam que os conceitos e as definições de democracia frequentemente refletem um significado que é útil em relação aos objetivos específicos de um determinado autor e aos casos que por ventura possam estar sendo analisados. A conceitualização da democracia é reconhecida por tais autores como relevante, uma vez que variadas formas de democracia necessitariam da construção de conceitos que funcionassem como alicerces a diferentes formas de representação.

Há, entretanto, o risco da extensão demasiada do significado do conceito. Em outras palavras, os refinamentos conceituais frequentemente distanciam-se de sua conotação explicativa aproximando-se da estratégia propositiva do autor. Nesse sentido, o debate poderia ser organizado por meio da construção de estratégias discursivas embasadas em definições mínimas como elementos norteadores dos princípios que irão constituir o conceito a ser elaborado.

Se considerarmos as sociedades ocidentais e a forma como a maior parte desse debate tem sido estruturado, as definições mínimas sobre democracia consistiriam na identificação de procedimentos e não simplesmente na adoção de políticas cujo resultado substantivo venha a ser respaldado como democrático. Tais definições são consideradas como mínimas porque deliberadamente enfatizam o menor número possível de atributos coletivamente aceitos e institucionalmente respaldados como democráticos. As dúvidas, então, perpassam sobre quais seriam os atributos mínimos necessários para construção de um conceito que contenha uma definição amplamente aceita sobre a democracia. Assim, Collier e Levitsky sugerem as tradicionais definições propostas originalmente por Schumpeter e Dahl.

De acordo com estes autores, enquanto Schumpeter propõe um mecanismo para escolha de lideranças políticas em eleições periódicas, Dahl chama atenção para outro conjunto de procedimentos mínimos que incluiriam liberdades civis e políticas. Segundo Dahl, não existe um país moderno que tenha alcançado o ideal de participação efetiva, equidade eletiva, compreensão elevada, controle da agenda e inclusão social. No lugar, foram constituídas as chamadas poliarquias, as quais desenvolveram instituições capazes de criar múltiplos centros de poder político.

Por outro lado, a definição de democracia poderia ser mais bem delimitada por meio da inclusão do princípio da autonomia democrática. Segundo Held (2001), esse processo requer um elevado grau de responsabilidade do Estado e uma reordenação democrática da sociedade civil. Ainda, segundo o autor, se não houver garantias quanto a direitos econômicos e sociais, os direitos emanados a partir do

---

<sup>1</sup> A temática sobre a relação entre democracia e crescimento econômico faz parte de um projeto de estudo que está sendo desenvolvido conjuntamente com a doutoranda Juliana Sandi Pinheiro do Centro de Estudos Avançados Multidisciplinares (CEAM) da Universidade de Brasília (UnB).

Estado jamais poderiam ser totalmente usufruídos, dando vazão a novas formas de desigualdade de poder, riqueza e *status* social, as quais eventualmente iriam de encontro à implementação de liberdades civis e econômicas.

Em seu discurso doméstico-diplomático, Lula parece seguir essa lógica argumentativa. Em 1º de janeiro de 2007, durante a Cerimônia de Compromisso Constitucional perante o Congresso Nacional, o ex-presidente declara que: “As formas de democracia participativa não são opostas às da democracia representativa [...] É tempo do nascimento de um novo humanismo, fundado nos valores universais da democracia, da tolerância e da solidariedade”.

Em 22 de janeiro do mesmo ano, na cerimônia de lançamento do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), Lula também afirma que:

A cultura produtiva, aliada a um novo humanismo, deve ser o motor para transformar o País. O melhor de tudo é que conseguimos implantar bases bem sólidas para que isso aconteça. Hoje, na síntese final e completa da soma dos resultados econômicos, social e político, o Brasil, sem sombra de dúvida, se coloca em uma posição privilegiada no mundo. Aqui não se cresce sacrificando a democracia, aqui não se fortalece a economia enfraquecendo o social, aqui não se criam ilusões de distribuir o que não se tem, nem de gastar o que não se pode pagar. Aqui, o econômico, o político e o social estão plenamente enlaçados em um moderno projeto de nação.

Contudo, cabe questionar se a democracia poderia ser diretamente relacionada ao desenvolvimento. De acordo com Leftwich (2005), a democracia não conjugaria apenas um grupo de instituições e regras pelas quais o jogo político é conduzido. A democracia representaria, antes de tudo, um processo de desenvolvimento que envolveria a transformação da sociedade para além do mero crescimento econômico.

Sen (2000) acredita que a democracia e as liberdades políticas têm um papel instrumental para o desenvolvimento. Conforme o autor, a democracia tem sido associada à criação de um conjunto de oportunidades e o usufruto dessas oportunidades requer uma análise diferenciada que lide com a prática de direitos democráticos e políticos. O maior desafio para os povos ao redor do mundo seria fazer com que a democracia funcionasse para as pessoas comuns.

No entanto, Sen afirma que as liberdades políticas e as liberdades associadas à democracia são vantagens permissivas e sua eficácia dependeria de como essas vantagens seriam exercidas. Com o objetivo de estabelecer a interligação entre a democracia e o desenvolvimento, o autor contesta a aparente dicotomia entre as necessidades econômicas e as liberdades políticas. Na verdade, as liberdades políticas poderiam ter um papel importante na promoção de incentivos e na construção de informações para solução de graves problemas econômicos. A conceitualização desses problemas dependeria fundamentalmente de debates e discussões públicas, cuja garantia exige liberdade política e direitos civis.

Sob a perspectiva discursiva do governo Dilma, podemos identificar, neste início de mandato, que o governo tem buscado dar prosseguimento às políticas sociais em andamento juntamente com políticas de combate à inflação e ao desemprego que têm se tornado presentes face ao contexto recessivo da economia mundial. Assim, em termos de desenvolvimento econômico, o Plano de Governo de Dilma Rousseff prevê:

- a) preservação da estabilidade econômica, elevação dos investimentos e aumento da produtividade sistêmica, via desenvolvimento da infraestrutura logística, energética e de comunicações;
- b) fortalecimento dos processos de produção, visando aumentar a competitividade nacional e agregar mais valor às exportações;
- c) ampliação do emprego formal;
- d) manutenção da política de valorização do salário mínimo;
- e) crescimento da renda dos trabalhadores, não só pelos aumentos salariais, mas por eficientes políticas públicas de educação, saúde, transporte, habitação e saneamento;
- f) aprimoramento permanente dos programas de transferência de renda, como o Bolsa Família, para erradicar a fome e a pobreza, facilitar o acesso de homens e mulheres ao emprego, formação, saúde e melhor renda;
- g) transição do Programa Bolsa Família para a Renda Básica de Cidadania (RBC), incondicional, como um direito de todos participarem da riqueza da nação, conforme prevista na Lei nº 10.853/2004, aprovada por todos os partidos no Congresso Nacional e sancionada pelo Presidente Luiz Inácio Lula da Silva em 8 de janeiro de 2004;
- h) expansão do programa Territórios da Cidadania;
- i) intensificação dos esforços para ampliar a inclusão previdenciária e o fortalecimento do trabalho formal, dando prosseguimento à desburocratização, à melhoria do atendimento aos aposentados e pensionistas e ao reforço da previdência pública;
- j) expansão e facilitação do crédito popular, especialmente para os segmentos de baixa renda;
- k) intensificação dos assentamentos e apoio técnico aos assentados;
- l) continuar, intensificar e aprimorar a reforma agrária de modo a dar centralidade ao programa na estratégia de desenvolvimento sustentável do país, com a garantia do cumprimento integral da função social da propriedade;
- m) fortalecer a política integrada e diferenciada para o desenvolvimento socioeconômico e cultural dos assentamentos;
- n) continuar e aprimorar as políticas de fortalecimento da agricultura familiar e da agroindústria familiar e instituir vigoroso programa de produção agroecológica;

- o) estímulo ao cooperativismo e outras formas de economia solidária, fortalecendo o papel da economia solidária nos programas de ação do governo;
- p) fortalecer política de incentivo ao cooperativismo de agricultura familiar e economia solidária como uma estratégia de desenvolvimento sustentável do país, redução da pobreza e geração de renda;
- q) ampliar as Políticas de Promoção da Igualdade Racial com o fortalecimento das ações afirmativas realizadas pela SEPPPIR, Fundação Palmares e SECAO, incrementando suas estruturas do ponto de vista técnico, político, institucional, orçamentário e financeiro. Deve-se, também, reafirmar a transversalidade dos programas voltados aos quilombos, a comunidades de terreiros, aos indígenas e ciganos, destacando os jovens e mulheres negras.
- r) continuar e aprimorar as políticas de fortalecimento do agronegócio;
- s) priorizar uma Reforma Tributária para o aumento da competitividade das nossas empresas. Essa reforma deverá simplificar os tributos, desonerar a folha de salários, garantir a devolução automática de todos os créditos a que as empresas têm direito, e acabar com toda e qualquer tributação sobre o investimento. Deverá, ainda, contemplar uma legislação nacional única para o ICMS com alíquotas iguais para os mesmos produtos em todo o país.

Sob a ótica referente ao controle dos gastos públicos *vis-à-vis* as perspectivas de crescimento e desenvolvimento econômico, Dilma destaca no discurso proferido na 66ª Assembleia Geral das Nações Unidas em 2010:

O Brasil está fazendo a sua parte. Com sacrifício, mas com discernimento, mantemos os gastos do governo sob rigoroso controle, a ponto de gerar vultoso superávit nas contas públicas, sem que isso comprometa o êxito das políticas sociais, nem nosso ritmo de investimento e de crescimento. Estamos tomando precauções adicionais para reforçar nossa capacidade de resistência à crise, fortalecendo nosso mercado interno com políticas de distribuição de renda e inovação tecnológica. Há pelo menos três anos, senhor Presidente, o Brasil repete, nesta mesma tribuna, que é preciso combater as causas, e não só as consequências da instabilidade global. Temos insistido na interrelação entre desenvolvimento, paz e segurança, e que as políticas de desenvolvimento sejam, cada vez mais, associadas às estratégias do Conselho de Segurança na busca por uma paz sustentável.

Em termos da perspectiva de desenvolvimento social face ao alcance dos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio, Dilma nesta mesma Assembleia declara que:

O Brasil descobriu que a melhor política de desenvolvimento é o combate à pobreza, e que uma verdadeira política de direitos humanos tem por base a diminuição da desigualdade e da discriminação entre as pessoas, entre as regiões e entre os gêneros. O Brasil avançou política, econômica e socialmente sem comprometer sequer uma das liberdades democráticas. Cumprimos quase



todos os Objetivos de Desenvolvimento do Milênio, antes de 2015. Saíram da pobreza e ascenderam para a classe média quase 40 milhões de brasileiras e brasileiros. Tenho plena convicção de que cumprimos nossa meta de, até o final do meu governo, erradicar a pobreza extrema no Brasil.

**Tabela 1 – Taxa de extrema pobreza – Brasil**

Ano	Taxa
2001	15,28
2002	13,99
2003	15,20
2004	13,20
2005	11,49
2006	9,44
2007	8,65
2008	7,57
2009	7,28

Fonte: Elaboração própria, a partir de dados do Ipeadata.

Observa-se que as perspectivas discursivas dos governos Lula e Dilma vão ao encontro do pensamento Cepalino, crítico ao pensamento neoliberal e defensor de um papel do Estado voltado para a promoção do desenvolvimento econômico e social. Convém destacar que no paradigma Cepalino, o Estado é visto não somente como promotor do desenvolvimento, mas também possui as tarefas de guia, estimulador e partícipe no processo de desenvolvimento econômico e social tal como o discurso de governo destes dois presidentes.

### **3 A ALOCAÇÃO DO GASTO PÚBLICO COMO UMA FUNÇÃO DE ESTADO**

De acordo com Iglesias (2006),<sup>2</sup> o primeiro encontro relevante entre o Estado e o paradigma de desenvolvimento econômico na região da América Latina ocorreu a partir da proposta Cepalina. Conforme o próprio autor ressalta, o modelo Cepalino original baseia-se em um conjunto de “ideias-força” assim resumido: a) enquadramento do paradigma na relação entre centro e periferia; b) desenvolvimento orientado para dentro; c) importância da tecnologia; d) modelo de industrialização por substituição de importações; e) papel ativo do Estado. Naturalmente a implementação deste modelo de desenvolvimento reserva ao Estado um papel determinante e se baseia em um conjunto de instrumentos e políticas públicas para fazer face às demandas sociais.

<sup>2</sup> Enrique Iglesias (2006), Revista da CEPAL, edição especial em português. “O Papel do Estado e os Paradigmas Econômicos na América Latina”. Artigo publicado por ocasião da conferência ministrada na Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL) no contexto da sexta cátedra Raúl Prebisch, na qual se discutia, entre outros aspectos, o papel do Estado frente aos cenários orientados pela busca de novos paradigmas econômicos na região da América Latina e do Caribe.

O esgotamento do modelo heterodoxo Cepalino situou-se temporalmente na década de oitenta, tendo sua máxima expressão na crise da dívida vivida pelos países da região, quando houve aceleração dos processos inflacionários e perda de competitividade internacional. Este cenário acentuou o acirramento das disparidades sociais. Assim, perdeu-se a perspectiva de um Estado planejador sob uma ótica de longo prazo, e os problemas de curto prazo e de sobrevivência econômica tornaram-se a agenda determinante no Brasil e na região da América Latina.

O aprofundamento da crise econômica na região ao longo da década de oitenta conduziu ao abandono do paradigma Cepalino por parte dos governos e à adoção do modelo ortodoxo sintetizado por meio do Consenso de Washington.

De acordo com esta concepção, em virtude do esgotamento do modelo intervencionista Cepalino, o Estado deveria adotar uma perspectiva liberal e intervir minimamente na economia, deixando para o mercado prover a melhor alocação dos recursos econômicos da sociedade. Porém, ao longo da década de 1990 e início do Século XXI houve o (re)surgimento de uma crescente preocupação social e conseqüentemente a necessidade de se redesenhar o papel do Estado diante das novas estratégias de desenvolvimento social (IGLESIAS, 2006).

Neste sentido, a partir dos paradigmas anteriores, um novo conceito de Estado pode ser entendido no contexto das estratégias de desenvolvimento atuais. Porém, convém destacar que este novo conceito sobre o papel do Estado na opinião de Iglesias não representa um novo paradigma, mas sim um paradigma incremental derivado das experiências aprendidas na região da América Latina referentes à relação entre Estado, mercado e desenvolvimento econômico ao longo dos últimos cinquenta anos.

As demandas sociais são determinantes neste contexto. Presencia-se um ambiente social no qual se torna inviável ignorar nas agendas econômica e política a importância de se destinar parte da riqueza gerada na nação e dos recursos orçamentários para fins de desenvolvimento humano e social, ou seja, para que o Estado propicie o bem comum.

É neste contexto que o gasto social tem sido amplamente debatido no Brasil e defendido ao longo da perspectiva discursiva dos governos. Portanto, ao se analisar o gasto social é relevante ponderar as diferentes relações sociais, culturais e políticas entre os agentes econômicos e as instituições governamentais. Em sentido amplo, um sistema de proteção social engloba uma combinação de gastos governamentais e transferências de recursos aplicados na provisão de bens e serviços públicos, além da distribuição de renda sob diferentes formas. Tal esquema visa a proporcionar uma alocação de recursos públicos que viabiliza o efetivo direcionamento de parcelas do Produto Interno Bruto (PIB) do país a programas e ações sociais (CARDOSO; JACCOUD, 2005).

Tendo-se esta perspectiva em vista, em razão da amplitude na qual o conceito do gasto social pode ser entendido, adota-se aqui o conceito de Gasto Social Federal (GSF).

Este conceito diz respeito às despesas efetuadas diretamente pelo governo federal, assim como às transferências negociadas de recursos a outros níveis de governo ou a outras instituições privadas no que se refere a programas e ações desenvolvidos nas áreas sociais de atuação (CASTRO; RIBEIRO; CHAVES; DUARTE; SIMÕES, 2008; CASTRO; CARDOSO, 2005).

Assim, analiticamente são consideradas as funções orçamentárias referentes à educação, ao saneamento e à seguridade social. Conforme definido na CF/88, art. 194 a seguridade social abrange as funções atribuídas à assistência social, à previdência social e à saúde. Embora tal critério de delimitação analítica seja passível de críticas devido ao seu caráter restritivo faz-se, contudo, necessário devido ao amplo escopo de ações que o sistema de proteção social brasileiro envolve o que ultrapassaria os objetivos deste ensaio.

O volume do gasto social federal de acordo com o conceito ora delimitado pode ser observado na Tabela 2 Apesar de algumas variações, nota-se uma tendência crescente de recursos orçamentários como percentual do PIB direcionados ao GSF ao longo do tempo.

**Tabela 2 – Evolução do gasto social federal como % do PIB**

Ano	% PIB
2000	8,24
2001	8,58
2002	8,37
2003	8,60
2004	9,07
2005	9,41
2006	9,79
2007	9,87
2008	9,81
2009	11,44
2010	13,00

Nota: Corresponde ao somatório da execução orçamentária (valores liquidados) das funções saúde, assistência social, previdência social, educação e saneamento.

Elaboração da autora, a partir de dados do sistema SIGA/Senado Federal.

Observa-se que no período compreendido entre 2000 e 2002 o percentual do GSF foi o menor dentre todos os anos. É interessante notar que este período corresponde parcialmente ao segundo mandato do governo de Fernando Henrique Cardoso (FHC). No governo de FHC foi notória a estratégia de combate à inflação e estabilização monetária, principalmente no primeiro mandato.

No segundo mandato de FHC (1999-2002), diante de um quadro econômico internacional instável acompanhado de aumento da inflação no país com queda da atividade econômica e do nível de emprego, houve uma reorientação da política

econômica e social, conforme ressaltam (CARDOSO JR.; CASTRO, 2006). De acordo com os autores, houve neste período uma quebra da tendência de ampliação dos gastos, com decréscimo real dos gastos sociais federais.

Após assumir o governo em 2003, o presidente Lula vislumbrou, após um período inicial de turbulência econômica, um cenário diferente do período anterior. O país passou então a presenciar uma conjuntura internacional mais favorável e a apresentar sinais de recuperação econômica e crescimento do PIB, além de queda da taxa de inflação. A partir deste contexto, o gasto social teve seu papel dinamizado, apresentando crescente elevação, conforme pode ser visto mais detalhadamente na Tabela 3.

**Tabela 3 – Evolução do gasto social federal por funções orçamentárias**

Ano	% PIB				
	Saúde	Assistência	Previdência	Educação	Saneamento
2002	1,5644	0,4144	6,3865	0,8947	0,0065
2003	1,4786	0,4576	6,6545	0,8367	0,0034
2004	1,5502	0,7004	6,8099	0,7485	0,0039
2005	1,5471	0,7252	7,1278	0,7538	0,0041
2006	1,5282	0,8982	7,3561	0,8300	0,0023
2007	1,5432	0,9433	7,3776	0,9148	0,0584
2008	1,5381	0,9846	7,2787	0,9317	0,0587
2009	1,5769	1,0487	8,8089	1,1515	0,0947
2010	1,6837	1,0643	8,8858	1,3198	0,0474

Fonte: Elaboração própria, a partir de dados da execução orçamentária (valores liquidados) no sistema SIGA/Senado Federal.

Com base nesta perspectiva, nota-se que a previdência social apresenta os maiores percentuais de gasto em relação ao PIB, seguida da pela saúde. Também é interessante observar que a assistência social teve seu volume de gastos federais em volumes crescentes ao longo de todo o período observado. Em contraste, os recursos orçamentários destinados à educação são bastante inferiores. Porém, na função orçamentária referente ao saneamento apresenta os menores níveis de gastos do governo federal em percentual do PIB.

Não obstante este desempenho, também é relevante frisar que esta perspectiva de atendimento das demandas sociais também se fez presente ao longo do segundo mandato de FHC, cujos programas sociais se configuram na essência do Programa Bolsa Família do governo Lula.

A partir deste contexto, é importante salientar que, apesar das vinculações orçamentárias, das restrições de ordem institucional e das limitações impostas pela conjuntura econômica nacional e internacional, o Estado brasileiro exerce um papel determinante na orientação das políticas públicas e do gasto social e os resultados

obtidos em termos de redução das desigualdades sociais foram propiciados por intermédio de estímulos do governo em suas políticas públicas.

Ao exercer um papel determinante na dinamização da atividade econômica e na provisão de serviços e bens públicos, o governo federal tem o potencial de ser um agente indutor fundamental sobre as diretrizes do gasto social com seus consequentes efeitos multiplicadores em toda a sociedade e na melhoria das condições de vida. Em relação a isto, convém observar a evolução do índice de desenvolvimento humano (IDH) no país.

**Tabela 4 – IDH Unidades Federativas e Brasil**

IDH	Período				
	2001	2002	2003	2004	2005
Rondônia	0,753	0,766	0,765	0,768	0,776
Acre	0,741	0,751	0,752	0,748	0,751
Amazonas	0,748	0,757	0,759	0,766	0,780
Roraima	0,750	0,744	0,752	0,741	0,750
Pará	0,739	0,748	0,740	0,749	0,755
Amapá	0,766	0,759	0,765	0,762	0,780
Tocantins	0,741	0,738	0,742	0,751	0,756
Maranhão	0,675	0,679	0,677	0,686	0,683
Piauí	0,677	0,688	0,688	0,698	0,703
Ceará	0,706	0,712	0,709	0,717	0,723
Rio Grande do Norte	0,716	0,721	0,715	0,724	0,738
Paraíba	0,688	0,699	0,702	0,709	0,718
Pernambuco	0,699	0,703	0,699	0,710	0,718
Alagoas	0,662	0,665	0,669	0,67	0,677
Sergipe	0,717	0,730	0,736	0,741	0,742
Bahia	0,720	0,727	0,727	0,732	0,742
Minas Gerais	0,781	0,785	0,786	0,795	0,800
Espírito Santo	0,777	0,788	0,786	0,794	0,802
Rio de Janeiro	0,815	0,821	0,825	0,826	0,832
São Paulo	0,823	0,824	0,824	0,825	0,833
Paraná	0,800	0,804	0,808	0,816	0,820
Santa Catarina	0,825	0,825	0,831	0,833	0,840
Rio Grande do Sul	0,819	0,824	0,825	0,829	0,832
Mato Grosso do Sul	0,784	0,795	0,791	0,793	0,802
Mato Grosso	0,784	0,790	0,782	0,793	0,796
Goiás	0,784	0,787	0,786	0,794	0,800
Distrito Federal	0,858	0,865	0,865	0,868	0,874
<b>Brasil</b>	<b>0,773</b>	<b>0,778</b>	<b>0,782</b>	<b>0,787</b>	<b>0,794</b>

Fonte: Elaboração própria, a partir de dados do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD).  
Nota: Valores disponíveis até o ano de 2005.

Em geral, percebe-se uma melhora no indicador de IDH em todas as unidades federativas, com destaque para as os estados da região centro-sul. É relevante salientar que uma das principais características do Brasil com relação às desigualdades regionais consiste na persistente desigualdade econômica entre os estados da federação e os indivíduos. Sob a perspectiva regional, a produção e a renda são concentradas nas Regiões Sul e Sudeste com um maior nível de pobreza nas Regiões Norte e Nordeste.

Maciel, Piza e Penoff (2009) implementam um estudo empírico com base na análise envoltória de dados (DEA) a fim de investigar os modelos de eficiência dos estados brasileiros na geração de desenvolvimento humano e na redução da desigualdade. O indicador usado para mensuração da qualidade de vida (bem-estar) é o IDH e o indicador para medir a desigualdade é o inverso do índice L de Theil.

Seus resultados demonstram uma evidente separação entre os estados da região centro-sul que perfilam como os mais eficientes na geração de bem-estar e menos eficientes na geração de desigualdade, enquanto os estados da região nordeste se mostram em contrário. Em relação à Região Norte, as unidades federativas, segundo os autores, não possuem um padrão definido. De acordo com os autores, os estados desta região situam-se entre os dois extremos, isto é, estão dispersos entre os mais eficientes e os menos eficientes, de acordo com os resultados da modelagem utilizada.

Os autores observam que a divisão entre estados mais eficientes e menos eficientes dados pelo modelo se reflete também nos níveis do IDH e do índice L de Theil, uma vez que os maiores índices de IDH são encontrados nas regiões sul e sudeste, enquanto que os maiores níveis do índice de desigualdade (L de Theil) estão presentes na região nordeste.

Com efeito, conclui-se que não há possibilidade de ocorrer uma convergência absoluta nos níveis de IDH entre os estados brasileiros, porém os autores sugerem que há evidências de que pode ocorrer convergência relativa em clubes de convergência, divididos em três grupos. O primeiro grupo formado pelos estados de alto IDH, o segundo grupo composto pelos estados de médio IDH e o terceiro grupo representado pelos estados de baixo IDH.

Portanto, embora o IDH tenha apresentado melhoria em praticamente todas as unidades federativas ao longo do tempo, conforme pôde ser observado na Tabela 4, Maciel, Piza e Penoff (2009) destacam que dificilmente haverá uma convergência nos níveis de IDH dos estados da região nordeste em relação aos estados com nível mais elevado de IDH, pois todos os estados melhoraram em termos de eficiência. Em decorrência, conclui-se que a convergência será relativa aos três clubes de convergência anteriormente destacados.

Com relação a estas considerações, torna-se relevante questionar a efetividade a longo prazo do atual esquema de transferência de recursos públicos, orçamentários ou não para as unidades federativas como forma de atenuar as desigualdades regionais

e distribuir renda a segmentos menos favorecidos da população. Como programa emblemático de distribuição de renda do governo Lula, o Programa Bolsa Família, tem sido continuado pelo governo Dilma. Em 2008, seu alcance geográfico pode ser visualizado nos Mapas 1 e 2, a seguir:

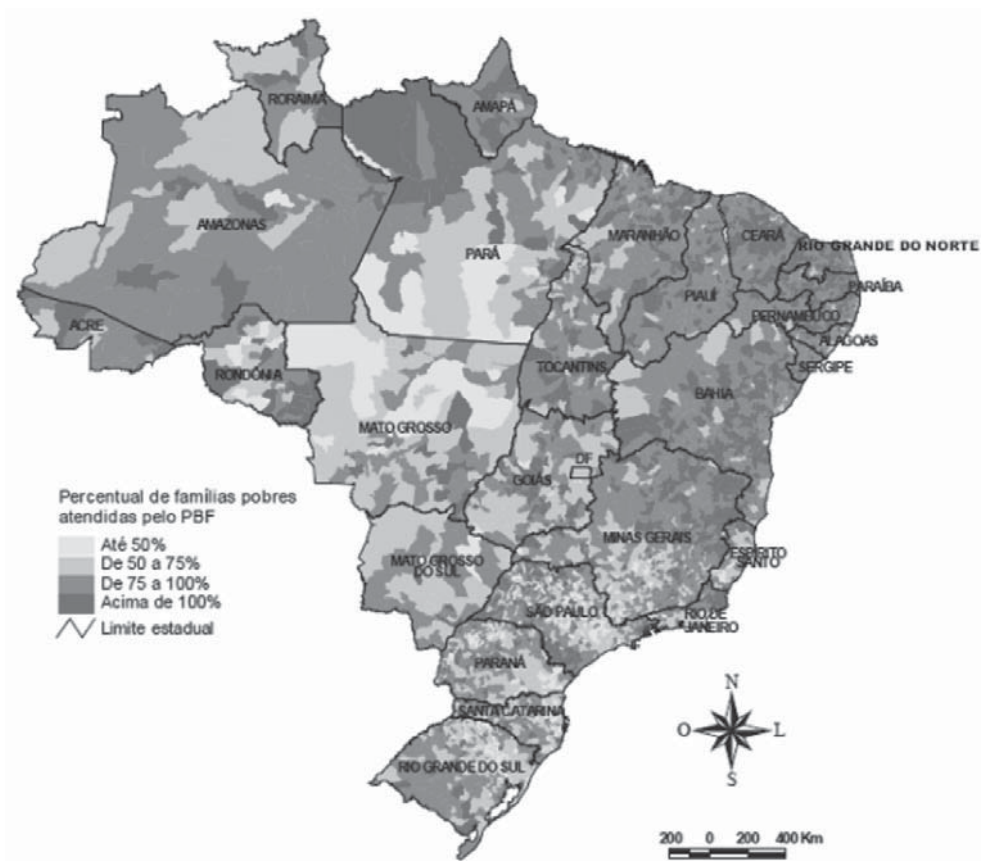
De acordo com o Mapa 1, observa-se que uma grande parcela do território das regiões nordeste e norte possui um intervalo com número de famílias superior a 7000 que são atendidas pelo Programa Bolsa Família. Relativamente à Região Sul e Sudeste, cujo número de famílias atendidas situa-se em geral no intervalo de 2000, percebe-se a sensibilidade do governo federal com relação às diferenças regionais no país. Contudo, convém questionar se estas medidas são suficientes para a promoção da melhoria da qualidade de vida da população em bases sustentáveis e redução das disparidades regionais. No Mapa 2, observa-se que a cobertura do Programa Bolsa Família sobre as famílias pobres cobre um expressivo contingente populacional no território nacional.

**Mapa 1 – Distribuição das famílias atendidas pelo Programa Bolsa Família por estado – 2008**



Fonte: Ministério do Desenvolvimento Social/Ipea.

Mapa 2 – Famílias pobres atendidas pelo Programa Bolsa Família por estado – 2008



Fonte: Ministério do Desenvolvimento Social/Ipea.

O Programa Bolsa Família está incluído na função orçamentária denominada assistência social a qual está sob responsabilidade do Ministério sob a mesma denominação.<sup>3</sup> A execução orçamentária referente a esta função tem englobado montantes de recursos crescentes em virtude do forte caráter concedido às políticas sociais e de redistribuição de renda ao longo do governo Lula. Em 2011, a redução neste montante deve-se à revisão dos programas e projetos promovida pelo governo Dilma logo no início de seu mandato, conforme pode ser conferido na Tabela 5.

<sup>3</sup> Convém ressaltar que nem sempre as funções orçamentárias coincidem com os órgãos da administração pública os quais estão vinculados.



Tabela 5 – Programas da Assistência Social

Programa (Cod/Desc)	Valores Orçamentários Liquidados		
	2009	2010	2011
0065 – Proteção social a pessoa portadora de deficiência	0	0	0
0068 – Erradicação do trabalho infantil	284.034.500	280.937.705	214.848.380
0070 – proteção social a infância, adolescência e juventude	0	0	0
0073 – Enfrentamento da violência sexual contra crianças e adolescentes	65.772.200	58.611.900	52.763.100
0080 – Desenvolvimento integrado e sustentável da mesorregião chapada do Araripe	0	0	0
0099 – Integração das políticas públicas de emprego, trabalho e renda	0	0	0
0152 – Sistema nacional de atendimento socioeducativo ao adolescente em conflito com a lei – Pró-Sinase	20.635.612	34.590.484	28.855.784
0750 – Apoio administrativo	123.241.630	148.720.116	118.234.519
1006 – Gestão da política de desenvolvimento social e combate à fome	45.753.838	51.786.508	13.632.724
1029 – Resposta aos desastres e reconstrução	0	44.068.800	0
1049 – Acesso à alimentação	735.646.198	947.574.303	425.371.369
1093 – Atendimento integral a família	0	0	0
1133 – Economia solidária em desenvolvimento	39.085.958	28.646.477	2.498.049
1282 – Proteção social a pessoa idosa	0	0	0
1335 – Transferência de renda com condicionalidades – Bolsa Família	12.305.410.363	14.073.804.208	13.975.964.695
1384 – Proteção social básica	19.290.626.367	22.853.182.315	21.872.315.225
1385 – Proteção social especial	172.510.473	255.137.711	209.775.552
8007 – Resíduos sólidos urbanos	0	0	0
8034 – Programa nacional de inclusão de jovens – Projovem	252.823.899	335.060.563	257.129.141
<b>Total</b>	<b>33.335.541.042</b>	<b>39.112.121.093</b>	<b>37.171.388.539</b>

Fonte: Elaboração própria, a partir de dados da execução orçamentária (valores liquidados) no sistema SIGA/Senado Federal.

De acordo com Tavares, Pazello, Fernandes e Camelo (2009) em um estudo a respeito da focalização e dos impactos de Programa Bolsa Família sobre a desigualdade de renda, a pobreza e a pobreza extrema entre os estados brasileiros, observou-se uma grande heterogeneidade em relação ao grau de focalização do programa e, por conseguinte, dos impactos que ele é capaz de promover.

Em termos gerais, segundo os autores, melhores indicadores de focalização são observados em estados cujo orçamento se aproxima mais do recurso que seria necessário para a perfeita focalização do programa ou, ainda cuja fatia recebida do orçamento total do programa supera a proporção de pobres que o estado concentra.

Além destes fatores, também são evidenciados outros elementos que afetam a focalização dos estados, como o diferencial na eficiência dos gestores municipais em identificar os beneficiários localmente e a autosseleção ao programa. Assim, em estados onde a pobreza é mais severa, o programa mostrou-se mais bem focalizado, pois uma vez que a diferença entre os pobres e não pobres é mais evidente, isto facilita a identificação pelos gestores públicos dos elegíveis para o programa. Ainda por essa razão, o recebimento do benefício possui maior relevância para estas famílias, o que acaba por contribuir para a procura junto aos órgãos municipais responsáveis.

Conforme os autores também ressaltam, o programa é mais efetivo para em reduzir a pobreza extrema do que a pobreza. Este resultado é mais evidenciado nos estados nordestinos nos quais os impactos mais efetivos recaem sobre a população indigente, pois os incrementos de renda são mais expressivos para esta parcela da população.

No que se refere ao contexto macroeconômico e da perspectiva de crescimento da economia brasileira, convém destacar que, a despeito das críticas concernentes aos crescentes gastos do governo e de crescimento carga tributária, o produto interno bruto do país também cresceu em termos reais, conforme pode ser visto na Tabela 6.

**Tabela 6 – Evolução do Produto Interno Bruto (PIB)**

Ano	Taxa de Variação Real
2002	2,66
2003	1,15
2004	5,71
2005	3,16
2006	3,96
2007	6,09
2008	5,16
2009	-0,64
2010	7,49

Fonte: Elaboração própria, a partir de dados do IBGE.

Percebe-se que o país apresentou uma tendência crescente de evolução do PIB, interrompida somente em 2009 em virtude dos efeitos da crise financeira

internacional. Portanto, ponderando-se o crescimento do produto da economia com a evolução do gasto social federal anteriormente explicitada, observa-se o GSF teve uma participação cada vez maior no produto da economia o qual também aumentou em termos reais.

Neste contexto, convém destacar que Neri (2010) relaciona o contexto econômico vivenciado pelo país com a evolução dos programas sociais. O autor ressalta que após o sucesso do Plano Real no combate e controle da inflação e na conquista da estabilidade de preços, políticas de renda praticadas no país foram fundamentais para se compreender as causas que estão por detrás da elevada desigualdade social. Assim, dentre as políticas públicas para combate à desigualdade social, políticas compensatórias foram empregadas como forma de corrigir esta distorção causada pela regressividade do sistema, por meio de transferências de renda feitas diretamente pelo Estado por meio do orçamento público.

O autor ressalta que há evidências de que, no curto prazo, tais políticas tem um papel fundamental no combate à desigualdade. A prática destas políticas possui uma diversidade de resultados, a depender especificamente de qual está sendo executada. Além disso, estes efeitos também podem mudar no tempo em função de alterações nos objetivos de tais políticas e de sua operacionalização, assim como do ambiente econômico em geral.

Ainda no que se refere ao contexto macroeconômico, associado ao crescimento do PIB, também se observa elevação da renda domiciliar *per capita* tanto em relação à média dos pobres quanto da média geral, além de redução do desemprego, conforme pode ser conferido na Tabela 7. A evolução destes indicadores vai ao encontro da perspectiva discursiva de governo no que concerne ao desenvolvimento econômico e social e geração de emprego e renda.

**Tabela 7 – Emprego e renda no Brasil**

Ano	Renda Domiciliar <i>per capita</i> (média dos pobres)	Renda Domiciliar Média <i>per capita</i> (geral)	Taxa de Desemprego
2002	104,85	571,62	9,86
2003	103,33	538,21	10,47
2004	106,95	550,84	9,72
2005	108,48	583,96	10,20
2006	110,53	638,29	9,22
2007	104,91	655,83	8,92
2008	111,96	689,61	7,78
2009	111,42	705,72	9,05

Fonte: Elaboração própria, a partir de dados do Ipeadata.

Neste contexto, a estabilidade monetária e o controle inflacionário perfilarão como elementos financeiros determinantes para a manutenção do poder de compra e do padrão de crescimento da economia brasileira. Assim, a taxa de inflação, dada pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) apresentou uma expressiva trajetória decrescente e o indicador de desigualdade social, representado pelo coeficiente de Gini, também apresentou uma trajetória, embora tímida, decrescente no tempo, conforme pode ser conferido na Tabela 8.

Conforme Neri (2010) observa, o Brasil alcançou o primeiro dos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio, com uma redução de 60% na parcela da população que recebe menos de um dólar por dia (em termos de paridade do poder de compra), durante o período compreendido entre os anos 1992 e 2006.

**Tabela 8 – Inflação e concentração de renda no Brasil**

Ano	IPCA	Índice de Gini
2002	12,53	0,59
2003	9,30	0,58
2004	7,60	0,57
2005	5,69	0,57
2006	3,14	0,56
2007	4,46	0,56
2008	5,90	0,55
2009	4,31	0,54

Fonte: Elaboração própria, a partir de dados do Ipeadata.

De acordo com o contexto discursivo de governo, não se pode desvincular democracia de desenvolvimento econômico e inclusão social. De acordo com os dados orçamentários referentes ao gasto social, percebeu-se uma crescente evolução dos montantes destinados a este fim. Tal orientação de política pública é motivada por um paradigma no qual o Estado possui a atribuição de não somente induzir como também promover ativamente o desenvolvimento econômico e reduzir as disparidades regionais.

Portanto, em um país com evidências de pobreza crônica, conforme destacam Ribas, Machado e Gogher (2011), programas de redistribuição e transferência de renda associadas a melhores oportunidades de inserção e proteção no mercado de trabalho por meio de políticas de geração de emprego e renda e de seguridade social se fazem necessárias.

Neste sentido, em que se considere a importância das políticas públicas e programas sociais para a atenuação das disparidades de renda no país e, por conseguinte, para o desenvolvimento nacional, também se faz relevante um esquema de esforços

crecentes no campo do monitoramento e avaliação dos programas sociais no país, conforme destaca Januzzi (2011). De acordo com este autor, se carece de uma estruturação de sistemas que permitam o acompanhamento e o aprimoramento contínuo da ação governamental na gestão de programas.

#### 4 CONCLUSÃO

Neste trabalho, foi discutido como o Estado, mediante suas funções orçamentárias, pode atuar na alocação de recursos públicos na sociedade. Argumentou-se que o gasto social do governo está inserido em um contexto associado ao modelo orçamentário brasileiro no qual o papel social do Estado é primordialmente desenvolvido por meio dos seus instrumentos e programas de políticas públicas e sociais potencializados pelos indutores de atividade econômica.

A perspectiva discursiva do governo tem sido aquela de propiciar uma crescente melhoria dos padrões de vida da população e do nível de atividade econômica sob a égide democrática. Neste sentido, o desenvolvimento econômico tem sido o elo entre a prática democrática e o processo crescimento econômico orientado por políticas públicas que visam à distribuição de renda e redução das disparidades regionais. Sob esta ótica, pode-se perceber que há uma convergência entre os objetivos sociais defendidos na perspectiva discursiva dos governos Lula e Dilma com as ações efetivas de governo resumidas sob os conceitos de democracia e desenvolvimento.

Ainda que o contexto internacional tenha em parte contribuído para o bom desempenho da economia brasileira ao longo dos últimos anos, os indicadores econômicos nacionais demonstram que o país conseguiu alinhar estratégias de crescimento econômico e geração de renda com desenvolvimento social e redução do desemprego.

Contudo, apesar do gasto social federal contar com recursos crescentes que atualmente chegam a pouco mais de 13% do PIB, ainda há persistentes desigualdades regionais no Brasil e concentração de renda, mostradas pelo indicador de IDH nas unidades federativas e pela modesta redução do coeficiente de Gini, que precisam ser superadas. Os indicadores econômicos analisados demonstram que houve uma relativa melhoria na renda e redução do desemprego *vis-à-vis* o crescimento da atividade econômica. Contudo, correlações mais estreitas entre os indutores governamentais e a eficácia das políticas públicas e sociais sobre a sociedade necessitam ser investigadas mais a fim de se estabelecerem inferências a longo prazo a este respeito.

Vislumbra-se, por conseguinte, um cenário no qual o país tem o potencial de dar prosseguimento a um processo de desenvolvimento em bases sustentáveis com o contínuo avanço democrático e melhoria dos indicadores sociais. Assim, o orçamento público se fortalece como uma ferramenta essencial para a promoção e viabilização de políticas públicas e sociais e para a alocação dos recursos públicos destinados para este fim.

## REFERÊNCIAS

ARRETCHE, M. Federalismo e Políticas Sociais no Brasil: Problemas de Coordenação e Autonomia. **São Paulo em Perspectiva**, São Paulo, v. 18, n. 2, p. 17-26, 2004.

\_\_\_\_\_. Perspectivas de uma Agenda para a Política Social Brasileira. **Teoria & Sociedade** (UFMG), Belo Horizonte, p. 44-55, 2005.

ARROW, K. A Difficulty in the Concept of Social Welfare. **Journal of Political Economy** 58, 328-46, 1950.

\_\_\_\_\_. **Social Choice and Individual Values**. New York: Wiley, 1951.

BHAGWATI, J. N. Democracy and Development: Cruel Dilemma or Symbiotic Relationship? **Review of Development Economics**, v. 6, n. 2, 2002.

CARDOSO, J. C.; JACCOUD, L. Políticas sociais no Brasil: Organização, Abrangência e Tensões da Ação Estatal. In: JACCOUD, L. (Org.). **Questão Social e Políticas Sociais no Brasil Contemporâneo** (pp. 181-260). Brasília: Ipea, 2005.

CARDOSO, J. C. Jr.; CASTRO, J. A. Economia Política das Finanças Sociais Brasileiras no Período 1995-2002. **Economia e Sociedade**, 15(1), 145-174, 2006.

CASTRO, J. A.; CARDOSO, J. C. Jr. Políticas Sociais no Brasil: Gasto Social do Governo Federal de 1988 a 2002. In: JACCOUD, L. (Org.). **Questão Social e Políticas Sociais no Brasil Contemporâneo** (pp. 261-318). Brasília: Ipea, 2005.

CASTRO, J. A.; RIBEIRO, J. A.; CHAVES, J. V.; DUARTE, B. C.; SIMÕES, H. B. Gasto Social e Política Macroeconômica: Trajetórias e Tensões no Período 1995-2005. **Texto para Discussão** n. 1324. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), Brasília/DF, 2008.

COLLIER, D.; LEVITSKY, S. "Democracy with Adjectives: Conceptual Innovation in Comparative Research". **World Politics**, v. 49, n. 3, 1997.

DRAIBE, S. M. A Política Social do Governo FHC e o Sistema de Proteção Social. **Revista de Sociologia da USP**, São Paulo, v. 15, n. 2, 2003.

DRAIBE, S. M.; RIESCO, M. Social Policy and Development in Latin America: The Long View. **Social Policy & Administration** (Print), v. 43, p. 328-346, 2009.

GIAMBIAGI, F. A Política Fiscal do Governo Lula em Perspectiva Histórica: qual é o Limite para o Aumento do Gasto Público? **Texto para Discussão** n. 1.169. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), Brasília/DF, 2006.

\_\_\_\_\_. Dezessete Anos de Política Fiscal no Brasil: 1997:2007. (**Texto para Discussão** n. 1309). Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), Brasília/DF, 2007.

HELD, D. "Globalization, Cosmopolitanism and Democracy". **Constellations**, 8(4), 2001.

HUBER, E.; RUESCHEMEYER, D.; STEPHENS, J. D. "The Paradoxes of Contemporary Democracy: Formal, Participatory, and Social Dimensions". **Comparative Politics**. v. 29, n. 3, 1997.

IGLESIAS, E. O Papel do Estado e os Paradigmas Econômicos na América Latina. **Revista da CEPAL**, edição especial em português, 2006.

ITURBE, A. **Mundo: As Fases da Crise Econômica Atual**. 2011. Disponível em: < [www.litci.org/pt](http://www.litci.org/pt) >. Acesso em: 8 set. 2011.

JANUZZI, P. M. Avaliação de Programas Sociais no Brasil: Repensando Práticas e Metodologias das Pesquisas Avaliativas. **Planejamento e Políticas Públicas**, n. 36, jan.-jul, 2011.

LEFTWICH, A. Democracy and Development: Is There Institutional Incompatibility. **Democratization**, v. 12, n. 5, 2005.

MACIEL, V. F.; PIZA, C. C. T.; PENOFF, R. N. Desigualdades Regionais e Bem Estar no Brasil: Quão Eficiente tem Sido a Atividade tributária dos Estados para a Sociedade? **Planejamento e Políticas Públicas**, n. 33, jul.-dez., 2009.

MUSGRAVE, R. A. **The Theory of Public Finance: a Study in Public Economy**. New York: Mc Graw-Hill, 1959.

NERI, M. C. Income Policies, Income Distribution, and the Distribution of Opportunities in Brazil. **Ensaios Econômicos** n. 67. FGV/EPGE, 2010.

RIBAS, R. P.; MACHADO, A. F.; GOGHER, A. B. Flutuações de Persistência na Pobreza: Uma Análise de Decomposição Transitória- Crônica para o Brasil. **Pesquisa e Planejamento Econômico**, v. 41, n. 2, ago., 2011.

SEN, A. "The Importance of Democracy". In: SEN, Amartya. **Democracy as Freedom**. New York: Anchor Books, 2000.

TAVARES, P. A.; PAZELLO, E. T.; FERNANDES, R.; CAMELO, R. S. Uma Avaliação do Programa Bolsa Família: Focalização e Impacto na Distribuição de Renda e Pobreza. **Pesquisa e Planejamento Econômico**, v. 39, n. 1, abr., 2009.

# Gestão pública orientada ao desenvolvimento sustentável e indicadores de desempenho socioambiental

**Fabiane Lopes Bueno Netto Bessa**

Diretora do Centresaf – PR  
Procuradora da Fazenda Nacional  
Doutora em Direito pela UFPR

---

## Resumo

*Os agentes públicos dão vida à estrutura jurídica e política do Estado brasileiro – são responsáveis diretos pela transformação da lei em realidade. O mundo contemporâneo passa por transformações radicais que tornam o risco uma “variável constante”. E o modelo de desenvolvimento que se estrutura a partir do crescimento econômico não só comprovou seu insucesso para proporcionar inclusão, igualdade de oportunidades e preservação da natureza como gerou uma perspectiva de risco nunca antes imaginada, levando ao anseio por uma forma de desenvolvimento mais inclusiva, equilibrada e perene, um desenvolvimento que seja sustentável. Planejar sem considerar este cenário seria uma temeridade. Executar um planejamento sem balizas claras e instrumentos que ajudem os agentes públicos a manterem o foco neste novo paradigma de desenvolvimento aumenta o risco de não se atingir os objetivos, uma vez que pensamentos, hábitos e práticas enraizadas tendem a prevalecer sobre esforços de mudança. O presente estudo discute a responsabilidade socioambiental da administração pública e a adoção de indicadores e relatórios de desempenho, como instrumentos de apoio ao planejamento, à gestão para a mudança e ao estabelecimento de metas alinhadas com o desenvolvimento sustentável.*

## Palavras-chave

*Desenvolvimento sustentável; Responsabilidade socioambiental da administração pública; Gestão de mudanças; Indicadores e relatórios de desempenho socioambiental.*

## Abstract

*The civil service supports the government by helping it develop and carry out policy, and run public services. Thus, it is directly responsible for the transformation of law into reality. The contemporary world is going through radical changes that make the risk a constant variable. And the prevailing economic model, focused on*

*increasing economic growth proved its failure to provide inclusion, equal opportunities, a sustainable use of natural resources and increased the volatility and risk in different perspective never before imagined. This study discusses the environmental responsibility of public administration and the adoption of socioenvironmental performance indicators and reports, as management tools to help the civil service to meet rising legal and social demands of a new – and sustainable – model of development.*

## Keywords

*Sustainable Development; Socioenvironmental Responsibility in Public Administration; Change Management; Socioenvironmental Performance Indicators and Reports.*

## 1 INTRODUÇÃO

O tema central deste estudo é o uso de indicadores e relatórios de desempenho como instrumentos de gestão de mudanças, com especial ênfase em uma mudança que afeta a percepção do papel dos agentes e órgãos públicos no mundo contemporâneo: a do significado de desenvolvimento – uma vez que, sendo este um dos principais fins do Estado, mudando a ideia de desenvolvimento, mudam as estratégias, os objetivos, as metas, as ações que movimentam e legitimam a Administração Pública como agente do desenvolvimento.

Por tratar-se de projeto inserido no Programa de Pesquisa em Finanças Públicas da ESAF, adota-se a perspectiva de que a pesquisa deve visar resultados práticos, razão porque o estudo procura integrar diferentes elementos: determinações normativas (da própria Constituição e de leis como as que instituem a Política Nacional de



Mudanças do Clima e a Política Nacional de Resíduos Sólidos), determinações governamentais (como o corte no orçamento público decorrente do Decreto nº 7.445, de 1º/3/2011), novas exigências dos órgãos de controle (a exemplo da Portaria-TCU nº 277/2010, no sentido de que os órgãos fiscalizados incorporem a gestão ambiental a suas práticas), e iniciativas desenvolvidas pela ESAF que vão ao encontro de tais elementos – como o projeto de pesquisa “Objetivos de Desenvolvimento do Milênio, Finanças e Políticas Públicas,”<sup>1</sup> o primeiro inventário de emissões de gases de efeito estufa da ESAF (2011) e o curso à distância “Direitos Humanos e Objetivos de Desenvolvimento do Milênio” desenvolvido em parceria pelo PNUD, CGU e ESAF.

A proposta é, assim, de ampliar o escopo de dois instrumentos de gestão já adotados pela administração pública em geral – indicadores e relatório de atividades – para que estes incorporem o monitoramento do seu desempenho socioambiental e, assim, atuem como instrumentos de gestão de mudanças: de cultura da administração pública e seus agentes quanto à sua responsabilidade socioambiental e, como consequência, de práticas desenvolvidas na sua ação cotidiana, para que estas se alinhem com a promoção do desenvolvimento sustentável – objetivo primordial do Estado Brasileiro.

## **2 CRESCIMENTO ECONÔMICO E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL**

As mudanças climáticas, o aumento das desigualdades sociais e falta de acesso a bens essenciais como alimentos e água – que não se resolveram com o crescimento econômico, não obstante o consumo tenha quadruplicado nas últimas décadas – evidenciam a necessidade de rever o modelo de desenvolvimento que ainda hoje predomina no país, e que prima pela supervalorização de resultados econômicos de curto prazo em detrimento de outros valores sociais e constitucionais.

A compreensão da crise deste modelo e, mais que isso, de suas consequências impulsionou iniciativas que tiveram início com o Clube de Roma<sup>2</sup> e o estudo por ele desenvolvido sobre os limites do crescimento, e que desembocaram em várias conferências históricas, entre as quais a Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento – também conhecida como Eco/92 – realizada no Rio de Janeiro, que registrou o anseio não mais pelo mero crescimento econômico, mas pelo desenvolvimento sustentável.

---

1 Iniciado em 2010 e também vinculado ao Programa de Pesquisa em Finanças Públicas, e que tem neste trabalho o resultado de um de seus objetivos específicos.

2 O Clube de Roma é uma organização internacional cuja missão é agir como catalisador de mudanças globais, livres de quaisquer interesses políticos, econômicos ou ideológicos. É uma organização não governamental, sem fins lucrativos, que reúne personalidades dos meios da ciência, da indústria, chefes de estado, e outras lideranças, com o propósito de analisar os problemas chave perante a humanidade (CLUBE DE ROMA, 2011).

O conceito mais conhecido de desenvolvimento sustentável se consolidou no chamado relatório Brundtland<sup>3</sup>: “Desenvolvimento sustentável é aquele que atende às necessidades dos presentes sem comprometer a possibilidade de as gerações futuras satisfazerem as próprias necessidades”.

A ideia de desenvolvimento sustentável pressupõe o reconhecimento de suas diferentes dimensões e embora os autores possam enumerá-las de maneiras diversas, três dimensões são unanimemente reconhecidas: a econômica, a social e a ambiental – constituindo o denominado tripé da sustentabilidade.

As diferentes dimensões convergem para uma nova perspectiva quanto aos desafios do desenvolvimento: a perspectiva socioambiental. Como observa Veiga, os diferentes “empregos do termo socioambiental apontam para o mesmíssimo fenômeno: a inevitável necessidade de procurar compatibilizar as atividades humanas em geral – e o crescimento econômico em particular – com a manutenção de suas bases naturais, particularmente com a conservação ecossistêmica” (VEIGA, 2007, p. 91).

A Eco/92 deu origem, ainda, à Agenda 21 que, de acordo com o Ministério do Meio Ambiente, pode ser definida como um “instrumento de planejamento para a construção de sociedades sustentáveis, em diferentes bases geográficas, que concilia métodos de proteção ambiental, justiça social e eficiência econômica”.

Especialmente a partir da Agenda 21, abre-se um vasto campo para novos instrumentos preventivos, punitivos, fiscalizatórios e restritivos – não só legais como autorregulatórios – que vêm sendo desenvolvidos e discutidos pela sociedade civil e pelo próprio mercado para fomentar a gestão e o controle social da responsabilidade socioambiental: programas de certificação e estabelecimento de *standards* relacionados ao cumprimento de direitos trabalhistas, ao meio ambiente, consumo consciente/compras públicas sustentáveis, apresentação de relatórios de desempenho socioambiental, entre outros.

### **3 RESPONSABILIDADE SOCIOAMBIENTAL DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

A qualquer reconhecimento de direitos corresponde a respectiva responsabilidade. A mesma reciprocidade se aplica aos direitos humanos, conforme dispõe o art. 29 da Declaração Universal de direitos Humanos<sup>4</sup> e o art. 94 do Programa de ação da Conferência de Viena sobre Direitos Humanos.<sup>5</sup>

3 O relatório ficou assim conhecido, pois a tarefa da definição do conceito de desenvolvimento ficou a cargo da Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento liderada pela primeira-ministra da Noruega, Gro Harlem Brundtland, que produziu em 1987 o relatório chamado Nosso Futuro Comum.

4 Art. 29 – I) Todo o homem tem deveres para com a comunidade, na qual o livre e pleno desenvolvimento de sua personalidade é possível. [...]; II) No exercício de seus direitos e liberdades, todo o homem estará sujeito apenas às limitações determinadas pela lei, exclusivamente com o fim de assegurar o devido reconhecimento e respeito dos direitos e liberdades de outrem e de satisfazer as justas exigências da moral, da ordem pública e do bem-estar de uma sociedade democrática.

5 94. A Conferência Mundial sobre Direitos Humanos recomenda a rápida finalização e adoção do projeto de declaração sobre o direito e a responsabilidade dos indivíduos, grupos e órgãos da sociedade de promover e proteger os direitos humanos e liberdades fundamentais universalmente reconhecidos.

Fala-se, hoje, não só em direitos humanos, mas em sua contrapartida – responsabilidades humanas –, até porque as fontes de violação dos direitos humanos estão longe de circunscrever-se aos Estados.

A mesma lógica aplica-se às empresas, dando início à discussão sobre a responsabilidade socioambiental das empresas, assim definida pelo Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social:<sup>6</sup>

Responsabilidade Social Corporativa é a forma de gestão que se define pela relação ética e transparente da empresa com todos os públicos com os quais ela se relaciona e pelo estabelecimento de metas empresariais compatíveis com o desenvolvimento sustentável da sociedade, preservando recursos ambientais e culturais para gerações futuras, respeitando a diversidade e promovendo a redução das desigualdades sociais”.

Por outra, a perspectiva tradicional do papel do Estado associa-se à produção normativa, fiscalização e criação de mecanismos indutores de comportamentos, onde o principal destinatário seria o setor produtivo. O próprio Poder Público é consumidor (no conjunto, o maior dos consumidores), gestor e prestador de serviços. E, quer queira, quer não, causa impactos ambientais, produz, reproduz e multiplica determinados valores e culturas organizacionais – de modo que suas ações ou omissões são carregadas de significado e consequências para a sustentabilidade socioambiental.

A partir da constatação do potencial papel do Estado – não só como agente regulador, mas como destinatário da regulação (o princípio constitucional do Estado de Direito – e conseqüentemente o da legalidade administrativa reconhecem no Estado o produtor, mas também o destinatário das normas legais) há que se considerar a administração pública diante de sua própria responsabilidade por um mundo mais sustentável – e, portanto, a incorporação da responsabilidade socioambiental à gestão pública.

- A ordem jurídica brasileira contempla tanto o princípio do desenvolvimento sustentável como normas para lhe dar aplicação prática, conforme evidenciam os exemplos a seguir:
- A Constituição Brasileira de 1988, que no art. 225 reconhece o meio ambiente como um bem de uso comum do povo, direito fundamental das presentes e futuras geração e que deve ser preservado conjuntamente pelo Estado e pela sociedade;

6 O Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social é uma organização sem fins lucrativos, caracterizada como Oscip (organização da sociedade civil de interesse público). Sua missão é mobilizar, sensibilizar e ajudar as empresas a gerir seus negócios de forma socialmente responsável, tornando-as parceiras na construção de uma sociedade justa e sustentável.

Criado em 1998 por um grupo de empresários e executivos oriundos da iniciativa privada, o Instituto Ethos é um polo de organização de conhecimento, troca de experiências e desenvolvimento de ferramentas para auxiliar as empresas a analisar suas práticas de gestão e aprofundar seu compromisso com a responsabilidade social e o desenvolvimento sustentável. É também uma referência internacional nesses assuntos, desenvolvendo projetos em parceria com diversas entidades no mundo todo.

- A Lei nº 12.187/2009, que Institui a Política Nacional sobre Mudança do Clima (PNMC) destacando-se, neste momento, no art. 3º:

A PNMC [...] executada **sob a responsabilidade [...] dos órgãos da administração pública, observarão os princípios da precaução, da prevenção**, da participação cidadã, do **desenvolvimento sustentável** e o das **responsabilidades comuns**, porém diferenciadas [...] (sem negrito no original);

- A Lei nº 12.305/2010 – que trata da Política Nacional de Recursos Sólidos (PNRS) que determina, entre outros: a logística reversa<sup>7</sup>; o pacto com o 2º Setor para um ciclo de produção sustentável avaliando o impacto da fabricação e operação; aplicação da taxa ambiental e criação de incentivos fiscais para os fabricantes responsáveis;
- A Instrução Normativa nº 1/2010, da Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), que dispõe sobre os critérios de sustentabilidade ambiental na aquisição de bens, contratação de serviços ou obras pela Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional.

Por outra, o Decreto nº 5.378/2005 – que institui o programa nacional de gestão pública e desburocratização – GESPÚBLICA, reafirma a responsabilidade compartilhada referida na Lei nº 12.187/2009 ao elencar a responsabilidade social entre os fundamentos da excelência gerencial, assim definindo-a:

Atuação voltada para assegurar às pessoas a condição de cidadania com garantia de acesso aos bens e serviços essenciais, e ao mesmo tempo tendo também como um dos princípios gerenciais a preservação da biodiversidade e dos ecossistemas naturais, potencializando a capacidade das gerações futuras de atender suas próprias necessidades (MPOG, ciclo 2010, p. 19).

---

<sup>7</sup> Embora sítios da internet não seja uma fonte recomendável em substituição a textos científicos, o conceito apresentado no Blog Engenharia de Produção é menos abstrato e mais sintético que os adotados em trabalhos acadêmicos, permitindo uma compreensão mais clara por leigos – daí ser utilizado como fonte neste estudo: “No sentido mais amplo, Logística Reversa significa o conjunto das operações relacionadas ao reuso de produtos e materiais. A gestão destas operações pode ser chamada de Gestão de Recuperação de Produtos (PRM – Product Recovery Management). PRM lida com o cuidado com os produtos e materiais depois do seu uso. Algumas destas atividades são, até certo ponto, similares às que ocorrem no caso de devoluções internas de itens defeituosos gerados por processos produtivos. No entanto, a Logística Reversa refere-se a todas as atividades logísticas de recolher, desmontar e processar produtos usados, partes de produtos e/ou materiais para garantir uma recuperação sustentável (e benéfica ao meio ambiente).

A Logística Reversa lida com cinco questões básicas: 1. Quais alternativas estão disponíveis para recuperar produtos, partes de produtos e materiais? 2. Quem deve realizar as diversas atividades de recuperação? 3. Como estas atividades devem ser realizadas? 4. É possível integrar as atividades típicas da logística reversa com sistemas de distribuição e produção clássicos? 5. Quais são os custos e benefícios da logística reversa, do ponto de vista econômico e ambiental?”

Por fim, o Guia Referencial para Medição do Desempenho da Gestão do GESPÚBLICA insere a vertente da responsabilidade ambiental em diversos momentos.

Entretanto, há um descompasso entre a criação normativa e sua efetiva disseminação e aplicação no interior da própria Administração Pública – descompasso que precisa ser superado, tanto mais se considerarmos que os servidores públicos – mais que quaisquer outros atores sociais – devem cumprir a lei, planejar e executar políticas de forma eficiente, inovadora e sensível aos grandes temas e reivindicações sociais.

Para superar este descompasso, é fundamental que o planejamento estratégico no âmbito de cada órgão público tenha como foco a incorporação do paradigma do desenvolvimento sustentável – tanto na cultura como nas práticas de cada organização pública.

Nas três esferas da federação o Estado brasileiro conta com mais de 10 milhões de servidores públicos<sup>8</sup> (dos quais, aproximadamente, 2 milhões são servidores federais).<sup>9</sup> É o equivalente à população de países como Portugal, Bélgica ou Suécia.

Sensibilizar uma Bélgica inteira para uma mudança de paradigma, que além de tudo lhe trará mais trabalho – pois resulta na necessidade de reformular processos, mensurar e acompanhar novas metas, etc. é um desafio imenso.

A pequena contribuição que se pretende oferecer a esse longo e complexo processo – discutir a incorporação de indicadores de desempenho socioambiental nos relatórios de gestão dos diferentes órgãos da administração direta e indireta – é apenas uma entre as muitas ações possíveis e necessárias. Mas é uma alternativa importante para apoiar uma gestão pública mais transparente, sustentável e coerente – de modo a realizar e prestar contas, ela mesma, daquilo que a lei (e os agentes públicos – seus executores) impõe a todos os segmentos da sociedade.

8 Conforme registra a tabela abaixo (IPEA, 2009, p. 7):

Tabela 1 – Emprego público em relação à população total por grandes regiões – 2003 e 2007.

Brasil e Grandes Regiões	2003			2007		
	População (POP)	Emprego Público (EP)	EP/POP (%)	População (POP)	Emprego Público (EP)	EP/POP (%)
BRASIL	175.987.612	8.815.810	5,01%	189.820.330	10.168.680	5,36%
NORTE	10.345.254	721.961	6,98%	15.402.920	883.638	5,74%
NORDESTE	49.950.695	2.351.179	4,71%	52.304.743	2.691.932	5,15%
SUDESTE	76.499.625	3.586.977	4,69%	50.845.449	4.179.463	5,17%
SUL	26.366.154	1.338.571	5,08%	27.704.348	1.490.751	5,38%
CENTRO-OESTE	12.570.256	817.122	6,50%	13.562.870	922.896	6,80%

Fonte: PNAD (população) e RAIS (emprego público). Elaboração: IPEA.

9 Portal Brasil – 28/10/2010 08:45 – País tem mais de 2 milhões de servidores públicos: O Brasil tem 2.039.499 servidores públicos federais. Quase metade tem nível superior. No Poder Executivo, 46,5% têm diploma de graduação, 2,6% fizeram alguma especialização, 4,9% têm mestrado e 8,4% concluíram o doutorado. De acordo com o último boletim estatístico de pessoal do Ministério do Planejamento, de junho deste ano, 28,7% têm segundo grau, 4,7% têm apenas primeiro grau e 3,3% não terminaram nem o primeiro grau.

Para tanto, sem aprofundar questões conceituais ou técnicas os dois próximos tópicos apresentam o surgimento de relatórios e indicadores de desempenho socioambiental no meio empresarial e, em seguida, algumas referências sobre como o tema vem sendo tratado na administração pública para que se possa fazer um paralelo e verificar a aplicabilidade dos primeiros em relação ao Poder Público.

#### **4 INDICADORES E RELATÓRIOS DE DESEMPENHO NA GESTÃO DA RESPONSABILIDADE SOCIOAMBIENTAL**

A aprovação da Agenda 21 provocou, entre outras iniciativas, o Relatório sobre Responsabilidade das Empresas elaborado por organizações não governamentais para apresentação à Assembleia Geral das Nações Unidas.

Esse documento destaca: a) a importância do balanço social como instrumento a serviço da realização dos propósitos indicados na Agenda 21; b) os limites nos resultados das prestações de contas voluntárias, pois as informações podem ser fornecidas de formas diversas, variando, desta maneira, a clareza e compreensão de tais documentos; c) a necessidade de definir as obrigações das empresas em relação aos países onde elas estão instaladas, bem como identificar formas jurídicas que tenham por escopo assegurar as práticas socialmente responsáveis por parte das empresas; d) a necessidade de se institucionalizar o direito à informação, fortalecendo-se o acesso a ela; e) a necessidade de se discutir os critérios de destinação de fundos públicos (*public welfare*), que vem declinando – enquanto cresce o auxílio governamental às corporações mediante subsídios, renúncia fiscal (*corporate welfare*), entre outros.

A proposta de elaboração de tal relatório – inicialmente denominado de Balanço Social e cuja denominação hoje predominante é de relatório de responsabilidade socioambiental ou relatório de desempenho socioambiental ganhou espaço e hoje é prática crescente no mundo corporativo.

Santos, Freire e Malo definem<sup>10</sup> o balanço social como

um conjunto de informações que pode ou não ter origem na contabilidade financeira e tem como principal objetivo demonstrar o grau de envolvimento da empresa em relação à sociedade que a acolhe, devendo ser entendido como um grande instrumento no processo de reflexão sobre as atividades das empresas e dos indivíduos no contexto da comunidade como um todo. Será um poderoso referencial de informações nas definições de políticas de recursos humanos, nas decisões de incentivos fiscais, no auxílio sobre novos investimentos e no desenvolvimento da consciência para a cidadania (1997, p. 1).

Este documento, que teve como precursores a ADCE (Associação de Dirigentes

<sup>10</sup> Ainda sobre a definição de balanço social merece referência a Gerencia de Estudos Setoriais do BNDES, para a qual “Balanço Social é o nome dado à publicação de um conjunto de informações e de indicadores dos investimentos e das ações realizadas pelas empresas no cumprimento de sua função social junto aos seus funcionários, ao governo e às comunidades com que interagem, direta e indiretamente (GESET, 2000, p. 5)”.

Cristãos de Empresa – Brasil) em meados dos anos 1960 e a Fundação Instituto de Desenvolvimento Empresarial e Social (FIDES) no fim dos anos 1970, ganhou novo impulso em meados de 1997, quando, à frente do IBASE,<sup>11</sup> o sociólogo Herbert de Souza (Betinho) conclamou as empresas a assumirem sua responsabilidade socioambiental e a darem publicidade ao desempenho nesta esfera por meio do balanço social.

Em 2001, o Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social (que já vinha desenvolvendo indicadores de desempenho socioambiental) lança a primeira versão do “Guia de elaboração de Relatório e Balanço Anual de Responsabilidade Social Empresarial”, que congrega concepções e alguns indicadores da Global Reporting Initiative (ver tópico 4.1), do Ibase e do próprio Instituto Ethos.

#### 4.1 UNIFORMIZAÇÃO, ABRANGÊNCIA INTERNACIONAL E ASPECTOS ESTRATÉGICOS DOS INDICADORES E RELATÓRIOS DE RESPONSABILIDADE SOCIOAMBIENTAL

A uniformização no enfoque e conteúdo do relatório socioambiental vem sendo reconhecida como vantajosa, entre outros motivos, por facilitar a autoavaliação, a comparação entre empresas com características semelhantes (permitindo informações homogêneas e evitando a manipulação de dados) de modo a tornar a comunicação mais isenta e transparente.

Um olhar que transcenda a realidade nacional nos mostra como principal iniciativa voltada à uniformização da estrutura e de indicadores para o balanço social a denominada *Global Reporting Initiative* (GRI): uma iniciativa internacional envolvendo múltiplos interlocutores interessados no tema, cuja missão é desenvolver e disseminar globalmente, diretrizes para a realização de relatórios direcionados à sustentabilidade.

Tal iniciativa também é apoiada pela ONU, que vê na GRI uma maneira de instrumentalizar e avaliar processos voltados ao desenvolvimento humano e adota indicadores de desempenho econômico, ambiental, laboral, de relações de consumo (produto, publicidade, rotulagem) e pós-consumo (envolvendo a responsabilidade por embalagens e destinação do produto quando este encerrar sua vida útil), social (envolvendo a influência das empresas na formulação de políticas públicas, lobbies, corrupção, gestão dos impactos sociais causados pela empresa) e voltados à promoção e o respeito aos direitos humanos (que vão da garantia à liberdade de associação, inclusão social e não discriminação até o respeito aos direitos indígenas).

---

11 O Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas (Ibase) é uma organização da sociedade civil fundada em 1981 por, entre outros, o sociólogo Herbert de Souza, o Betinho. O Ibase tem como objetivo a radicalização da democracia e a afirmação de uma cidadania ativa.

A GRI propõe uma metodologia que permite a incorporação gradual dos indicadores e revisões periódicas destes e conta com um processo de ampla discussão com especialistas. No entanto, é também aberto a não especialistas, a fim de garantir um diálogo multidisciplinar que permita o aperfeiçoamento dos indicadores e a democratização na participação dos diferentes setores e públicos.

Ao difundir e estimular a prática regular de publicação de relatórios sociais que apresentem uniformidade de conteúdo e adotem unidades de medida padronizadas, a GRI é um passo relevante para a maior transparência nas atividades empresariais.

A tabela a seguir propõe a primeira comparação entre a elaboração do relatório/ indicadores socioambientais na esfera privada e pública:

**Tabela 2 – Benefícios dos indicadores e relatórios na gestão empresarial e na gestão pública**

<b>Benefícios na esfera privada</b>	<b>Benefícios na esfera pública</b>
O acesso a informações de interesse público por parte de clientes, governos, concorrentes e ONGs que exerçam controle social sobre as atividades empresariais;	A publicidade é uma determinação constitucional para a administração pública, e o relatório socioambiental proporcionaria melhores condições para o conhecimento e controle social sobre a atividade pública.
A comparação do desempenho de empresas que desenvolvam a mesma atividade, viabilizando a identificação de aspectos em que outras empresas estão melhor situadas e, assim, estimulando a melhoria do desempenho;	O <i>benchmarking</i> entre órgãos públicos proporcionado pelo relatório também favoreceria o conhecimento e incorporação de melhores práticas, refletindo no desempenho do setor público.
A pesquisa acadêmica e por entidades que elaboram e estudam políticas públicas, a fim de pesquisar a efetividade de diferentes mecanismos e de estudar possibilidades de beneficiar a formulação das políticas públicas a partir dos dados obtidos;	A pesquisa acadêmica desta natureza em relação ao serviço público também é benéfica e necessária.
A gradual mudança de cultura do empresário, do consumidor, do jurista, entre outros, o que não é suficiente, mas é necessário para qualquer mudança na forma de pensar e agir dos agentes econômicos e dos que são responsáveis pela regulação das relações econômicas.	A mudança de cultura no setor público é fundamental para a condução dos rumos do país.



Além dos aspectos positivos apresentados no quadro comparativo, evidencia-se um forte caráter educativo dos indicadores socioambientais no sentido de sensibilizar os diferentes atores econômicos, sociais e políticos para uma nova percepção do que sejam as relações de consumo, as prioridades políticas e as necessidades sociais presentes em determinadas circunstâncias em que a atividade empresarial ou pública apresente uma participação central, facilitando a compreensão da co-responsabilidade de cada setor da sociedade nos rumos do desenvolvimento social, econômico e ambiental.

Entrelaçam-se a responsabilidade social, o direito à informação, a promoção da cidadania ativa e a defesa da concorrência, particularmente quando há ações envolvendo a cadeia de fornecedores, uma vez que disseminar conceitos e desenvolver práticas de responsabilidade socioambiental na cadeia de fornecedores é enraizar o tema entre todos os atores sociais envolvidos e prestigiar práticas socialmente desejáveis. E isso também interessa ao mercado, à concorrência e à livre iniciativa (apoiados constitucionalmente no art. 1º, IV; na disciplina constitucional da “Ordem Econômica e Financeira” – art. 170, IV; e no art. 219) uma vez que o monitoramento de externalidades implica o desestímulo à concorrência baseada exclusivamente no preço do produto – preço que é tanto menor quanto menor a preocupação da empresa com os impactos ambientais negativos decorrentes do processo produtivo.

Do mesmo modo, o desenvolvimento de informações consistentes possibilita, aos que se preocupam e realizam uma gestão socialmente responsável, benefícios em termos de custos (pois a prevenção de danos ambientais pode significar a redução de custos com seguros, ações reparatórias), de imagem e na valorização da empresa no mercado acionário (o que, para empresas significa fortalecimento da marca e novos acionistas – pois hoje há uma tendência de crescimento dos fundos éticos). E, para o órgão público, favorece o fortalecimento da instituição perante a sociedade e perante o próprio Poder Público – colaborando, por exemplo, para negociações para ampliação do orçamento do órgão ou obtenção de recursos via cooperação internacional.

Fica evidente, assim, a relação de indicadores aparentemente voltados ao mercado com a responsabilidade socioambiental da Administração Pública, diante do seu potencial demonstrar a parcela de responsabilidade (e de poder) do Estado como indutor de comportamentos – o que vai ao encontro de questões que ganham crescente relevância como as mudanças climáticas, a materialização dos direitos humanos, o controle social e a democracia participativa.

Do ponto de vista da Administração Pública, ao apoiar a gestão da responsabilidade socioambiental, os relatórios servem como catalizadores das iniciativas descritas nos próximos tópicos e têm direta influência na aplicação da Agenda Ambiental da Administração Pública (A3P), da IN no 01/2010 do MPOG que disciplina a priorização de contratações públicas sustentáveis no âmbito federal, das Políticas

Nacionais de Mudanças do Clima (Lei nº 12.187/2009) e de Resíduos Sólidos (Lei nº 12.305/2010), do Decreto nº 7.358/2010 – que Institui o Sistema Nacional do Comércio Justo e Solidário – SCJS<sup>12</sup>, entre tantas outras.

#### **4.2 INICIATIVAS E INDICADORES DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL VOLTADOS À RESPONSABILIDADE SOCIOAMBIENTAL**

Não seria viável registrar as inúmeras iniciativas e indicadores já existentes no setor público. Os tópicos 4.2.1 a 4.2.5 a seguir apresentados permitirão uma visualização exemplificativa de indicadores, iniciativas ou programas desenvolvidos por organismos internacionais e que podem servir como apoio à análise da pertinência da complementação de indicadores socioambientais adotados pelo meio empresarial para a gestão do desempenho socioambiental em atividades desenvolvidas pela administração pública.

O conteúdo dos referidos tópicos será sistematizado e simplificado no tópico 4.3 que contém uma tabela que colabora para a visão geral dos itens mencionado nos tópicos 4.2.1 a 4.2.5 – os quais são bastante extensos e descritivos para ajudar a compreensão dos que não estão familiarizados com indicadores e iniciativas socioambientais – tornando-se uma leitura cansativa, porém necessária a estes.

Assim, o leitor com conhecimento prévio sobre estes assuntos pode partir diretamente para a leitura dos quadros comparativos constantes no tópico 4.3.

##### **4.2.1 PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O MEIO AMBIENTE (PNUMA)**

Entre as iniciativas do PNUMA, destacam-se três:

**1 Iniciativa para uma Economia Verde** – para apoiar os governos no “reverdecimento” de suas economias mediante a reorientação de suas políticas, investimentos e gastos voltados a setores como tecnologias limpas, energias renováveis, serviços de água, transporte verde, tratamento de resíduos, edificação verde e agricultura, pesca e floresta sustentáveis. O reverdecimento da economia se refere ao processo de reconfigurar as atividades comerciais e a infraestrutura para melhores rendimentos em investimentos de capital natural, humano e econômico, uma vez que reduz as emissões de gases de efeito estufa, a extração e uso dos recursos naturais, a geração de resíduos e as discrepâncias sociais.

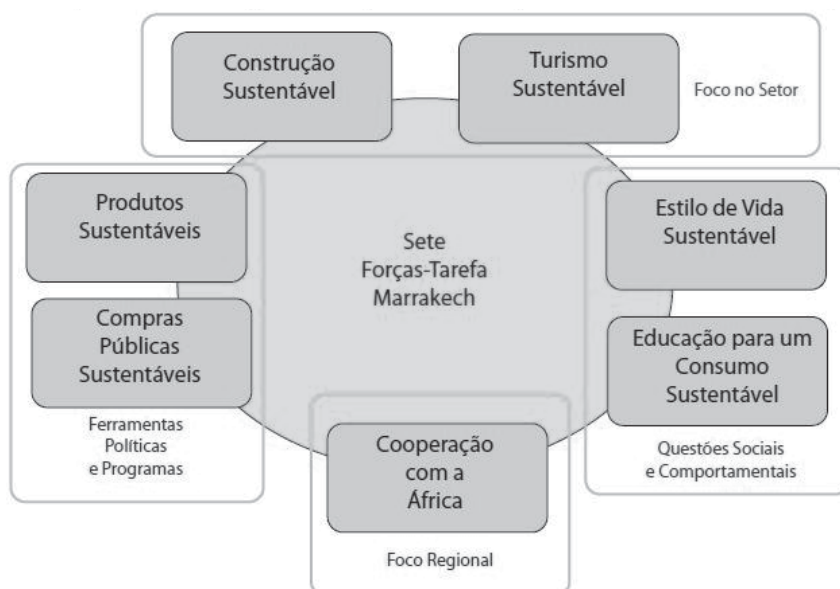
---

<sup>12</sup> Que adota a mesma lógica de tratamento preferencial da Lei Complementar no 123/2006 que prevê a condição preferencial às micro e pequenas empresas quando houver empate em licitações.

## 2 Programa de 10 anos em Consumo e Produção Sustentável – Processo de Marrakech, que apoia:

- 2.1 O desenvolvimento e implementação de estratégias e iniciativas regionais e nacionais em Consumo e Produção Sustentável (CPS), envolvendo principalmente técnicos e especialistas governamentais;
- 2.2 O desenvolvimento de ferramentas e metodologias para a promoção do CPS;
- 2.3 A implementação de projetos concretos em nível internacional, regional e nacional;
- 2.4 A construção de mecanismos de cooperação para apoiar a implementação de iniciativas e projetos de CPS;
- 2.5 Aumento da eficiência de recursos e redução da poluição durante o ciclo de vida do produto e ao longo das cadeias de abastecimento;
- 2.6 Aumento do investimento em métodos de produção industrial mais limpos, seguros e eficientes por meio de políticas públicas e ações no setor privado;
- 2.7 Aumento da conscientização do consumidor para utilizar recursos mais eficientes e favoráveis ao meio ambiente em suas escolhas e opções de compras de bens e serviços.

Figura 1 – Sete Forças-Tarefa do Processo de Marrakech sobre produção e consumo sustentáveis



#### 4.2.2 CONSELHO SUPERIOR UNIVERSITÁRIO CENTROAMERICANO (CSUCA) – CONSULTA SOBRE O PROGRESSO E VALORES DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL NAS UNIVERSIDADES<sup>13</sup>

O propósito de fazer referência a tal pesquisa neste estudo se dá em razão da perspectiva de se pensar a integração de instituições de ensino superior, escolas de governo e programas de cooperação internacional que, direta ou indiretamente, promovem a formação continuada de servidores que atuam em esferas estratégicas da administração pública e na formulação de políticas públicas.

Assim, a iniciativa aqui descrita poderia ser utilizada para duas finalidades:

- 1 Promover a reflexão sobre indicadores envolvendo as atividades de ensino e pesquisa.<sup>14</sup> Em termos de indicadores, a consulta do CSUCA<sup>15</sup>, procura verificar quais temas abordados pela Agenda 21 (relacionados nos quadros a seguir, constantes na consulta referida) vêm sendo pesquisados e tratados em cursos e eventos das IES integrantes do Conselho Superior Universitário Centroamericano:

#### CUADRO A \* temas que poderiam ser aplicados ao ensino e pesquisa na ESAF

Diversidad biológica	100%	Océanos	57.1%
Ciencia y tecnología*	85.7%	Indicadores de desarrollo sostenible*	57.1%
Cuidado ambiental*	85.7%	Sistemas de agua dulce*	42.9%
Salud*	71.4%	Asentamiento humanos	42.9%
Uso racional de energía*	71.4%	Población	42.9%
Conservación de suelos	71.4%	Atmósfera	42.9%
Ecosistemas de montañas	71.4%	Pueblos indígenas	42.9%
Producción agropecuaria	71.4%	Uso productos tóxicos*	42.9%
Mujer y desarrollo*	71.4%	Residuos*	42.9%
Biotecnología	71.4%	Participación ciudadana*	42.9%
Planificación y políticas de desarrollo sostenible*	71.4%	Comercio* (contrat.sustentáveis)	14.3%
Erradicación de la pobreza	57,1%	Patrones de consumo*	14.3%
Bosques	57,1%	Todos los anteriores	14.3%
Disposición sustancias tóxicas*	57,1%		

13 O Conselho Superior Universitário Centroamericano (CSUCA), foi fundado no mês de setembro de 1948, tornando-se o primeiro organismo regional do processo de integração centroamericano. Desde sua fundação e até hoje, desenvolveu uma importante quantidade de programas e projetos acadêmicos regionais de grande impacto na modernização das instituições universitárias da América Central.

14 No mesmo sentido, discussões apresentadas na publicação Responsabilidade Social da Educação Superior: contribuição da rede universitária de ética e desenvolvimento social do BID (Revista da Associação Brasileira de Mantenedoras de Ensino Superior – Jun. 2006) a qual não aborda diretamente indicadores, mas propõe a discussão da responsabilidade socioambiental das Instituições de Ensino Superior, podendo, por analogia, servir como reflexão para escolas de governo ou outros órgãos governamentais ligados à educação.

15 Disponível em: < <http://www.bvsde.paho.org/cgi-bin/wxis.exe/iah/?IsisScript=iah/iah.xis&base=bvsde.bi bliografica&lang=e&nextAction=lnk&exprSearch=BVSDE.REPIDI.00047261&indexSearch=ID> > .

2 Identificar meios para que as IES possam contribuir mais com os objetivos do desenvolvimento sustentável:

**CUADRO 16 – ¿Qué apoyo específico necesita su universidad para poder contribuir más con el cumplimiento de los objetivos del desarrollo sostenible? (Respuesta múltiple)**

	Temas	Frecuencia	Porcentaje
VAR143	Formación de personal docente	7	100.0
VAR144	Participación en redes de investigadores	7	100.0
VAR145	Mayor participación en las decisiones sobre desarrollo sostenible	6	85.7
VAR146	Cooperación internacional	7	100.0
VAR147	Mejoramiento de centros de computación	1	14.3
	Financiamiento de proyectos	1	14.3
VAR148	Todos los anteriores	6	85.7

#### 4.2.3 MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE (MMA)

1 **Agenda Ambiental da Administração Pública (A3P)<sup>16</sup>** – as iniciativas relacionadas à A3P poderiam gerar indicadores voltados ao acompanhamento das seguintes atividades:

- 1.1 Adoção de um programa de responsabilidade socioambiental
- 1.2 5R (reduzir, repensar, reaproveitar, reciclar, recusar consumir produtos que gerem impactos socioambientais significativos)
- 1.3 Decorrentes dos 5R, há cinco eixos temáticos (que mereceriam indicadores para seu acompanhamento):
  - 1.3.1 Uso racional dos recursos naturais e bens públicos;
    - 1.3.1.1 Consumo de papel; consumo de energia;<sup>17</sup> consumo de copos plásticos; consumo de água;
  - 1.3.2 Gestão adequada dos resíduos gerados;
    - 1.3.2.1 Implementação de coleta seletiva
    - 1.3.2.2 Adequação ao Decreto Presidencial nº 5.940/2006;
    - 1.3.2.3 Destinação adequada dos resíduos perigosos (Lâmpadas, pilhas, etc.);

16 A Agenda Ambiental na Administração Pública (A3P) é um programa que visa implantar a responsabilidade socioambiental nas atividades administrativas e operacionais da administração pública. A A3P tem como princípios a inserção dos critérios socioambientais nas atividades regimentais, que vão desde uma mudança nos investimentos, compras e contratação de serviços pelo governo até a uma gestão adequada dos resíduos gerados e dos recursos naturais utilizados, além de promover a melhoria na qualidade de vida no ambiente de trabalho.

17 Em complemento, ao tópico consumo de energia, há, ainda, o 1º Inventário Nacional de Emissões Atmosféricas por Veículos Automotores Rodoviários que, entre outros aspectos, trata do consumo de combustível por categoria de veículo (automóveis, motocicletas, veículos comerciais – a álcool, gasolina, diesel ([http://www.mma.gov.br/estruturas/182/\\_arquivos/emissoes\\_veiculares\\_182.pdf](http://www.mma.gov.br/estruturas/182/_arquivos/emissoes_veiculares_182.pdf));

1.3.3 Qualidade de vida no ambiente de trabalho;

1.3.3.1 Implantação de programas de qualidade de vida, saúde e segurança no trabalho (Ex: prevenção de riscos ambientais, prevenção de acidentes, manutenção e substituição de aparelhos que provocam ruído, atividades de integração local e qualidade de vida – ginástica laboral, oficinas de talento, etc.)

1.3.4 Sensibilização e capacitação dos servidores;

1.3.4.1 Plano de capacitação e formação da Comissão Gestora da A3P (ex: campanha de sensibilização dos servidores; capacitação por meio de palestras, oficinas, etc.; informativas sobre temas socioambientais, boas práticas, etc.)

1.3.5 Licitações sustentáveis (na verdade contratações públicas sustentáveis, nos termos da IN no1/2010 MPOG e Decreto nº 7.358/2010);

1.3.5.1 Propor que, sempre que possível, sejam feitas aquisições de bens e materiais e contratações de serviços e projetos ambientalmente sustentáveis (ex: impressoras frente e verso; no contrato de reprografia – impressão frente e verso; copeiragem e limpeza – procedimentos que promovam uso racional dos recursos → capacitação dos funcionários para esse procedimento.

**2 Indicadores Ambientais** – aqui registrados os que podem ter relação direta com a administração pública em geral:

Temas	Indicadores
Camada de Ozônio	Consumo Nacional de Substâncias que Destroem a Camada de Ozônio/CFC Consumo Nacional de Substâncias que Destroem a Camada de Ozônio – Hidroclorofluorcarbono/HCFC
Mudanças Climáticas	Emissão Nacional Total de Gases de Efeito Estufa
Recursos Hídricos	Relação entre demanda e oferta de água Capacidade de assimilação dos corpos d’água ao lançamento de esgotos Percentual do território brasileiro com comitês de bacia hidrográfica Percentual de cobertura dos planos de bacia hidrográfica Situação da oferta de água para abastecimento humano
Geração de Resíduos Sólidos	Geração de Resíduos Sólidos nas Capitais

**3 Especificações do Programa Brasileiro GHG Protocol**  
(gases de efeito estufa – GEE)

- Inventário de emissões de gases de efeito estufa:
- Dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>)
- Metano (CH<sub>4</sub>)
- Óxido nitroso (N<sub>2</sub>O)

- Hexafluoreto de enxofre (SF<sub>6</sub>)
- Hidrofluorcarbonos (HFCs)
- Perfluorcarbonos (PFCs)

#### **4.2.4 MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO (MPOG)**

##### **1 Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (GESPÚBLICA)<sup>18</sup> – Instrumento para Avaliação da Gestão Pública – Ciclo 2010:**

Uma das iniciativas decorrentes do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (GESPÚBLICA), instituído pelo Decreto nº 5.378, de 23 de fevereiro de 2005, foi o Prêmio Nacional da Gestão Pública que avalia a melhoria da gestão dos Relatórios da Gestão (RG) das organizações que aderiram ao Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização.

O instrumento para avaliação do referido prêmio possui os próprios critérios e trata-se de uma diretriz nascida e formalmente instituída no âmbito da administração pública federal. Assim, os critérios de avaliação do GESPÚBLICA que se aplicam para a avaliação da responsabilidade socioambiental podem servir como base para o desenvolvimento de relatórios e indicadores de desempenho socioambiental.

#### **4.2.5 TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU)**

Ainda que não trate de indicadores, a Portaria-TCU nº 277/2010 – em especial o Anexo II, parte “a”, Item 10 da referida portaria apresenta aspectos de análise do desempenho dos órgãos fiscalizados relacionados à Gestão Ambiental e Licitações Sustentáveis: 1) inclusão de critérios de sustentabilidade ambiental nas licitações, certificações ambientais por parte das empresas e produtos, contratação obras e serviços de engenharia, coleta seletiva e destinação adequada dos resíduos (Decreto nº 5.940/2006), promoção de campanhas entre os servidores visando à conscientização da necessidade de proteção do meio ambiente e preservação de recursos naturais.

#### **4.3 DESEMPENHO SOCIOAMBIENTAL: PERSPECTIVAS INTERNACIONAIS, DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL E DA RESPONSABILIDADE SOCIOAMBIENTAL DAS EMPRESAS**



A quantidade de indicadores atualmente desenvolvidos, tomando como exemplo somente as três propostas mencionadas – a do Ibase, a do Instituto Ethos e a da GRI é bastante grande. Examinar individualmente os indicadores de cada uma destas

---


<sup>18</sup> Além do documento para avaliação do prêmio, outro documento do GESPÚBLICA de grande utilidade para esta pesquisa é o Guia Referencial para Medição do Desempenho e Manual para Construção de Indicadores.


propostas tornaria este estudo muito extenso e, de certo modo, prolixo. Assim, na tabela comparativa simplificada – Tabela 3 – há uma apresentação sistematizada daquilo que, as diferentes instituições/órgãos denominaram de maneira diversa: critérios/eixos temáticos-temas/indicadores/dimensões/ iniciativas – e que, para simplificar, serão aqui referidas como TEMAS.

Com a tabela, pretende-se facilitar a verificação da relevância e tendências/rumos tomados na promoção da responsabilidade socioambiental e, portanto, do desenvolvimento sustentável nas diferentes esferas pesquisadas.

É frequente que um mesmo tema reflita um aspecto presente em outros temas cujo desempenho se propõe a examinar. Por isso mesmo, sempre que se utilizar o símbolo  estaremos diante mensuração que seria possível a partir de diferentes temas. Assim, os indicadores utilizados serão denominados “indicadores cruzados” e sua identificação na tabela será feita pelo ícone , eventualmente seguido da abreviatura de algum dos diferentes temas que poderiam gerar o referido indicador.

Como cada organismo pesquisado adotou denominações diferentes para os aspectos tratados, este estudo adotará como referência os seguintes temas: Economia (Ec), Ensino e Pesquisa (Ep), Fortalecimento e eficiência institucional (Fei), Meio Ambiente (Ma), Redes/cooperação (Rc), Servidores e colaboradores (Se), Sociedade/cidadania (Sc).

Exemplificando: se um mesmo indicador revelar simultaneamente impactos ambientais e no fortalecimento de redes o indicador cruzado poderá ser apresentado de duas maneiras na tabela  $\rightarrow$   ou ao final de alguns subtemas, indicando outros temas em que poderia haver indicadores cruzados, conforme os três exemplos a seguir.

- (1) logo na primeira coluna da tabela 1 consta o **Programa de 10 anos em Consumo e Produção Sustentável** seguido do ícone   $\rightarrow$  que indica que todo o programa pode apresentar indicadores cruzados;
- (2) também na primeira coluna, o primeiro entre os subtemas do referido programa Estratégias e iniciativas envolvendo técnicos e especialistas governamentais; (Ec) (Ep) (Rc)  $\rightarrow$  tenderá a gerar indicadores cruzados uma vez que a participação de técnicos de diferentes áreas governamentais indica influência econômica (Ec) que tais técnicos poderão exercer sob – sobre políticas econômicas de redução de custos (portanto de consumo de diversos bens, serviços e recursos naturais), a criação de redes de cooperação (Rc) – nacional, internacional e entre mercado e estado, e a necessária formação continuada de servidores (Ep) para que contem com qualificação técnica para poderem compreender e propor políticas adequadas e que apresentem uma visão sistêmica do funcionamento do Estado e das influências recíprocas deste com o mercado e a sociedade.



- (3) Fornecedores (Sc) (Fei) (Ma) → a penúltima coluna da tabela ilustra que, se a organização utiliza sua capacidade de influência sobre fornecedores para que estes adotem um projeto de alfabetização e uma iniciativa de coleta seletiva entre funcionários/terceirizados estará atuando em rede, ampliando sua capacidade de influência, produzindo impactos positivos na sociedade (melhoria do nível de instrução/autoestima/capacidade de escolha dos funcionários), e colaborando para a melhoria do meio ambiente.

Por fim e considerando que embora não se trate de indicadores os novos critérios de análise do TCU são de grande relevância e sinalizam para uma mudança progressiva na gestão dos órgãos fiscalizados, quando algum indicador for ao encontro das determinações da Portaria-TCU nº 277/2010 constará o indicativo “[TCU]”.

Vamos, então, à Tabela 3:

Tabela 3 – Tabela comparativa simplificada

<p>4.2.1 PNUMA Temas e iniciativas</p>	<p>4.2.2 Conselho Superior Universit. Centroamericano Temas e iniciativas</p>	<p>4.2.3 CIAT Iniciativas</p>	<p>4.2.4 MMA Indicadores e iniciativas</p>	<p>4.2.5 MPOG Critérios</p>	<p>IBASE Indicadores</p>	<p>ETHOS Temas</p>	<p>GRI Dimensões</p>
<p><b>Economia Verde:</b> [TCU]. 1 Tecnologias Limpas (Ec) 2 Energias renováveis (Ec) 3 Água (Ec) (Sc) 4 Transporte (Ec) 5 Tratamento de resíduos (Ec) 6 Edificação verde (Ec) [...] <b>Programa de 10 anos em Consumo e Produção Sustentável:</b> 1 Estratégias e iniciativas envolvendo técnicos e especialistas governamentais (Ec) (Ep) (Rc) 2 Ferramentas e metodologias; 3 Projetos concretos nacionais, regionais e internacionais 4 Mecanismos de cooperação para apoio de iniciativas/projetos 5 Eficiência de recursos e redução da poluição no ciclo de vida do produto e cadeias de abastecimento (Ec) 6 Investimento em produção limpa e eficiente/ políticas públicas e setor privado (Ec) 7 Educação para o consumo o consiente (Ec) [TCU]</p>	<p><b>Indicadores – atividades de ensino e pesquisa em temas da Agenda 21:</b> [TCU] 1 Ciência e Tecnologia (Ec) 2 Mulher e desenvolvimento 3 Preservação ambiental 4 Saúde 5 Uso racional da energia 6 Planejamento de políticas de DS 7 Disposição de substâncias tóxicas 8 Indicadores de DS 9 Sistemas de água doce 10 Uso de produtos tóxicos 11 Resíduos 12 Participação cidadã (Ec) 13 Comércio – CPS 14 Padrões de consumo (Sc) [...] <b>Apoio para que IES contribuam mais com DS:</b> 1 Formação de docentes; [TCU] 2 Redes de pesquisa; 3 Participação em decisões sobre DS; 4 Cooperação internacional; 5 TICs e financiamento de projetos</p>	<p><b>Mudanças climáticas – carbono neutro</b> → Grupo de trabalho para Neutralização de Carbono: (Rc) 1 Inventário 2 Indicadores e metas (Fei) 3 Projeto de redução e compensação de emissões 4 Certificação (Fei) [TCU]</p>	<p><b>Indicadores Ambientais:</b> 1 Camada de Ozônio 2 Mudanças Climáticas 3 Zona Costeira Biodiversidade e florestas 4 Recursos Hídricos [TCU] 5 Geração de Resíduos sólidos [TCU] <b>A3P – eixos temáticos:</b> 1 Uso racional de recursos naturais e bens públicos (Se) (Sc) (Ep) 2 Gestão adequada de resíduos gerados 3 Qualidade de vida no ambiente de trabalho 4 Sensibilização e capacitação dos servidores sustentáveis (Ec) (Se)</p>	<p>1 Liderança 2 Estratégias e Planos (Ep) 3 Cidadãos 4 Sociedade (meio ambiente, ética/control social) (Rc) [TCU] 5 Informação/conhecimento [TCU] 6 Pessoas 7 Processos 8 Resultados</p>	<p>1 Base de Cálculo 2 e 5 Corpo funcional 3 Sociais 4 Ambientais [TCU] 5 Cidadania empresarial</p>	<p>1 Valores, transparência e Governança Pública 2 Público Interno 3 Meio Ambiente [TCU] 4 Fornecedores (Sc) (Fei) (Ma) 5 Consumidores e clientes 6 Comunidade 7 Governo e Sociedade</p>	<p><b>1 Econômica</b> 1.1 Desempenho Econômico 1.2 Presença no Mercado 1.3 Impactos econômicos indiretos <b>2 Ambiental [TCU]</b> 2.1 Materiais 2.2 Energia 2.3 Água 2.4 Biodiversidade 2.5 Emissões, efluentes, resíduos 2.6 Produtos e serviços 2.7 Conformidade 2.8 Transporte 2.9 Geral <b>3 Social</b> 3.1 Trabalho decente 3.2 Direitos Humanos 3.3 Sociedade 3.4 Responsabilidade pelo produto (saúde e segurança, rotulagem, comunicação e marketing, conformidade)</p>

A análise aqui realizada é apenas exemplificativa – visto que os temas apresentam muitas outras possibilidades de geração de indicadores cruzados – de modo que, se fossem registradas todas convergências com o símbolo  $\oplus$  e as abreviaturas dos temas, a tabela ficaria muito poluída visualmente.

Os temas **econômicos (Ec)** são encontrados expressamente nos indicadores do Ibase e GRI. Entretanto há muitos indicadores – particularmente de **meio ambiente (Ma)** – que também visam melhorias na eficiência econômica do desempenho organizacional: tecnologias limpas e recursos renováveis implicam redução de gastos com recuperação ambiental; transportes coletivos eficientes implicam redução do tempo das pessoas no trânsito/congestionamentos, portanto maior produtividade, redução de custos em construção e pavimentação de estradas (pois haveria menor número de carros provocando seu desgaste); o uso racional de recursos naturais (energia, combustíveis, água) implicam redução de gastos; a gestão de resíduos/efluentes implica maior produtividade – pelo reaproveitamento de materiais, pela redução de impactos causados na agroindústria por contaminações, etc. Edificações verdes implicam uso racional de recursos naturais (pois fazem melhor aproveitamento da luz natural, dos ventos, etc.), e compras públicas sustentáveis são uma maneira de promover a concorrência leal (valorizando o empresário que paga tributos, emprega de forma decente, não depreda o meio ambiente e, com isso, aumenta a arrecadação do estado e reduz os custos sociais para recuperação das pessoas e do meio ambiente) e favorecendo o micro e pequeno empresários (que contribuem fortemente para a geração de empregos no país).

Indicadores sociais também possuem impactos econômicos – controle social e ética/comunicação (subtemas sociais) colaboram para redução de processo ineficientes e corrupção – aumentando a disponibilidade de recursos financeiros para destinações lícitas e relevantes aos fins do Estado. Servidores capacitados desempenham suas atividades de forma mais produtiva – implicando maior eficiência da Administração pública como um todo. E o envolvimento de especialistas governamentais, que implica capacitação para que se crie/mantenha atualizado o quadro de especialistas, permite que pessoas tecnicamente qualificadas tenham uma visão ampla das funções e integração sistêmica do estado e uma atuação determinante e esclarecida na formulação de políticas públicas efetivamente voltadas ao desenvolvimento sustentável. A qualidade de vida no trabalho reduz doenças e riscos, colaborando para que a produtividade dos servidores aumente.

Os temas envolvendo **sociedade e cidadania (Sc)** são encontrados expressamente nos indicadores do GESPÚBLICA, Ibase, Ethos e GRI. Entretanto, tal como se verificou em relação aos temas econômicos, há muitos indicadores sociais que podem ser considerados indicadores cruzados para temas ambientais – como é o caso de preservação e uso da água, que garante o direito fundamental ao mínimo necessário à vida digna e à saúde; o consumo consciente colabora para o cidadão gastar menos no que é desnecessário e prejudicial – a ele e à sociedade; as contratações sustentáveis favorece a geração de emprego para a população economicamente

desfavorecida. A relação de “sociedade e cidadania” com “pessoas” (GESPÚBLICA) “ensino e pesquisa” e “redes/cooperação” também é intrínseca: pessoas com melhor formação e que consigam atuar conjuntamente contribuem para a consolidação da democracia e a concretização de demandas sociais – materializando a igualdade de oportunidades para os brasileiros.

No mesmo sentido o **fortalecimento e eficiência institucional (Fei)**, pois o desempenho das instituições decorrem das ações realizadas por agentes públicos, guardando direta relação com o tema servidores/colaboradores (**Se**), com o tema sociedade/cooperação (**Sc**) pois a boa comunicação permite a compreensão e valorização de ações e funções da administração pública; processos eficientes só ocorrem quando as pessoas são capacitadas – portanto guardam forte relação com ensino e pesquisa (**Ep**), e a eficiência tem a ver com redução de custos (**Ec**), que por sua vez é afetada pelo uso racional de recursos naturais (**Ma**). Ainda, o fortalecimento e eficiência institucional são tanto maiores quanto mais estruturada e bem resolvida for a rede de relações nas diferentes esferas de governo, na cooperação internacional e mesmo na capacidade de interlocução com a sociedade e o mercado.

A tabela comparativa demonstra que o tema meio ambiente está presente em todas as iniciativas/modelos de relatório pesquisados e contempla, em quase todos os casos, os subtemas produção limpa (tecnologias limpas, energias renováveis), tratamento de resíduos (disposição de substâncias tóxicas, redução de emissões, emissões, efluentes), eficiência no uso de recursos (preservação ambiental, uso racional da energia, energia), água e consumo consciente (padrões de consumo, licitações sustentáveis, materiais, rotulagem).

O tema sociedade é diretamente tratado pelo GESPÚBLICA e pelos três modelos de relatórios de responsabilidade socioambiental empresarial. O tema redes/cooperação (mecanismos de cooperação, redes de pesquisa, cooperação internacional, grupo de trabalho, fornecedores) ainda que isto não fique explicitado por meio desta denominação, só não é diretamente identificado nas iniciativas relacionadas ao Ministério do Meio Ambiente, do Ibase e GRI (embora eles se evidenciam se examinados os indicadores e não os temas genericamente como foi feito aqui).

O tema ensino e pesquisa é transversal – aparece expressamente no PNUMA, no Conselho Universitário Centroamericano, na A3P (MMA), mas também se encontra nos indicadores do GESPÚBLICA, Ibase, Ethos e GRI – lembrando que estas 4 iniciativas compreendem um enorme número de indicadores que constam nos documentos que podem ser baixados na internet, contendo os modelos/propostas de indicadores de cada uma destas iniciativas.

Da mesma forma o tema Fortalecimento e Eficiência Institucional e o tema Servidores e Colaboradores permeiam todas as iniciativas pesquisadas, ainda que não expressamente – até porque o fortalecimento ocorre a partir de diferentes iniciativas e os servidores e colaboradores são partes essenciais para que o fortalecimento institucional ocorra.

Por fim, ainda que o tema economia só se apresente expressamente em três momentos, ele permeia muitas das iniciativas apresentadas: se considerarmos o corte de 50 bilhões anunciado pelo governo federal, o qual faz expressa referência ao consumo de energia, água, papel, redução de viagens (transporte, combustível) e os grandes prejuízos que vêm ocorrendo para a população e para o Estado em razão de enchentes, deslizamentos de terra, secas, etc., constatamos que a eficiência econômica está presente na maioria dos resultados das ações voltadas aos outros temas.

Mesmo temas aparentemente pontuais como “mulher e desenvolvimento” (segunda coluna da tabela) se faz presente sob a forma de indicadores voltados à diversidade, não discriminação e políticas afirmativas – de modo que também é um tema recorrente.

Desta forma, é possível reconhecer que estes diferentes temas são relevantes, merecendo, assim, ser monitorados e compor um relatório de responsabilidade socioambiental da Administração Pública.

## **5 LIMITES E POSSIBILIDADES**

Como todo instrumento de gestão, os indicadores e o relatório de desempenho socioambiental apresentam dificuldades e limites. Conciliar praticidade na coleta de dados, completude, simplicidade e clareza dos dados por vezes traduz esforços conflitantes.

Mais que isso, a própria apreensão da realidade é sempre parcial, entre outras razões, porque: a) a fidelidade de dados obtidos pode ficar prejudicada tanto pela inadequação da coleta como por deficiências no processamento (omissões ou distorções por razões políticas, técnico-administrativas, falta de preparo das pessoas encarregadas desta atribuição etc.); b) há uma incapacidade de qualquer dado numérico retratar integralmente os fenômenos sob exame; c) pode ocorrer o mascaramento de desigualdade de condições e oportunidades em razão de gênero, etnia etc., além da manipulação proposital de dados.

Exemplo recente disto é a British Petroleum, cuja plataforma em Deepwater Horizon, no Golfo do México sofreu uma explosão seguida por um descomunal vazamento de petróleo: a empresa era líder em termos de transparência no setor, em 2009 havia vencido 19 prêmios de excelência socioambiental, e seu relatório de sustentabilidade era tido como modelo.

Como observa Mario Monzoni, coordenador do Centro de Estudos de Sustentabilidade da FGV (Gvces)

O problema é que os indicadores são o termômetro, não o remédio [...] A gente percebe que algumas empresas começam a focar os seus objetivos de sustentabilidade não no próprio desempenho, mas em integrar o ISE ou o Guia Exame. O que deveria ser meio acaba se tornando fim (DERIVI, 2011).

Não obstante isso, os indicadores são um caminho para a criação, expansão e atualização de sistemas de informação que auxiliam no delineamento de contextos socioeconômicos, ambientais, culturais, políticos etc., em uma determinada região

e período de tempo, auxiliando no acompanhamento do planejamento interno do órgão e subsidiando na formulação, acompanhamento e identificação de impactos positivos e negativos de programas e políticas relacionados aos aspectos estudados.

E, reconhecidos e ponderados os obstáculos e limites relacionados ao relatório de desempenho socioambiental, sua adoção possibilita uma maior aproximação da realidade e oferece algumas referências a partir das quais se pode pensar a programação de ações concretas – servindo, assim, como parâmetro e incentivo a iniciativas (ao tornarem mais claros alguns caminhos e resultados) e permitindo que a comunidade olhe de maneira mais abrangente para os problemas a serem enfrentados, analisando suas causas e contribuindo com soluções.

Por fim, a adequada compreensão e a interpretação dos indicadores quantitativos não podem prescindir de explicações, descrições e outros esclarecimentos que contextualizem e explicitem aspectos qualitativos do fenômeno mensurado, para, na medida do possível, suprir seus limites – daí os indicadores qualitativos.

## **6 CONCLUSÃO**

Tanto as normas que definem e situam a importância de responsabilidade socioambiental como os instrumentos voltados a conferir maior transparência à atuação das organizações – públicas ou privadas – são exemplos dos diferentes esforços realizados para construir novas alternativas e redefinir prioridades e expectativas sociais em relação ao Estado e ao mercado.

Tais esforços merecem reconhecimento uma vez que (1) auxiliam na gestão organizacional voltada à sustentabilidade, (2) expõem dados relevantes para a sociedade, governos e comunidade internacional, conferindo maior transparência em relação aos impactos ambientais causados por instituições públicas ou privadas e permitindo que a sociedade atue em relação a isso além de servir como apoio ao planejamento – conferindo subsídios para análise de resultado relacionada a impactos socioambientais e, com isso, permitindo o aperfeiçoamento da formulação e a implementação de políticas públicas.

Cada relatório de desempenho socioambiental é um passo a mais em direção ao envolvimento num debate e aprendizagem de amplo espectro que sinaliza para a reinvenção da sociedade global e suas instituições. Afinal, a tecnologia da informação oferece condições de planejamento estratégico e controle social da atuação das empresas e governos antes inviáveis.

Entretanto, nem a imperfeição dos instrumentos e nem atitudes questionáveis por parte de empresas e governos afastam a importância de se criarem formas de transformar o atual modelo de produção e consumo, e de construir uma cultura de cooperação e busca da sustentabilidade, promovendo, assim, outro modelo de desenvolvimento, sintonizado com os ideais democráticos e com a materialização dos direitos humanos a partir da atividade cotidiana dos agentes públicos.

## REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE MANTENEDORA DE ENSINO SUPERIOR. Responsabilidade social da educação superior: contribuições da rede universitária de ética e desenvolvimento social do BID. In: **Estudos**: Revista da Associação Brasileira de Mantenedoras de Ensino Superior – Ano 24, n. 36 (Jun. 2006). – Brasília: Associação Brasileira de Mantenedoras de Ensino Superior.

BNDES. Balanço social e outros aspectos da responsabilidade corporativa. **Relato setorial nº 2 – AS/GESET**, março/2000.

\_\_\_\_\_. Empresas, responsabilidade corporativa e investimento social – uma abordagem introdutória. **Relato Setorial nº 1 – AS/GESET**, março/2000.

BRASIL. **Decreto nº 5.378 de 23 de fevereiro de 2005**. Institui o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GESPÚBLICA e o Comitê Gestor do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2005/Decreto/D5378.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Decreto/D5378.htm)>. Acesso em: 20 nov. 2011.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 7.358 de 17 de novembro de 2010**. Institui o Sistema Nacional do Comércio Justo e Solidário – SCJS, cria sua Comissão Gestora Nacional, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7358.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7358.htm). Acesso em: 20 nov. 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nos 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm)>. Acesso em: 20 nov. 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 12.187, de 29 de dezembro de 2009**. Institui a Política Nacional sobre Mudança do Clima – PNMC e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Lei/L12187.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L12187.htm). Acesso em: 20 nov. 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 12.305, de 2 de agosto de 2010**. Institui a Política Nacional de Resíduos Sólidos; altera a Lei no 9.605, de 12 de fevereiro de 1998; e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2010/Lei/L12305.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Lei/L12305.htm)>. Acesso em: 20 nov. 2011.

CENTRO DE ESTUDOS EM SUSTENTABILIDADE – FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS; WORLD RESOURCES INSTITUTE. **Especificações**

**do Programa Brasileiro GHG Protocol.** Disponível em: <[http://www.ghgprotocolbrasil.com.br/cms/arquivos/ghg\\_protocol\\_duplas.pdf](http://www.ghgprotocolbrasil.com.br/cms/arquivos/ghg_protocol_duplas.pdf)>. Acesso em: 20 nov. 2011.

**CLUBE DE ROMA.** Disponível em: <<http://www.clubofrome.org/>>. Acesso em: 20 nov. 2011.

\_\_\_\_\_. **Limits to growth.** Disponível em: <<http://www.clubofrome.org/?p=326>>. Acesso em: 20 nov. 2011.

**CONSELHO SUPERIOR UNIVERSITÁRIO CENTROAMERICANO – CSUCA. Presentación y análisis del cuestionario: Consulta sobre el Progreso y Valores del Desarrollo Sostenible en las Universidades.** Disponível em: <<http://www.csuca.org/>>. Acesso em: 20 nov. 2010.

**DERIVI, Carolina, SAFATLE, Amália. Cortina de Fumaça.** In: **Página 22.** Disponível em: <<http://pagina22.com.br/index.php/2011/02/cortinas-de-fumaca>>. Acesso em: 18 fev. 2011.

**ENGENHARIA DE PRODUÇÃO – BLOG. Logística Reversa.** Disponível em: [http://engenhariadeproducaoindustrial.blogspot.com/2010\\_03\\_01\\_archive.html](http://engenhariadeproducaoindustrial.blogspot.com/2010_03_01_archive.html)>. Acesso em: 20 nov. 2011.

**GLOBAL REPORTING INICIATIVE. Reporting Framework downloads.** Disponível em: <[www.globalreporting.org/Home/WhoWeArePortuguese.htm](http://www.globalreporting.org/Home/WhoWeArePortuguese.htm)>. Acesso em: 10 set. 2008.

**IBASE. Balanço Social.** Disponível em: <http://www.balancosocial.org.br/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm>. Acesso em: 20 nov. 2011.

**INSTITUTO ETHOS DE EMPRESAS E RESPONSABILIDADE SOCIAL. Guia de elaboração de relatório e balanço anual de responsabilidade social empresarial.** São Paulo: Instituto Ethos, 2008.

**IPEA. 19º Comunicado da Presidência do IPEA – Emprego Público no Brasil: comparação internacional e evolução.** Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/comunicado\\_presidencia/09\\_03\\_30\\_ComunicaPresi\\_EmpPublico\\_v19.pdf](http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/comunicado_presidencia/09_03_30_ComunicaPresi_EmpPublico_v19.pdf)>. Acesso em: 20 nov. 2011.

**MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE. Agenda Ambiental da Administração Pública.** Disponível em: <<http://www.mma.gov.br/sitio/index.php?ido=conteudo.monta&idEstrutura=36>>. Acesso em: 20 nov. 2011.

**MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE. SECRETARIA EXECUTIVA. Indicadores Ambientais.** Disponível em: <<http://www.mma.gov.br/sitio/index.php?ido=conteudo.monta&idEstrutura=219>>. Acesso em: 20 nov. 2011.



MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO. SECRETARIA DE GESTÃO. **Guia Referencial para Medição do Desempenho e Manual para Construção de Indicadores**. Disponível em: <[http://www.gespublica.gov.br/ferramentas/pasta.2010-05-24.1806203210/guia\\_indicadores\\_jun2010.pdf](http://www.gespublica.gov.br/ferramentas/pasta.2010-05-24.1806203210/guia_indicadores_jun2010.pdf)> . Acesso em: 20 nov. 2011 > .

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. SECRETARIA DE GESTÃO. **Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – Prêmio Nacional da Gestão Pública – 2010**; Brasília; MP, SEGES, 2009. Versão 1/2010. Disponível em: <[http://www.gespublica.gov.br/projetos-aco/es/pasta.2010-04-26.8934490474/Instrumento\\_ciclo\\_2010\\_22mar.pdf](http://www.gespublica.gov.br/projetos-aco/es/pasta.2010-04-26.8934490474/Instrumento_ciclo_2010_22mar.pdf)> . Acesso em: 20 nov. 2011 > .

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO. SECRETARIA DE LOGÍSTICA E TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO. **Instrução Normativa nº 1 de 19 de janeiro de 2010**. Dispõe sobre os critérios de sustentabilidade ambiental na aquisição de bens, contratação de serviços ou obras pela Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional e dá outras providências. Disponível em: <<http://cpsustentaveis.planejamento.gov.br/wp-content/uploads/2010/03/Instru%C3%A7%C3%A3o-Normativa-01-10.pdf>> . Acesso em: 20 nov. 2011.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Agenda 21**. Disponível em: <<http://www.mma.gov.br/sitio/index.php?ido=conteudo.monta&idEstrutura=18&idConteudo=575&idMenu=9065>> . Acesso em: 15 fev. 2011.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Declaração Universal dos Direitos Humanos**. Disponível em: <<http://www.dhnet.org.br/direitos/deconu/index.html>> Acesso em: 15 fev.2011.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O MEIO AMBIENTE – PNUMA. **La Iniciativa para una Economia Verde**. Disponível em: <<http://www.unep.org/spanish/greeneconomy>> . Acesso em: 20 nov. 2011.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O MEIO AMBIENTE – PNUMA. **Programa de 10 anos em Consumo e Produção Sustentável – Processo de Marrakech**. Disponível em: <<http://www.pnuma.org.br/interna.php?id=53>> . Acesso em: 20 nov. 2011.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Programa de Ação da Conferência de Viena sobre Direitos Humanos**. Disponível em: <[http://www.dhnet.org.br/direitos/anthist/viena/declaracao\\_viena.htm](http://www.dhnet.org.br/direitos/anthist/viena/declaracao_viena.htm)> . Acesso em: 15 fev. 2011.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Relatório da Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento: Nosso Futuro Comum**. Disponível em: <<http://www.un-documents.net/wced-ocf.htm>> . Acesso em: 20 nov. 2011.

PORTAL BRASIL. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/>>. Acesso em: 20 nov. 2011.

SANTOS, Ariovaldo dos; FREIRE, Fátima S.; MALO, François B. **O balanço social no Brasil: gênese, finalidade e implementação como complemento às demonstrações contábeis**. Universidade Federal do Ceará, 1997. Mimeo.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Portaria-TCU nº 277, de 7 de dezembro de 2010**. Dispõe sobre orientações às unidades jurisdicionadas ao Tribunal quanto ao preenchimento dos conteúdos dos relatórios de gestão referentes ao exercício de 2010, nos termos do art. 4º, § 3º da DN TCU nº107/2010. Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/Portarias/Portaria\\_TCU\\_277\\_%202010.pdf](http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/Portarias/Portaria_TCU_277_%202010.pdf)>. Acesso em: 20 nov. 2011.

VEIGA, José Eli. **A Emergência Socioambiental**. São Paulo: Editora SENAC, 2007.



# Influência do Sistema de Custos na qualidade do gasto público

**Adriana Brasil Bernardino Honda**

Analista do Banco Central  
Especialista em Administração Orçamentário-  
Financeira pela Esaf

---

## Resumo

O presente trabalho tem como objetivo avaliar a influência do Sistema de Custos na tomada de decisão do gestor público a fim de aperfeiçoar a qualidade dos gastos públicos. O estudo foi feito a partir da revisão das principais teorias e postulados relacionados à eficiência dos recursos públicos; demonstração da importância de um Sistema de Custos na Administração Pública, bem como a exposição de casos práticos. Além disso, foram apresentadas limitações e dificuldades às quais a Administração está sujeita quando da implantação do Sistema de Custos. A metodologia foi baseada em pesquisa descritiva e exploratória, por meio de revisão bibliográfica acerca de temas relacionados às reformas administrativas do Estado, transparência dos gastos públicos e sistemas de custos na Administração Pública. Finalmente, o trabalho indicou que, apesar da ausência de cultura gerencial de custos no setor público, a imposição da legislação e a mudança de paradigma favorecem a criação de tais sistemas na busca qualitativa e quantitativa pela eficiência dos recursos.

## Palavras-chave

*Eficiência dos gastos públicos; Sistema de Custos; Administração Pública.*

## Abstract

*This study aims to evaluate the influence of system costs in the decision making of public management in order to improve the quality of public spending. The study was done from the review of major theories and postulates related to the efficiency of public resources, demonstrating the importance of a cost system in public administration, as well as exposure to practical cases. Furthermore, we presented limitations and difficulties which the administration is subject when deploying Cost System. The methodology was based on descriptive and exploratory research through literature review on topics related to the state administrative reforms, transparency of public expenditures and cost systems in Public Administration. Finally, the study found that despite the absence of cost management culture*

*in the public sector, the imposition of legislation and the paradigm shift favoring the creation of such systems in the quest for qualitative and quantitative resource efficiency.*

## Keywords

*Efficiency of public spending; Cost System; Public Service.*

## 1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, a preocupação com o gasto público ganhou destaque, de modo a levar os gestores e a sociedade a repensar os critérios utilizados pelo Estado na alocação dos recursos disponíveis de maneira eficiente. Entretanto, isso pressupõe uma reorientação do processo orçamentário, de modo que se tenha tanto um alinhamento estratégico quanto uma maior flexibilidade orçamentária, isto é, um modelo no qual os órgãos setoriais possam alocar com liberdade determinados itens de despesa e, ao mesmo tempo, serem cobrados pelos seus resultados.

Nesse contexto, a correta apuração dos custos dos serviços públicos e sua publicidade são poderosos instrumentos de controle social, permitindo aos usuários e aos auditores (internos e externos) a avaliação da eficiência dos serviços prestados (ALONSO, 1998).

Além disso, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabeleceu normas relativas ao controle de custos no setor público, houve uma instituição de novos marcos e paradigmas para os gestores públicos. Assim, a preocupação com custos deve estar aliada à responsabilidade na gestão fiscal, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas (NASCIMENTO, 2008).

Finalmente, cabe ressaltar que a implantação de um Sistema de Custos envolverá mudança na cultura organizacional, postura proativa e demais restrições comportamentais e técnicas no âmbito do setor público, uma vez que existem expectativas, limitações e dificuldades por parte dos gestores envolvidos no desenvolvimento e aprimoramento de tais sistemas.

Este estudo visa a avaliar a influência do Sistema de Custos na tomada de decisão orçamentária e na gestão financeiro-econômica do gestor público no intuito de buscar o aperfeiçoamento da qualidade dos gastos públicos.

## 2 EFICIÊNCIA DO SETOR PÚBLICO

### 2.1 MENSURAÇÃO DO DESEMPENHO GOVERNAMENTAL

A busca pelo aperfeiçoamento administrativo do aparelho estatal não é um fato recente. Porém, nos últimos anos, o tema eficiência do Estado vem assumindo papel relevante na sociedade.

Na década de 1970, no período conhecido como Milagre Econômico, a economia nacional apresentava altas taxas de crescimento, não havendo crise do Estado nem crise da economia. Entretanto, a partir dos anos 1980, com a intensificação da crise fiscal do Estado e a maior exposição da economia nacional à competição internacional, o Estado foi forçado a reorientar a política econômica e, em particular, conter suas despesas. Assim, tornou-se imperativo a redução de gastos, porém sem um maior comprometimento com o desempenho governamental.

É só nos anos recentes que a questão do melhor desempenho do governo tem figurado com maior frequência no debate político e acadêmico. Nesse novo contexto, ganham destaque os conceitos de eficiência, eficácia e efetividade, que, entretanto, nem sempre têm sido usados uniformemente. Há diversas concepções sobre tais termos, embora não discrepem excessivamente (ARAGÃO, 1997).

**Eficácia** refere-se à *performance* externa da organização, ao seu produto, ou seja, sua contribuição para o alcance dos objetivos organizacionais. Ela incorpora o aspecto da flexibilidade, uma vez que está relacionada à dinâmica do mundo e das organizações em um contexto de mudanças (ARAGÃO, 1997).

Por seu turno, **efetividade** refere-se à relação, ao longo do tempo, entre os resultados alcançados e os objetivos pretendidos, sendo, muitas vezes, descrita como uma dimensão qualitativa do resultado. Sua mensuração, por ser essencialmente valorativa, é complexa, destaca Aragão (1997).

A **eficiência** governamental, por sua vez, envolve a capacidade operacional em maximizar resultados, minimizar recursos e orientar-se aos resultados úteis para os beneficiários de sua ação (MARTINS 1998 apud BUENO, 2006). Logo, um sistema

de gestão de recursos públicos será tão mais eficiente na medida em que lograr gerar mais produtos com menos insumos, buscando maximizar o aproveitamento dos insumos. Portanto, a eficiência é, por natureza, um princípio econômico, na medida em que se considera que os recursos são escassos e as demandas crescentes.

Recentemente, o conceito de eficiência foi inserido como um dos princípios da Administração Pública, a partir da Emenda Constitucional (EC) nº 19, de 1998. Dessa forma, no artigo 37, a eficiência passou a complementar os princípios constitucionais da legalidade, da impessoalidade, da moralidade e da publicidade.<sup>1</sup>

Embora os conceitos de eficácia e efetividade sejam essenciais para a melhoria do gasto público, neste trabalho, a ideia de qualidade do gasto é dada como eficiência, ou seja, *irá se focar ao desafio da Administração Pública em encontrar um instrumento capaz de avaliar e medir o desempenho governamental, no que tange à otimização dos recursos públicos*. Nesse sentido, na esfera pública, a ideia de qualidade supõe que os serviços prestados ao público tenham impacto real nas suas necessidades e expectativas, enquanto melhora a relação ente os recursos empregados e os resultados obtidos. Desse modo, a administração de qualidade total tem influência direta no conceito de qualidade para a Administração Pública, uma vez que o foco passa a ser o cidadão, considerando-o usuário, na medida em que é receptor da ação das organizações públicas. Assim, qualidade passa a significar a satisfação das necessidades e expectativas dos cidadãos, porém com redução dos custos e melhora permanente dos processos de acordo com as exigências da sociedade (COUTINHO, 2000).

Por fim, apesar da ação do governo não ter por finalidade a obtenção de retorno financeiro para o Estado, cabe à sociedade avaliar permanentemente se determinados bens ou serviços produzidos justificam os custos correspondentes, ou se há alternativas a custos menos elevados. Portanto, uma gestão de custos poderá contribuir para que os órgãos de planejamento e orçamento avaliem a adequabilidade de determinadas ações governamentais, tornando mais eficiente o processo de decisão quanto à alocação dos recursos públicos (COMISSÃO INTERMINISTERIAL DE CUSTOS, 2005).

## 2.2 MODELO GERENCIAL E EFICIÊNCIA DO GASTO PÚBLICO

Embora a ideia de reforma do Estado tenha surgido em todo o mundo, muito pouco se sabe sobre suas causas. Os reformadores prometem agilizar a administração,

---

1 Legalidade: é o suporte e o limite da atuação do administrador público, ao qual só é permitido fazer o que a lei expressamente autoriza.

- Impessoalidade: o agente público deve sempre atuar de forma objetiva, imparcial, neutra, visando sempre ao interesse público.
- Moralidade: significa agir com legalidade ética.
- Publicidade: por constituir-se em requisito (formal) de sua eficácia, todos os atos da Administração Pública devem ser divulgados oficialmente.
- Eficiência: visa a combater o mau uso do dinheiro público e a falta de planejamento. Permite avaliar se pelo recurso empregado foi obtido o melhor resultado. Este princípio fortalece o controle de resultados.

lutam para dotar os serviços públicos de maior eficiência, a fim de reduzir custos. Assim, muitas reformas têm-se concentrado na identificação das partes do Estado que podem ser reduzidas (KETTLE, 1998).

Segundo Bresser Pereira (1995, p. 15), “a administração pública evoluiu através de três modelos básicos: a administração pública patrimonialista, a burocrática e a gerencial. Estas três formas se sucedem no tempo, sem que, no entanto, qualquer uma delas seja inteiramente abandonada”.

Assim, tem-se que o patrimonialismo é a característica de um Estado que não possui distinções entre os limites do público e os limites do privado. Por sua vez, a Administração Pública burocrática surge como solução a esse modelo patrimonialista, caracterizando-se por um serviço civil profissional, baseado na dominação racional-legal weberiana e em procedimentos administrativos fundados em normas rígidas (BARCELOS et. al., 2005).

Entretanto, o modelo burocrático weberiano passou a não responder mais às demandas da sociedade contemporânea. Ele estava voltado cada vez mais para si mesmo, caminhando para o lado contrário dos anseios dos cidadãos.

Foi nesse contexto de enfraquecimento do poder estatal e escassez de recursos públicos que o gerencialismo começa a preencher um vácuo teórico e prático, captando as principais tendências presentes na opinião pública, entre as quais se destacam o controle dos gastos públicos e a demanda pela melhor qualidade dos serviços públicos (ABRUCIO, 1997).

Em síntese, o modelo gerencial aliado às características do modelo burocrático permitiu uma visualização e um repensar do papel estatal. Resta claro, portanto, que o modelo gerencial não substituiu por completo o modelo burocrático, mas cumpre papel importante na evolução organizacional da sociedade, inovando e agregando conceitos antes desconhecidos, ou ao menos impensados, à Administração Pública. Desse modo, sinaliza o modelo gerencial, pois, para uma evolução no modelo de gestão dominante, incluindo técnicas e metodologias que agregam e são fundamentais para a eficiência na gestão da coisa pública (CASTRO, 2008).

### **2.3 TRANSPARÊNCIA E QUALIDADE DOS GASTOS PÚBLICOS**

O foco no cidadão trouxe nova dinâmica às administrações públicas democráticas. A promoção da transparência governamental é condição necessária à modernização dos mecanismos de gestão governamental, à promoção de melhoria na qualidade dos gastos públicos e à consolidação da democracia.

Há evidências de que governos mais transparentes funcionam melhor e são mais eficientes. Portanto, permitir o acesso público à informação é uma ferramenta para se garantir o objetivo de ter um Estado que funciona melhor e com menos dispêndio de recursos. Informação publicamente debatida é, em tese, informação

de melhor qualidade. Essa informação, quando utilizada para a vigilância das ações estatais, pode resultar em alocações mais honestas e inteligentes, redundando em maior eficácia das políticas públicas e do dispêndio governamental (STIGLITZ, 2002 apud LOPES, 2009).

Nesse sentido, a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como LRF, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, representa um marco na condução da coisa pública, pois incentiva a transparência e o controle social, uma vez que considera a possibilidade de a sociedade interferir nas decisões políticas.

Todavia, quando se fala em qualidade, a literatura especializada e a experiência internacional são claras: não é possível se falar seriamente em qualidade sem se falar em custos. A adoção de sistemas de custos é, portanto, condição necessária para a implantação de programas de qualidade. Há melhoria na qualidade dos serviços prestados quando a Administração Pública consegue prover os mesmos serviços, em quantidade e qualidade, a custos menores (ALONSO, 1999).

Desse modo, a formulação de um Sistema de Custos representa um paradigma para a transparência e a qualidade, visto que a LRF estabelece que “a Administração pública manterá Sistema de Custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária financeira e patrimonial” (art. 50, § 3º, LC nº 101/2000). A LRF ainda estabelece que a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) disporá sobre “normas relativas ao controle de custos e à avaliação de resultados dos programas financiados com recursos do orçamento” (art. 4, inciso I, letra “e”, LC nº 101/2000).

Além disso, a Lei nº 4.320/1964, no seu artigo 99, traz a necessidade de a Administração Pública apurar os custos dos serviços industriais e o Decreto-Lei nº 200/1967, por meio do seu artigo 79, amplia para toda a Administração Pública federal a necessidade de apuração de custos dos serviços, de forma a evidenciar os resultados da gestão. Ou seja, a publicação da LRF só veio reforçar a necessidade da implantação de sistemas de custeamento na Administração Pública.

Portanto, considerando que não pertence ao Poder Público o dinheiro que ele utiliza, pois este seria mero gestor, o Sistema de Custos surge como ferramenta de gestão no intuito de auxiliar a prestação de contas à sociedade sobre a forma como os recursos foram arrecadados e empregados, durante o exercício financeiro (FERNANDES, 1997).

### **3 SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO**

#### **3.1 OBJETIVOS E IMPORTÂNCIA**

O Sistema de Custos é uma técnica de apuração e análise de custos incorridos no processo de produção e/ou prestação de serviço, podendo ser aplicado de duas maneiras: a) por produto e/ou serviço, que objetiva a apuração dos custos



apropriados diretamente nos produtos e serviços; e b) por setor ou seccional, que objetiva além de apurar os custos do produto, os custos do setor ou da unidade produtora (SILVA, 2007).

Nos últimos anos, a propagação de doutrinas de gestão pública voltada para resultados indica a necessidade de uma atividade de planejamento e controle para avaliação dos gestores públicos, com ênfase na análise dos custos nas organizações públicas, ou seja, um controle gerencial (SILVA et. al., 2002).

Nesse contexto, o benefício da utilização de procedimentos de custos evidencia a importância do controle no contexto do sistema de informações gerenciais que alimente e oriente a tomada de decisão, no que tange à utilização dos recursos orçamentários e contribua para a inclusão social, ressalta Nascimento (2008).

Além disso,

outra importante informação gerada por um Sistema de Custos diz respeito ao índice de terceirização adotado pela entidade. Se as atividades e projetos objetos de eventual terceirização estão devidamente cadastrados no sistema, é possível conhecer os custos neles incorridos e, conseqüentemente, os custos totais das atividades e projetos, de forma que se torne um importante fator nas decisões relativas à terceirização (FARIA, 2010, p. 8).

Por fim, Maltez (2004) ressalta que entre os inúmeros benefícios que o uso contínuo de sistemas de custos propiciaria para o setor público e para a própria sociedade, destacam-se:

- a) O aperfeiçoamento da apreensão (captura) e delimitação dos valores que contribuirão para o desenvolvimento dos diversos processos e atividades, resultando nos custos dos vários serviços públicos disponibilizados.
- b) O dimensionamento ou o redimensionamento dos preços dos serviços públicos com maior transparência e objetividade, pela identificação dos seus custos reais (ou quase reais).
- c) O controle da economicidade das operações. O uso de um adequado planejamento e acompanhamento das atividades, avaliando a eficácia das operações, propiciará subsídio ao processo de tomada de decisões, com um efetivo controle de custos, redução de desperdícios, entre outros.
- d) A melhoria do processo de planejamento. Com o detalhamento dos custos por centro de custos e a determinação dos custos totais de cada serviço disponibilizado, o orçamento seria muito melhor utilizado.
- e) O dimensionamento e a redução da capacidade ociosa, por meio da identificação da capacidade total e do grau de utilização desta por órgão ou unidade analisado.

- f) A consequente racionalização dos custos, otimizando a aplicação dos recursos públicos.
- g) A avaliação, a simulação e a análise de alternativas, visando a otimizar os processos e as atividades de elaboração dos serviços públicos.

### **3.2 MÉTODOS DE CUSTEIO**

Existem vários métodos de custeio, neste trabalho, optou-se por estudar os três principais métodos abordados pela bibliografia de custos no Brasil, a saber: custeio por absorção, custeio variável e custeio baseado em atividades – ABC.

Não se pode afirmar que um sistema seja melhor que outro, visto que cada um atende a determinadas instituições, distintamente, dependendo da atividade desempenhada, da formatação das informações requeridas e dos objetivos definidos pelos gestores.

Segundo Eller (2000 apud ANDRADE et. al., 2004, p. 79), “os métodos de custeio tem como função determinar o modo de como será atribuído custo aos produtos”. Assim, métodos de custeio são formas de apuração dos valores de custos de bens, mercadorias ou serviços das entidades públicas e privadas.

#### **a) Custeio baseado em atividades – ABC**

O custeio baseado em atividades, normalmente, é o que mais se aplica em entidades públicas, pois já é hábito dessas instituições a definição de atividades, uma vez que o orçamento público é estruturado em programas, projetos e atividades. Cabe ressaltar que é preciso fazer uma distinção entre atividades do orçamento programa com atividades do método de custeamento ABC. No orçamento, atividade é toda a ação permanente de governo e, no método de custeio ABC, atividade é toda a ação que consome recursos, sejam estes de projetos, sejam de atividades (NASCIMENTO, 2008).

Desse modo, a premissa básica é atribuir primeiramente os custos às atividades e posteriormente atribuir custos das atividades aos produtos. Sendo assim, primeiramente faz-se o rastreamento dos custos que cada atividade causou, atribuindo-lhes estes custos e, em seguida, verificam-se como os portadores finais de custos consumiram serviços das atividades, atribuindo-lhes os custos definidos.

Além disso, um diferencial do sistema de custeio ABC é que a sua utilização, por exigir controles pormenorizados, proporciona o acompanhamento e as correções devidas nos processos internos da empresa, ao mesmo tempo em que possibilita a implantação e/ou aperfeiçoamento dos controles internos da entidade (ANDRADE et. al., 2004).

#### **b) Custeio por absorção**

“O sistema de custeio por absorção é aquele sistema que apura o valor dos custos dos bens ou serviços, tomando como base todos os custos da produção, quer sejam fixos ou variáveis, diretos ou indiretos”, conforme explicam Andrade et. al. (2004, p. 4).

Desse modo, o custeio por absorção absorve todos os custos de produção, sejam eles diretos ou indiretos aos produtos, sejam serviços produzidos em determinado período de tempo. Assim, todo o custo de produção do período será alocado aos produtos ou serviços produzidos.

Entretanto, ao longo do tempo, o sistema de custeio por absorção demonstrou algumas falhas na sua utilização para afins gerenciais, dentre elas a desconsideração ou a falta de distinção clara entre custos fixos e variáveis. Estes são elementos de custos importantes no controle de produtividade e precificação do produto (SILVA et. al., 2002).

### **c) Custeio variável**

“No custeio variável somente os custos variáveis são alocados aos produtos ou serviços, uma vez que os custos fixos são considerados despesas do período, tendo seus valores alocados diretamente ao resultado”, conforme Silva et. al. (2002, p. 4).

Em razão da obrigatoriedade legal de uso do custeio por absorção, o custeio variável é geralmente utilizado para fins gerenciais, como ferramenta de auxílio à administração para tomada de decisões. “Além disso, no que se refere a planejamento em longo prazo, não é o melhor critério para se basear, pois, as despesas e os custos são fixos dentro de uma determinada faixa e o custo variável é de bem maior variação” (FONSECA, 2003, p. 11).

## **3.3 SISTEMA DE INFORMAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS**

O desafio que hoje se impõe ao setor público é avançar em novas frentes de aperfeiçoamento da gestão, visando a melhorar a qualidade dos serviços prestados pelo Estado, sem perder de vista os avanços alcançados na área fiscal. Nesse sentido, percebeu-se que a utilização de informações sobre os custos das atividades e dos bens e serviços ofertados pelas organizações públicas é necessária para o desenvolvimento da gestão.

Assim, em 2005, por meio da Portaria Interministerial nº 945, foi criada a Comissão Interministerial de Custos com o objetivo de elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação do Sistema de Custos na Administração Pública federal. Integraram esta comissão especialistas de diversas áreas da Administração Pública, tais como: planejamento, orçamento, administração financeira, contabilidade pública, controle interno, gestão de recursos humanos e gestão de custos.

A comissão tinha a expectativa de que a implantação de sistemas de custos deva contribuir favoravelmente para o melhor aproveitamento dos recursos públicos, especialmente no contexto de restrição fiscal do Estado. Além disso, a gestão de custos pode proporcionar diversos outros benefícios, quais sejam: otimização dos resultados dos programas governamentais, maior qualidade e maior transparência

do gasto público, redução do desperdício, aprimoramento da qualidade do produto oferecido ao cidadão, aperfeiçoamento da gestão pública e melhor desempenho institucional (COMISSÃO INTERMINISTERIAL DE CUSTOS, 2005).

Assim, será imprescindível a utilização de informações da contabilidade para a apuração de custos nas organizações. Por isso, quanto mais aprimorados forem os dados contábeis, mais precisas serão as informações que poderão ser obtidas pelos sistemas de custos. Dessa forma, a evolução da contabilidade pública, no sentido da convergência aos princípios e às normas internacionais, será uma medida que trará impactos relevantes para o aprimoramento das informações de custos no governo federal.

Com isso, o governo terá uma referência mais precisa para poder reduzir seus custos, melhorando sua produtividade. O sistema também não introduzirá informações novas, mas trabalhará de forma mais eficiente com os bancos de dados do governo já existentes.

Em seus estudos, a comissão reconheceu como indispensável a instituição de um órgão central de custos no âmbito do governo federal, de modo que tal estrutura administrativa conte com as seguintes atribuições:

- Normatizar os padrões mínimos a serem observados no desenvolvimento e na operacionalização dos sistemas de custos.
- Monitorar o desenvolvimento e a implantação de sistemas de custos sob a responsabilidade de cada organização federal.
- Dar orientação técnica aos órgãos e às entidades, no que couber, sobre mensuração e gestão de custos.
- Promover a gestão do conhecimento em custos.
- Coordenar as ações de capacitação em gestão de custos.

Nesse contexto, em abril de 2009, o Ministério da Fazenda (MF), por intermédio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) assumiu a responsabilidade de desenvolver e instaurar o Sistema de Informação de Custos na Administração Pública Federal. Para tanto, vem desenvolvendo ações conjuntas com o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) e o Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro) para apresentar um sistema que possa gerar informações que auxiliem a tomada de decisão do gestor público, bem como o controle e a avaliação da eficiência, da eficácia e da efetividade, relativos aos programas em execução ou já executados.

Por fim, espera-se que haja uma mudança de paradigma no governo brasileiro, uma vez que o reconhecimento da despesa pública evoluirá de forma gradual para a adoção dos critérios usuais da ciência contábil, conforme adotado no setor privado. Assim, imagina-se que o Sistema de Custos acompanhará a evolução das práticas contábeis e atingirá os desígnios pelos quais ele foi criado.

### **3.4 CASOS PRÁTICOS**

Não obstante os esforços no sentido de implantar o novo Sistema de Informação de Custos da Administração Federal, a formulação da política de custos deve ser tal que venha a fortalecer as iniciativas precursoras no setor público. Afinal, deve-se abarcar a pluralidade de abordagens existentes, consolidando e disseminando o conhecimento de gestão já adquirido, propiciando às demais organizações federais um leque mais rico de experiências e possibilidades.

Nesse sentido, merecem registro as experiências pioneiras com sistemas de custos na Administração Pública, tais como: Comando da Aeronáutica, Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS) do Comando da Marinha, Siscustos, do Comando do Exército, Síncrotron do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq), Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação (Sesu-MEC), Banco Central do Brasil (Bacen), Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia (Inmetro), Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (Embrapa), Superior Tribunal de Justiça (STJ), entre outras.

A seguir, serão apresentados três casos práticos no setor público no que tange ao Sistema de Custos, a saber: Bacen, Embrapa e STJ. Tais instituições foram escolhidas por representarem três pessoas jurídicas diferentes no âmbito do Poder Executivo federal. O Bacen e a Embrapa, como entidades da administração indireta, possuem personalidade jurídica de direito público (autarquia) e privado (empresa pública) respectivamente. Por sua vez, o STJ, como órgão da administração direta, representa a União. Assim, buscou-se retratar realidades diferentes no universo da Administração Pública federal.

#### **a) Bacen**

O Banco Central do Brasil (Bacen) é uma autarquia federal integrante do Sistema Financeiro Nacional (SFN), criado em 31 de dezembro de 1964, com a promulgação da Lei nº 4.595. Sua missão é assegurar a estabilidade do poder de compra da moeda e um sistema financeiro sólido e eficiente.

O Sistema de Custos e Informações Gerenciais (SCIG) foi implantado no Banco Central do Brasil, entre abril de 2002 e junho de 2003, com o objetivo de apurar os custos das atividades desempenhadas e dos produtos gerados pela instituição.

Esta iniciativa pioneira no âmbito do serviço público federal insere-se em um contexto de transformação dos princípios e das ferramentas de gestão vivenciado pelas organizações públicas nos últimos anos, a partir de exemplos observados em diversos países, sob a influência do movimento denominado Nova Administração Pública. Com isso, surge a necessidade de aprimoramento da apuração dos custos nos diversos entes governamentais, com vista ao aumento da eficiência nesse setor (BACEN, 2004).

O desenvolvimento do projeto do Sistema de Custos previa a implantação de forma corporativa, abrangendo todos os departamentos do banco e as operações a eles relacionadas, tendo como objetivos principais:

- Mensurar e controlar os custos administrativos do banco.
- Quantificar o valor dos serviços oferecidos à sociedade (macroprocessos).
- Mensurar o grau de eficiência e eficácia no desempenho de suas funções.
- Subsidiar o planejamento da entidade e auxiliar no controle de sua execução.
- Atender às exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal.

A partir da realização de estudos prévios, definiu-se a metodologia *Activity-Based Costing* (ABC) como a mais apropriada à organização, uma vez que possibilita a alocação das despesas administrativas aos produtos e serviços e permite a mensuração dos custos que não agregam valor, de modo a contribuir para a melhor análise dos processos de trabalho, eliminar desperdícios e otimizar o uso dos recursos orçamentários (BACEN, 2004).

Nesse contexto, a principal característica do método ABC, quando comparada com os métodos tradicionais de apuração de custos, é o tratamento refinado dos custos indiretos. Ela é composta por três dimensões principais: *i*) os recursos; *ii*) as atividades; e *iii*) os objetos de custos. Os objetos de custos (produtos ou serviços que se desejam custear), para serem oferecidos, demandam a execução de atividades (combinação de diversos recursos para gerar determinado serviço) que necessitam dos recursos envolvidos em todos os gastos decorrentes da gestão e operação do negócio. Dessa forma, por meio do estabelecimento de direcionadores de custos (taxas de consumo/alocação de custos) de recursos para atividades e de atividades para objetos de custos, obtém-se o custo dos objetos de custos.

No Banco Central, as informações de custos provenientes dos seus vários sistemas são capturadas, por meio de interfaces, pelo Módulo de Captura e Consolidação de Informações (MCCI). Esse módulo, por sua vez, possui, além das interfaces, o módulo de apontamentos, no qual os servidores, regularmente, apontam seus percentuais de horas trabalhadas nas diversas ações (atividades ou projetos) (FARIA, 2010).

Enfim, implantado há sete anos, o Sistema de Custos possibilita avaliar as cargas de trabalho por sistema administrado em cada uma das regionais do Banco Central, avaliar o potencial de trabalho, identificar o tipo de conhecimento desenvolvido em cada local e redistribuir a gestão dos sistemas, o que possibilitou a otimização dos processos de trabalho no que tange à gestão dos recursos.

## **b) Embrapa**

A Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (Embrapa), empresa pública de direito privado, vinculada ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento

(Mapa), foi criada em 26 de abril de 1973. Sua missão é viabilizar soluções para o desenvolvimento sustentável do espaço rural, com foco no agronegócio, por meio de geração, adaptação e transferência de conhecimentos e tecnologias, em benefício dos diversos segmentos da sociedade brasileira.

Em 1996, a Embrapa desenvolveu e implantou em todas as unidades seu primeiro Sistema de Custos. Concebido para ser um sistema simples e provisório, enfrentou dificuldades de operacionalização e foi utilizado até o ano de 2003.

Conforme Coelho (2007), devido às limitações, em 1999, foi iniciado o desenvolvimento de um novo Sistema de Custos. Seus fundamentos foram:

- A necessidade de conhecer a sua real estrutura de custos para poder administrá-la com eficiência.
- O reconhecimento de que o sistema anterior já não atendia satisfatoriamente à administração.
- A melhoria contínua no processo de alocação de custos.
- Conhecer os custos dos macroprogramas, projetos, planos de ações, macroprocessos, processos, atividades e áreas.

Desse modo, de acordo com Alencar Filho (2010), o novo sistema foi desenvolvido com base na metodologia de custos ABC, sendo estruturado em três módulos: recursos (pessoal, material, equipamentos, instalações, serviços); atividades (administrar, gerenciar, planejar, pesquisar, controlar) e objetos de custos (macroprogramas, projetos, plano de ação, produtos, serviços).

O desenvolvimento do novo sistema foi focado na integração com outros sistemas corporativos existentes na empresa, para evitar retrabalho. O processo de implantação ocorreu no período de 2005 a 2008, de forma gradativa, em virtude das dificuldades de definições dos modelos de cada unidade e da dispersão geográfica da empresa.

Além disso, foram feitas reuniões para sensibilizar as chefias e os empregados; abordar os aspectos legais; mostrar o sistema aos empregados; definir as estratégias de implementação e definir o modelo de custos.

Por fim, atualmente, de acordo com Alencar Filho (2010), o sistema está em funcionamento, gerando os relatórios anteriormente citados, com vista a subsidiar os gestores da empresa com informações para a tomada de decisões. Além disso, ressalta-se que os custos referentes à depreciação ainda não estão sendo apropriados aos projetos de pesquisas, o que provoca distorções na apuração final dos custos de cada projeto.

### **c) STJ**

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), criado pela Constituição Federal de 1988, é a Corte responsável por uniformizar a interpretação da lei federal em todo o Brasil,

segundo os princípios constitucionais e a garantia e defesa do Estado de direito. É a última instância da Justiça brasileira para as causas infraconstitucionais, não relacionadas diretamente à Constituição. Como órgão de convergência da Justiça comum, aprecia causas oriundas de todo o território nacional, em todas as vertentes jurisdicionais não especializadas.

No período de 2006-2008, foi definida como meta estratégica do STJ, a redução do custo do processo judicial em 10%, em comparação ao biênio anterior. Com isso, foram adotadas medidas voltadas à otimização dos gastos com a atividade judicante do tribunal, figurando entre elas, como projeto estratégico, o desenvolvimento de um sistema de aferição de custos para o STJ (NASCIMENTO, 2008).

O planejamento do roteiro de execução do projeto foi dividido em módulos que, por sua vez, foram subdivididos em etapas, cujo monitoramento foi realizado por meio do MS Project (Sistema de Gerenciamento de Projetos), seguindo a Metodologia do PMBoK (PMI).

Devido à realidade operacional do Superior Tribunal de Justiça, o desenvolvimento do modelo seguiu as seguintes premissas: o custeio do processo judicial no STJ foi baseado no método do custeio por absorção; e cada processo judicial recebeu, diariamente e de maneira discriminada, cinco categorias de custos: a) custo da área administrativa; b) custo do apoio direto da área-fim; c) custo do apoio indireto da área-fim; d) custo de apoio especializado da área-fim; e e) produção de julgados (OLIVEIRA, 2008).

Desse modo, cada processo judicial recebeu custos diários da área administrativa e da área judiciária, e esta última está subdividida em quatro tipos de subáreas. Os custos mensais totais de cada uma dessas áreas serão divididos por 30 para se calcular o custo diário da área. A única diferença entre as formas de apropriação dos custos da área administrativa e das áreas-fim (são quatro espécies) está em que o custo diário da área administrativa será dividido pelo número de processos em todo o tribunal, ao passo que o custo diário de cada tipo de área-fim será dividido pelo número de processos na respectiva área. Essa diferença de apropriação reside no fato de que os processos judiciais não transitam pela área administrativa e ao transitarem pela área judiciária podem ou não passar por algumas unidades que a compõem (OLIVEIRA, 2008).

Enfim, os resultados alcançados com a implantação do Sistema de Análise Estratégica de Custos no STJ foram:

- a) Tornar os custos “visíveis” e elaborar programas para sua redução e otimização, de forma a permitir aos gerentes uma atuação mais eficaz sobre os recursos orçamentários disponibilizados ao STJ.
- b) Possibilitar o aperfeiçoamento das rotinas de trabalho, eliminando aquelas que não agregam valor ao serviço ou representam desperdício de recursos.



- c) Facilitar as avaliações de desempenho e produtividade.
- d) Viabilizar a apuração do custo do processo judicial.

### **3.5 ANÁLISE DOS CASOS APRESENTADOS**

Apesar de a literatura utilizada para apresentar os casos práticos ser inconclusiva com relação aos resultados obtidos após a implantação do Sistema de Custos, é possível perceber algumas semelhanças entre as instituições estudadas, a saber: a) todos os projetos foram pioneiros na Administração Pública no Brasil, uma vez que surgiram antes da implantação do oficial Sistema de Custos do Governo Federal; b) o sistema de custeio das três instituições surgiu com a necessidade de conhecer os custos da organização e aumentar a eficiência, devido ao alto grau de complexidade e diversidade de processos de trabalho, produtos, serviços e atividades; c) as instituições desenvolveram o Sistema de Custos para toda a organização ao invés de realizar um projeto-piloto que envolvesse um universo menor de áreas e processos de trabalho.

Por sua vez, uma diferença observada entre as três instituições foi com relação ao método de custos escolhido. Enquanto o Bacen e a Embrapa optaram por utilizar a metodologia de custos ABC estruturada em três módulos: recursos, atividades e objetos de custos; o STJ escolheu o método do custeio por absorção, dividindo em cinco categorias de custos: área administrativa, custo do apoio direto da área-fim, custo do apoio indireto da área-fim, custo de apoio especializado da área-fim e produção de julgados.

Verificou-se também que o desenvolvimento dos sistemas de custos em todas as instituições visou a criar instrumentos gerenciais de tomada de decisão ágil e eficaz, de modo a estimular uma cultura organizacional que tenha como um de seus valores básicos a qualidade do gasto público. Além disso, possibilitou aos gestores orientar melhor seus esforços, alocando recursos em atividades que agreguem valor à sociedade. Isto está perfeitamente em consonância com o disposto na LRF, citado no capítulo 2.

Por fim, as análises conduzidas no trabalho indicam que os aperfeiçoamentos alcançados por meio do uso do Sistema de Custos não são apenas possíveis, mas necessários, tendo em vista a modernização da Administração Pública. Entretanto, uma vez consolidada a operacionalização de tais sistemas, é imprescindível buscar sua utilização gerencial, sob pena de reduzir as iniciativas a simples rotinas burocráticas a serem cumpridas.

## **4 LIMITAÇÕES E RECOMENDAÇÕES**

### **4.1 LIMITAÇÕES E DIFICULDADES DO SISTEMA DE CUSTOS**

Toda e qualquer implantação de uma tecnologia de gestão nas empresas é acompanhada, invariavelmente, de algumas barreiras e dificuldades.

A criação de um Sistema de Custos gera muita expectativa, por isso é importante frisar que nenhum sistema é capaz de resolver todos os problemas; e, para atingir sua capacidade de funcionar como instrumento de administração, precisa desenvolver-se e aprimorar-se. Além disso, o sucesso de um sistema de informações depende do pessoal que o alimenta e o faz funcionar (MARTINS, 2003).

Além disso, outra limitação encontrada no serviço público é o fato de que apenas o cumprimento da lei é fundamental. Não faz parte de sua cultura a consciência de que é necessário cumpri-la, porém com bom desempenho, economia de recursos e satisfação dos usuários desses serviços (ALONSO, 1999 apud SILVA. DRUMOND, 2004).

Segundo Maltez (2004), apesar de o Sistema de Custos proporcionar benefícios, existem restrições comportamentais e técnicas importantes que devem ser destacadas. Entre elas estão:

I. Comportamentais e culturais:

- a) a ausência de cultura de custos no contexto organizacional;
- b) o nível elevado de burocracia;
- c) a resistência cultural pela existência de feudos; e
- d) o baixo interesse efetivo devido a aspectos de alternância do Poder Executivo.

II. Técnicas:

- a) a fragilidade nos sistemas de controles internos;
- b) o ativo permanente das entidades públicas, principalmente o imobilizado, não é atualizado periodicamente, por conseguinte não são calculadas depreciações, amortizações ou equivalentes, distorcendo de forma relevante os custos dos diversos serviços públicos disponibilizados;
- c) o período de competência seguido pela contabilização da despesa pública baseia-se no exercício civil que coincide com o financeiro. Os registros mensais são meramente financeiros;
- d) a contabilidade pública, na sua grande maioria, não contempla as despesas por centros de responsabilidade (departamentos);
- e) a inadequação entre a entrega do bem ou material e o seu efetivo consumo. Segundo Kohama (2001, p. 151) a despesa pública passa por quatro estágios: a fixação, o empenho, a liquidação e o pagamento. Destes, é na liquidação que ocorre a realização da despesa, ou seja, quando o gestor atesta o reconhecimento da entrega do bem ou da prestação do serviço;
- f) a tempestividade distinta entre a realização de serviços e o consumo do benefício propiciado por ele. Ex.: reformas e manutenções prediais são empenhadas e

liquidadas quando da sua realização, não se contemplando a diluição do potencial do benefício pelo acréscimo de período propiciado; e

- g) a ausência, em grande parte, da função controle, uma vez que os orçamentos são elaborados, mas não são acompanhados sistematicamente e criteriosamente. Devido a esse aspecto, há uma substantiva diferença qualitativa entre o orçamento e a execução orçamentária.

Alonso (1999, p. 9) também ressalta que “a medição de resultados ainda é feita de forma não sistemática e/ou inadequada na Administração Pública federal. Porém, com relação à medição de custos, a situação é ainda mais precária, pois não há tradição em se medir custos no serviço público”. Existem determinados serviços que possuem difícil mensuração e ainda ficam sem resposta, tais como: aulas, serviços de saúde, gestão de pessoal, gestão de compras, auditorias governamentais, serviços jurídicos, gestão de políticas públicas, processos de trabalho no governo e eficiência de cada organização do governo (ALONSO, 1999).

Desse modo, fatores como a barreira da cultura organizacional; a prioridade dada a outras áreas; a falta de apoio da alta direção e a necessidade de adequação dos sistemas de custos aos *softwares* existentes na empresa são dificuldades que ocorrem com frequência quando da implantação do Sistema de Custos.

Assim, observa-se que a cultura de custos no serviço público é insipiente, uma vez que poucas organizações mantêm um Sistema de Custos, e a maioria dos gestores públicos não detém conhecimento básico sobre mensuração e gestão de custos. Além disso, porquanto a vigência da LRF não assegura a implantação de sistemas de custos em toda a Administração federal, faz-se necessário que o governo adote medidas adicionais, tais como a “inauguração oficial” do Sistema de Custos do Governo Federal para que órgãos e entidades reconheçam as mudanças.

## 4.2 RECOMENDAÇÕES

Todo trabalho que envolve o Sistema de Custos deve ser acompanhado por relatórios gerenciais, a fim de obter resultados conclusivos e consistentes, de modo a propiciar aos gestores subsídios à tomada de decisão. Dessa forma, os relatórios devem apresentar as informações e os dados da maneira mais simples possível, mesmo que o assunto tratado seja de natureza complexa. As informações devem ser oportunas e com linguagem acessível a todos da organização (SCHIER, 2008).

Além disso, conforme a Comissão Interministerial de Custos (2005), recomenda-se:

- A criação, por lei, de cargos para compor a estrutura das unidades setoriais e seccionais do Sistema (de gestão) de Custos, com cargos providos preferencialmente por pessoal altamente qualificado pelo programa de capacitação já em execução, dado que serão os ocupantes destes cargos que terão a responsabilidade estratégica de modelar os sistemas de indicadores de custos, assim como promover a otimização do desempenho com base na gestão (estratégica e operacional) de custos.

- A gestão do conhecimento em custos.
- A continuidade do programa de capacitação (que deverá ter caráter permanente).
- A adoção de um sistema de incentivos associados a desempenho institucional (devidamente mensurado).

Desse modo, as ações com foco na redução de custos devem ser determinadas quando da definição do projeto, pois, nesse momento, os processos críticos podem ser avaliados e otimizados, provocando impacto no desempenho global e assegurando a redução de custos. Porém, a avaliação requer a existência de padrões mínimos que possibilitem a comparação. Dessa forma, deve-se analisar: a) o que foi realizado e o que foi planejado; b) o que de fato ocorre e um padrão preestabelecido (*benchmark*); e c) o resultado presente e o passado.

Segundo Schier, “deve-se sempre realizar pesquisa junto aos colaboradores usuários com vistas a identificar possíveis falhas de informação, necessidade de novas informações e grau de utilidade dos relatórios” (2008, p. 81).

Por sua vez, deve-se levar em consideração que o melhor Sistema de Custos não é o mais perfeito, mas o que melhor se presta à tomada de decisão. Essa afirmação se associa a duas constatações: em primeiro lugar, desenvolver um Sistema de Custos em uma organização é tarefa que requer grande mobilização de recursos, inclusive humanos, perseverança, liderança e tempo para aperfeiçoamento progressivo; em segundo lugar, diante das inúmeras limitações a que estão sujeitos tais sistemas, cabe maximizar os esforços desenvolvidos, buscando-se as soluções mais simples e que melhor permitam viabilizar informações necessárias à tomada de decisão (COMISSÃO INTERMINISTERIAL DE CUSTOS, 2005).

Finalmente, segundo Maltez (2004), as informações de custos deverão cumprir um conjunto de requisitos:

- Os benefícios propiciados pelas informações de custo devem superar os custos necessários para obtê-las.
- Devem ser relevantes, ou seja, devem ser úteis ao processo decisório, o que significa: ter poder preditivo, permitindo antecipar, corrigir ou confirmar expectativas.
- Devem ser oportunas.
- Devem ser confiáveis, ou seja, representar os fatos com fidelidade, neutralidade e de forma verificável.

## **5 CONCLUSÃO**

Neste trabalho foram apresentados alguns conceitos relacionados à gestão de custos, destacando suas aplicações no setor público. Foram apontados alguns benefícios e restrições para implantação de sistemas de custos na Administração Pública. Procurou-se mostrar, ao longo do texto, a supremacia dos benefícios em contraste com as limitações, destacando-se os aspectos gerenciais.

Entretanto, constatou-se que a implantação do Sistema de Custos deve ocorrer de forma gradativa, devido às limitações citadas. Nesse sentido, a política de custos deve ser clara na definição de quem deve fazer o que e como deve ser feito. Afinal, deve-se ponderar que o setor privado apura e gerencia custos há cerca de um século, enquanto o serviço público começou recentemente a desenvolver experiências neste campo.

Nesse panorama, a necessidade de o setor público ser mais atuante no que tange à transparência dos gastos públicos e à prestação dos serviços com eficiência e menores custos deve extrapolar apenas o cumprimento da legislação. As ações devem estar voltadas para a busca de resultados relevantes para a sociedade, por meio da maximização dos recursos públicos. Diante da escassez desses recursos, é importante que seu uso seja feito de forma a produzir melhores resultados econômicos, tanto do ponto de vista quantitativo como qualitativo.

Porém, a diversidade das realidades organizacionais deve ser avaliada quando da definição do grau de complexidade dos sistemas de custos a serem implantados. De forma que eles sejam modelados com o intuito de atender às necessidades de cada organização, pois a natureza dos serviços prestados por cada instituição é afetada pelo modelo de gestão específico e pela forma como os processos de trabalho são estruturados. Portanto, não é conveniente a padronização de sistemas de custos para toda a Administração Pública federal sem flexibilidade.

Adicionalmente, faz-se necessário o desenvolvimento de uma cultura de apuração de custos no setor público com o envolvimento de servidores, dirigentes de todos os Poderes, além das universidades onde o trabalho de pesquisa poderá aprimorar a gestão dos recursos públicos.

Para finalizar, recomenda-se que sejam aprofundados os estudos relativos à implantação e à utilização de sistemas de custos em instituições públicas, principalmente quanto às peculiaridades de determinados serviços de difícil mensuração, tais como: aulas, serviços de saúde, gestão de pessoal, gestão de compras, auditorias governamentais, serviços jurídicos, gestão de políticas públicas, processos de trabalho no governo e eficiência de cada organização do governo.

## REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz. O impacto do modelo gerencial na administração pública: um breve estudo sobre a experiência internacional recente. **Cadernos Enap**, n. 10, 1997.

ALENCAR FILHO, Rui de Assis. **Sistema de Custos no Governo Federal: uma abordagem teórica**. Monografia (Especialização em Contabilidade Pública)– Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (Face), Universidade de Brasília, Brasília, 2010..

ALONSO, Marcos. Custos do serviço público. **Revista do Serviço Público**, ano 50, n. 1, 1999.

ANDRADE, Nilton de Aquino; BATISTA, Daniel Gerhard; SOUSA, Cleber Batista de. **Vantagens e desvantagens da utilização do Sistema de Custeio ABC**. Fae Business School, Curitiba, 2004.

ARAGÃO, Cecília Vescovi de. Burocracia, eficiência e modelos de gestão pública: um ensaio. **Revista do Serviço Público**, Enap, ano 48, n. 3, 1997.

ARAÚJO, Cletiane Medeiros; COSTA, Saulo Felipe. O alcance da política de *downsizing* no setor público do poder Executivo brasileiro. **Caos: Revista Eletrônica de Ciências Sociais**, João Pessoa, Universidade Federal da Paraíba, n. 15, mar. 2010.

BANCO CENTRAL DO BRASIL – BACEN. **O Sistema de Custos do Banco Central do Brasil: um estudo do caso**. Brasília, 2004. Disponível em: <[http://www.bcb.gov.br/htms/sobre/sistema\\_de\\_custos\\_bid.pdf](http://www.bcb.gov.br/htms/sobre/sistema_de_custos_bid.pdf)>. Acesso em: 16 out. 2010.

BARCELOS, Carlos Leonardo Klein; SOBRAL, Yves Dumaresq; LUSTOSA, Paulo Roberto Barbosa. **Orçamento público gerencial e mensuração do valor agregado: uma abordagem da teoria da gestão econômica**. In: V CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, São Paulo, 2005.

BARBOSA, Evanir Lenhardt. **Controle interno da Administração Pública: instrumento de controle e de gerenciamento**. Porto Alegre, 2002. Disponível em: <<http://www.tce.rs.gov.br/artigos/pdf/contr-interno-adm-publ.pdf>> Acesso em: 12 out. 2010.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm). Acesso em: 19 maio 2010.

BUENO, Ricardo Luiz Pereira. Estudos organizacionais, reforma administrativa e eficiência: uma convergência possível? In: XXX ENCONTRO DA ANPAD. **Anais...** Salvador, 2006.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. **Sistema de Controle Interno**. 2008. Disponível em: <<http://www.tce.to.gov.br/seminarioLRF/documento/apostila.pdf>>. Acesso em 30 out. 2010.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração geral e pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

COELHO, Antônio R. A. **Sistemas de Custos – SIC**. 2007. Disponível em: <[http://www.google.com.br/url?sa=t&rcct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=3&ved=0CEMQFjAC&url=http%3A%2F%2Faplicaext.cjf.jus.br%2Fphpdoc%2Fpages%2Fsen%2Fportaldaeducacao%2Ftextos\\_fotos%2Fcustos%2Fapresentacao%2520EMBRAPA.ppt%3FPHPSESSID%3D7728c4bcd0d9df3dac61c9cbcd9aa522&ei=xblsT8u1FOLv0gH6oZCwBg&usq=AFQjCNEtz-Q8T7GgTwk8s5ms4vOJvXcIw&sig2=phgWdNUcPX4Bij2RxGGkBA](http://www.google.com.br/url?sa=t&rcct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=3&ved=0CEMQFjAC&url=http%3A%2F%2Faplicaext.cjf.jus.br%2Fphpdoc%2Fpages%2Fsen%2Fportaldaeducacao%2Ftextos_fotos%2Fcustos%2Fapresentacao%2520EMBRAPA.ppt%3FPHPSESSID%3D7728c4bcd0d9df3dac61c9cbcd9aa522&ei=xblsT8u1FOLv0gH6oZCwBg&usq=AFQjCNEtz-Q8T7GgTwk8s5ms4vOJvXcIw&sig2=phgWdNUcPX4Bij2RxGGkBA)>. Acesso em: 25 out. 2010.

COMISSÃO INTERMINISTERIAL DE CUSTOS. Secretaria de Orçamento Federal. **Relatório Final**. Brasília, 2005.

COUTINHO, Marcelo James Vasconcelos. Administração pública voltada para o cidadão: quadro teórico-conceitual. **Revista do Serviço Público**, ano 51, n. 3, 2000.

CULAU, Ariosto Antunes; FORTIS, Martin Francisco de Almeida. **Transparência e controle social na administração pública brasileira: avaliação das principais inovações introduzidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal**. In XI CONGRESSO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, Ciudad de Guatemala, 2006.

DUARTE, Reinaldo Boeira. **Procedimento para implantação da gestão baseada em atividades como instrumento de apoio à gestão pública municipal**. 2002. Disponível em: <<http://www.tede.ufsc.br/teses/PEPS2916.pdf>>. Acesso em: 18 maio 2010.

FARIA, Adriana Moreira Bastos de. **Sistema de Custos como Ferramenta de Gestão para o Setor Público**. In: III CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 2010, Brasília, 2010.

FERNANDES, Flávio Sátiro. **Prestação de Contas: instrumentos de transparência da administração**. 1997. Disponível em: <[http://www.jfjb.gov.br/esmafe/pdf\\_esmafe/PRESTAÇÃO%20DE%20CONTAS.pdf](http://www.jfjb.gov.br/esmafe/pdf_esmafe/PRESTAÇÃO%20DE%20CONTAS.pdf)>. Acesso em: 22 maio 2010.

FONSECA, Jaciara Zanolli da. **A contabilidade de custos: instrumento de vantagem competitiva**. 2003. Disponível em: <[http://www.fucape.br/\\_admin/upload/centro\\_pesquisa/41\\_a\\_contabilidade\\_de\\_custos.pdf](http://www.fucape.br/_admin/upload/centro_pesquisa/41_a_contabilidade_de_custos.pdf)> Acesso em: 12 dez. 2010.

GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externo e interno da administração pública**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

KETTL, Donald. F. A revolução global: reforma da administração no setor público. In: BRESSER PEREIRA, L.; SPINK, P. **Reforma do Estado e Administração Pública gerencial**. Rio de Janeiro: FGV, 1998.

JUNG, Carlos Fernando. **Metodologia científica: ênfase em pesquisa tecnológica**. 2003. Disponível em: <<http://www.geologia.ufpr.br/graduacao/metodologia/metodologiajung.pdf>>. Acesso em: 25 maio 2010.

LOPES, Cristiano Aguiar. **Os impactos da transparência governamental na efetividade dos gastos públicos e na consolidação da democracia**. In: XXXII CONGRESSO BRASILEIRO DE CIÊNCIAS DA COMUNICAÇÃO, Curitiba, PR, 2009.

LOPES, Kátia de Carvalho. **Profissionalização e gerencialismo na educação**. Relatório de Iniciação Científica CNPq. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2007.

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. Tese (Doutorado)-Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2002.

MALTEZ, Emílio. **Implantação de Sistemas de Custos no Setor Público: um caso real antes da Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2004. Disponível em: <<http://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/sistema/CGM/Apresenta%E7%E3o/artigos>> Acesso em: 28 maio 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

NASCIMENTO, Maria Luisa do. **Sistema de custos do Superior Tribunal de Justiça: uma abordagem para gestão estratégica de custos na administração pública**. Brasília, DF, 2008. 38 f. Monografia. Instituto de Cooperação e Assistência Técnica (Icat) do Centro de Ensino Unificado do Distrito Federal (UniDF), 2008.

NEVES, José Luis. **Pesquisa Qualitativa: características, usos e possibilidades**. 1996. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/cad-pesq/arquivos/c03-art06.pdf>>. Acesso em: 25 maio 2010.

NONES, Giarcarlo Bremer; VENSON, Silvane Medeiros. **O princípio da eficiência e a estabilidade dos servidores públicos**. 2009. Disponível em: <[http://tjsc25.tj.sc.gov.br/academia/cejur/arquivos/Giancarlo\\_Bremer\\_Nones-Silvane\\_Medeiros\\_Venson.pdf](http://tjsc25.tj.sc.gov.br/academia/cejur/arquivos/Giancarlo_Bremer_Nones-Silvane_Medeiros_Venson.pdf)>. Acesso em: 25 maio 2010.

OLIVEIRA, Janailton Goulart de. **Gerenciamento de custos na administração pública: o caso do Superior Tribunal de Justiça – STJ**. 2008. 42 f. Trabalho



de Conclusão de Curso – Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação, Universidade de Brasília, 2008.

PEREIRA, Bresser. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado**. 2005. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/PlanoDiretor/planodiretor.pdf>>. Acesso em: 18 maio 2010.

POMPERMAYER, Cleonice Bastos; LIMA, João Evangelista Pereira. **Gestão de Custos. Finanças Empresariais**, Curitiba, v. 4, 2002.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Gestão Prática de Custos**. Curitiba: Juruá, 2008.

SILVA, Ana Paula Ferreira da; SOUZA, Erica Xavier de; FALK, James Anthony; MIRANDA, Luiz Carlos. Estudo dos métodos de custeio mais utilizados pelos hospitais do Recife. In: 2º SEMINÁRIO USP DE CONTABILIDADE, 2002, São Paulo. **Anais...** 2002, v. 1, p. 1-15.

SILVA, Idenilson Lima; DRUMOND, Romeu Bizo. **A necessidade da utilização de sistema de custos e de indicadores de desempenho na administração pública**. In: 4º CONGRESSO DA USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2004. São Paulo: USP, 2004.

SILVA, Luciano Ferreira da. **Contabilidade hoteleira em uma visão de gerenciamento de custos**. 2007. Disponível em: <<http://www.artigocientifico.com.br/pesquisadores/?mnu=2&smnu=5&id=14135>>. Acesso em: 22 out. 2010.

# O princípio da segurança jurídica e a modificação da interpretação da lei tributária no âmbito da Administração Pública Federal

Rodrigo Augusto Verly de Oliveira

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Especialista em Direito Tributário pela Esaf

---

## Resumo

*Este trabalho trata do princípio da segurança jurídica e de sua correlação com a mudança da interpretação da lei tributária no âmbito da Administração Pública federal; investiga o alcance da segurança jurídica na tributação, especialmente por meio de seus subprincípios – legalidade e proteção da confiança; examina, sob o prisma constitucional, os dispositivos legais que tratam da modificação de interpretação no âmbito administrativo; examina caso concreto em que a alteração de critério jurídico, promovida pela administração tributária, ensejou a majoração do imposto sobre a renda de pessoas jurídicas; conclui no sentido da proteção de determinadas situações jurídicas consolidadas.*

## Palavras-chave

*Segurança jurídica; Legalidade; Proteção da confiança; Mudança de interpretação.*

## Abstract

*This paper regards the principle of legal security and its correlation to the change of the interpretation of tax legislation within the federal government; it investigates the reach of that legal security in taxation, especially through its subprinciples – lawfulness and protection of trust; it examines, from the constitutional point of view, the legal provisions which regard the change of interpretation by the government; it examines a real case in which the change of legal criterion, promoted by the tax authority, increased the tax on the revenues of legal entities; it concludes in the sense of protecting given legal situations which have been consolidated.*

## Keywords

*legal security; Lawfulness; Protection of trust; Interpretation change.*

## 1 INTRODUÇÃO

A complexidade da legislação tributária federal e a sistemática de lançamento por homologação demandam da Administração Pública uma constante atividade de orientação ao cidadão. Com o intuito de uniformizar a interpretação da norma tributária e estabelecer um tratamento isonômico entre os contribuintes que se encontram na mesma situação, são elaborados atos normativos secundários, atos declaratórios interpretativos, pareceres e soluções de consulta fiscal. Em determinados casos, em virtude de reiteradas decisões administrativas ou judiciais, ou em razão da própria falta de clareza da legislação, a Administração vê-se obrigada a alterar a interpretação originalmente consignada.

No presente artigo, busca-se analisar a reação do ordenamento jurídico à modificação exegética desfavorável ao contribuinte, não fazendo parte deste estudo a mudança de interpretação no âmbito do Poder Judiciário, tampouco as questões relativas ao controle abstrato de constitucionalidade – e seus efeitos em relação a fatos passados.

Inicialmente, será realizada breve investigação do alcance do princípio da segurança jurídica na tributação, cuja vagueza conceitual pode ser reduzida a partir do estudo de seus subprincípios. Em seguida, os dispositivos legais que tratam do processo de consulta, da revisão do lançamento, da modificação de critérios jurídicos pela administração fazendária e da observância de normas complementares pelo contribuinte serão interpretados sob o prisma constitucional.

Por fim, será realizado o estudo de caso prático em que a Fazenda Pública, ao alterar o conceito de serviços hospitalares previsto na Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, acabou por majorar a carga tributária de determinadas pessoas jurídicas que apuram o imposto de renda com base no lucro presumido.

## 2 SEGURANÇA JURÍDICA NA TRIBUTAÇÃO

A preocupação do legislador constituinte com a segurança jurídica, expressa em diversos dispositivos constitucionais, demonstra a grande relevância desse princípio, bastante referenciado no direito tributário. Em virtude da larga amplitude semântica do preceito constitucional, sua correta aplicação pressupõe a investigação do seu conteúdo, das formas como ele se concretiza e da maneira como os tribunais superiores o interpretam.

### 2.1 A SEGURANÇA JURÍDICA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A Constituição Federal (CF) de 1988, em seu preâmbulo, menciona a segurança como um dos bens jurídicos que devem ser protegidos pelo Estado de Direito. O artigo 5º dispõe que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade”, nos termos que estabelece. No artigo 6º, a segurança encontra-se inserida no rol de direitos sociais.<sup>1</sup> Já o artigo 103-A, § 1º, ao tratar da súmula vinculante, faz referência à insegurança jurídica.<sup>2</sup>

Apesar da vasta utilização da expressão segurança no corpo constitucional, a doutrina, em grande parte, entende que a segurança jurídica se encontra implícita na Constituição, sendo informada por diversos dispositivos constitucionais.<sup>3</sup> Levando-se em consideração que os princípios implícitos são tão relevantes quanto os explícitos,<sup>4</sup> o interessante é o reconhecimento da segurança jurídica como princípio constitucional, postulado do Estado de Direito.<sup>5</sup>

1 CF/88. Art. 6º. São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição. BRASIL. Constituição (1988). Artigo 6º. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 5 ago. 2010.

2 CF/88. Art. 103-A, § 1º. A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a Administração Pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica. BRASIL. Constituição (1988). Artigo 103-A, § 1º. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 5 ago. 2010.

3 José Afonso da Silva, por exemplo, defende que tal princípio decorre dos incisos XXXVI a LXXIII do art. 5º da Constituição. SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 122.

4 Nesse sentido, Borges (2002, p. 2) explica que a diferença é apenas formal, não havendo distinção quanto ao grau de positividade. BORGES, José Souto Maior.

5 Assim entendem o STF e o STJ. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. MS nº 24.268, Minas Gerais. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 5 de fevereiro de 2004. **Diário da Justiça**, 17 set. 2004; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. MS nº 22.357, Distrito Federal. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 27 de maio de 2004. **Diário da Justiça**, 5 nov. 2004; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª T. REsp nº 658.130, São Paulo. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 5 de setembro de 2006. **Diário da Justiça**, 28 set. 2006.

Tendo em vista a abertura semântica inerente à referida diretriz axiológica, torna-se necessário especificar o seu alcance por meio dos subprincípios constitucionais que a informam – em especial, para os fins aqui propostos, a legalidade e a proteção da confiança.

## 2.2 SEGURANÇA JURÍDICA E LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

A legalidade tributária, visualizada como regra constitucional (CF/88, art. 150, I), estabelece a impossibilidade de instituição ou majoração de tributos por outro ato que não seja a lei em sentido estrito: formal e material. Em sentido formal, a lei “é o ato jurídico produzido pelo órgão estatal competente para exercer a função legislativa, com observância do processo para tanto estabelecido pela Constituição” (MACHADO, 2004, p. 38-39).

Em sentido material, a lei é um ato geral (voltado para pessoas indeterminadas, que se enquadrem em seus preceitos) e abstrato (voltado para casos indeterminados, que se subsumam à norma). Nesse sentido, o preceito não comporta exceções, a não ser aquelas já previstas no próprio texto constitucional – é o caso dos impostos cujas alíquotas podem ser aumentadas por órgão integrante do Poder Executivo,<sup>6</sup> atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei (CF/88, art. 153, § 1º).

Como princípio constitucional, a legalidade é informada por alguns dispositivos constitucionais (CF/88, art. 5º, II; art. 37, *caput*; e art. 150, I), sendo explicitada por determinados dispositivos infraconstitucionais (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional – CTN, arts. 97 a 99), alcançando elevada amplitude semântica e abarcando diversos significados, tais como: tipicidade fechada, determinabilidade fática (ÁVILA, 2006, p. 316-318), proibição de regulamentos independentes, vedação à analogia, proibição de delegação legislativa, vinculação do lançamento à lei e autotutela – cabendo destacar aqui os dois últimos.

### 2.2.1 VINCULAÇÃO DO LANÇAMENTO À LEI E AUTOTUTELA

A vinculação do lançamento à lei e a autotutela decorrem da combinação de dois dispositivos constitucionais: o da legalidade tributária (CF/88, art. 150, II) e o da legalidade administrativa (CF/88, art. 37, *caput*). Os princípios são explicitados pelo artigo 3º do CTN, que fixa a exigência de tributo “mediante atividade plenamente vinculada”.

Em seu sentido negativo, a legalidade impede que a Administração crie direitos ou obrigações sem previsão legal – em matéria tributária, o lançamento somente

<sup>6</sup> EMENTA: [...] I – É compatível com a Carta Magna a norma infraconstitucional que atribui a órgão integrante do Poder Executivo da União a faculdade de estabelecer as alíquotas do Imposto de Exportação. II – Competência que não é privativa do Presidente da República. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. RE nº 570.680, Rio Grande do Sul. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 28 de outubro de 2009. *Diário da Justiça Eletrônico*, 4 dez. 2009.

pode ser efetuado na forma da lei. Assim compreendido, o princípio contrapõe-se à autonomia da vontade, existente no âmbito das relações particulares.

Em seu sentido positivo, a legalidade determina que a Administração não se abstenha de fazer aquilo que a lei determina: fala-se em poder-dever de agir da autoridade pública. Nesse sentido, Meirelles (1998, p. 92) consignou que “o poder do administrador público, revestindo ao mesmo tempo o caráter de dever para a comunidade, é insuscetível de renúncia pelo titular”. Em matéria tributária, a autoridade fiscal deve efetuar o lançamento sempre que a lei assim determinar<sup>7</sup> – ressalvada a hipótese de extinção do direito da Fazenda por decurso de prazo. Trata-se de ato administrativo vinculado, que não pode ser dispensado por razões de conveniência ou oportunidade.

A autotutela encontra-se consagrada em duas súmulas do STF: a Súmula nº 346 dispõe que “a Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos” e a Súmula nº 473 consigna que:

A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

A orientação sumular foi positivada no âmbito do processo administrativo federal pelo artigo 53 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, ao dispor que “a Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos”.

Trata-se, contudo, de norma jurídica que decorre diretamente da Constituição, pois, conforme estabelece Di Pietro (2007, p. 64), “se a Administração Pública está sujeita à lei, cabe-lhe, evidentemente, o controle da legalidade”.

### 2.3 SEGURANÇA JURÍDICA E PROTEÇÃO DA CONFIANÇA LEGÍTIMA

O princípio da proteção da confiança é reconhecido, pelo STF, como elemento do princípio da segurança jurídica.<sup>8</sup> Significa dizer que a Corte Suprema confere

7 Nessa esteira, o STJ consignou que o mandado de segurança preventivo, em matéria tributária, mostra-se cabível quando o contribuinte praticar o suposto fato gerador, não havendo que se falar, nesses casos, em impetração contra lei em tese. O justo receio, pressuposto para a impetração do *mandamus*, decorre do fato de o lançamento ser atividade plenamente vinculada, a ser exercida pela autoridade administrativa sempre que ocorrer, no mundo fático, a hipótese de incidência prevista em lei. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª T. REsp nº 119.239, Pernambuco. Relator: Min. Ari Pargendler. Brasília, 17 de novembro de 1997. *Diário da Justiça*, 6 abr. 1998.

8 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 1ª T. AgR no AgR no AgR no AgR no RE nº 348.364, Rio de Janeiro. Relator: Min. Eros Grau. Brasília, 14 de dezembro de 2004. *Diário da Justiça*, 11 mar. 2005; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. MS nº 22.357, Distrito Federal. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 27 de maio de 2004. *Diário da Justiça*, 5 nov. 2004; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. MS nº 24.268, Minas Gerais. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, 5 de fevereiro de 2004. *Diário da Justiça*, 17 set. 2004.

à proteção da confiança o *status* de princípio constitucional, o que permite a sua ponderação, em casos concretos, com outros valores também tutelados pela Constituição.

O alcance do princípio pode ser investigado a partir de diversos precedentes judiciais. Em matéria tributária, por exemplo, o STJ consignou que a proteção da confiança impede: (1) a exclusão do contribuinte de programa de parcelamento em que houve a concordância tácita do Fisco e a ausência de oposição por um longo período;<sup>9</sup> e (2) a revogação, a qualquer tempo, de isenção concedida ao contribuinte mediante o implemento de determinadas condições.<sup>10</sup>

No âmbito da legislação infraconstitucional, a proteção da confiança encontra-se prestigiada por determinados dispositivos, que limitam a revisibilidade de atos administrativos e garantem a estabilização de determinadas situações jurídicas consolidadas: entre outros, o artigo 2º, parágrafo único, XIII, da Lei nº 9.784, de 1999, veda a aplicação retroativa de nova interpretação no processo administrativo federal<sup>11</sup> e o artigo 146 do CTN impede a aplicação retroativa de modificação de critério jurídico ao lançamento já efetuado.<sup>12</sup>

### 2.3.1 HARMONIZAÇÃO ENTRE A PROTEÇÃO DA CONFIANÇA E A LEGALIDADE

A legalidade e a proteção da confiança podem apontar soluções em sentidos opostos, apesar de resguardarem interesses igualmente protegidos pela Constituição. É que, embora a Administração possua o dever de corrigir ou anular os atos administrativos inválidos, a confiança legítima pode, em determinados casos, impedir os efeitos decorrentes da autotutela.<sup>13</sup> Trata-se da proibição de o Poder Público vir contra seus próprios atos (*nemo potest venire contra factum proprium*).<sup>14</sup>

9 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª S. REsp nº 1.143.216, Rio Grande do Sul. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 24 de março de 2010. **Diário da Justiça Eletrônico**, 9 abr. 2010.

10 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª T. AgRg no REsp nº 266.326, Santa Catarina. Relator: Min. Francisco Galvão. Brasília, 7 de outubro de 2004. **Diário da Justiça**, 16 nov. 2004.

11 Lei nº 9.784, de 1999. Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da [...] segurança jurídica [...]. Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação. BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Artigo 2º. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9784.htm> > . Acesso em: 5 ago. 2010.

12 CTN. Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Artigo 146. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm) > . Acesso em: 5 ago. 2010.

13 EMENTA: [...] 1. Não pode o administrado ficar sujeito indefinidamente ao poder de autotutela do Estado, sob pena de desestabilizar um dos pilares mestres do Estado Democrático de Direito, qual seja, o princípio da segurança das relações jurídicas. [...]. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 5ª T. REsp nº 645.856, Rio Grande do Sul. Relator: Min. Laurita Vaz. Brasília, 24 de agosto de 2004. **Diário da Justiça**, 13 set. 2004.

14 A proibição de comportamento contraditório (*nemo potest venire contra factum proprium*), a proteção da confiança e a boa-fé são princípios que se relacionam (ÁVILA, op. cit., p. 319).

Nas situações de conflito entre a legalidade e a proteção da confiança, a harmonização entre os princípios deve ser buscada a partir da análise de determinados fatores, tais como: (1) o grau de intolerância do ordenamento jurídico em relação ao ato viciado e (2) o tempo levado para a sua correção.

O primeiro revela-se importante na medida em que influencia a possibilidade de convalidação ou estabilização do ato administrativo, encontrando-se intimamente relacionado à capacidade de a sociedade absorver os efeitos decorrentes do ato administrativo ilegal. Embora não pareça apropriado afirmar que os erros da Administração possam ser considerados mais ou menos ilegais – o que implicaria admitir uma escala de legalidade –, é possível defender que os atos administrativos inválidos possam ser ordenados de acordo com a possibilidade de sua aceitação pelo Direito.<sup>15</sup>

O segundo também merece consideração, uma vez que o ato administrativo, enquanto não invalidado, produz efeitos que podem demandar sua preservação em razão de segurança jurídica: nesse sentido, a Lei nº 9.784, de 1999, veio positivar, no ordenamento pátrio, o prazo decadencial de cinco anos para a anulação de atos administrativos que produzam efeitos favoráveis ao administrado.<sup>16</sup>

### 2.3.2 PRESSUPOSTOS LÓGICOS DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA

A aplicação da proteção da confiança no caso concreto depende de três pressupostos: (1) o comportamento contraditório e prejudicial; (2) a concretização da confiança no plano individual; e (3) a boa-fé do administrado.

O comportamento contraditório e prejudicial diz respeito a atos administrativos conflitantes, que provoquem danos à esfera jurídica do cidadão. Se o comportamento administrativo não for contraditório, não haverá razão para a aplicação da proteção da confiança. Além disso, se o ato posteriormente introduzido for favorável ao cidadão, não haverá fundamento para a invocação do referido princípio.

A proteção da confiança depende, ainda, da concretização da confiança no plano individual. Não basta, para a aplicação do princípio, o simples ingresso do ato administrativo no ordenamento jurídico; faz-se necessária a comprovação, no caso concreto, de que o cidadão realmente confiou no ato administrativo, caso contrário, por imposição lógica, não haveria confiança a ser protegida. A respeito do assunto, Araújo (2009, p. 98) defende que a confiança, para merecer proteção jurídica, “não deve ser identificada como um mero estado psíquico interno, mas precisa

15 A clássica tese dicotômica de classificação dos atos administrativos quanto à invalidade – que procura distinguir os atos nulos dos anuláveis – cede espaço a teorias que vislumbram um espectro maior de possibilidades. Zancaner (2008, p. 107-121), por exemplo, classifica os atos administrativos em: absolutamente sanáveis, relativamente sanáveis, relativamente insanáveis e absolutamente insanáveis.

16 Lei nº 9.784, de 1999. Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé. BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Artigo 54. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9784.htm>>. Acesso em: 5 ago. 2010.

ser compreendida como um sentimento que foi capaz de se manifestar através de um comportamento específico”.

Também se revela como condição para a proteção da confiança a boa-fé do administrado, uma vez que a comprovação, no caso concreto, de que este não tenha agido com lisura ou lealdade resultaria em ausência de confiança legítima a ser protegida.<sup>17</sup> O cidadão que conhecia a antijuricidade do ato ou induziu o Poder Público a erro não deve contar com a proteção estatal; por essa razão, quando se fala em proteção da confiança, faz-se referência também à proteção da boa-fé.<sup>18</sup>

### **3 INTERPRETAÇÃO SUPERVENIENTE PREJUDICIAL AO CONTRIBUINTE E A REAÇÃO DO ORDENAMENTO JURÍDICO**

O texto escrito representa apenas o enunciado linguístico do legislador (DERZI, 2001, p. 653), o suporte físico da norma jurídica, que somente é obtida mediante interpretação. Por comportar mais de um significado, a norma é dinâmica: altera-se ao longo do tempo, ainda que não tenha havido alteração de quaisquer de seus dispositivos. Assim, uma nova interpretação corresponde a uma nova norma jurídica que, a rigor, não deve retroagir. Nessa esteira, Calmon (2006, p. 284) defende que:

Todo o Direito Tributário está marcado pela irretroatividade (legislação, administração e jurisdição) em prol dos justicáveis, ao suposto de que o Direito muda constantemente, seja pela inovação legislativa, seja pela inovação de sua interpretação da lei pela Administração.

A irretroatividade da nova interpretação encontrou reconhecimento legislativo no âmbito do processo administrativo federal: a Lei nº 9.784, de 1999, em seu artigo 2º, parágrafo único, XIII, estabeleceu que a Administração deve observar, entre outros critérios, “a interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação”.

Naquele mesmo ano, a Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, que dispõe sobre a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade, e a Lei nº 9.882, de 3 de dezembro de 1999, que dispõe sobre a arguição de descumprimento de preceito fundamental, também vieram prestigiar a estabilidade das relações jurídicas, estabelecendo, em seus artigos 27 e 11 respectivamente, a possibilidade de o STF modular os efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade, dando-lhes dimensão prospectiva ou estabelecendo termo inicial para a sua aplicação.

---

17 “Com efeito, quando a confiança for depositada – pelos administrados – por conta de atos inválidos praticados pela Administração Pública de natureza concreta, individual e pessoal, a incidência do princípio da proteção da confiança, por óbvio, restará condicionada à boa-fé do administrado, sendo essa, pois, pressuposto do princípio da proteção da confiança” (MAFFINI, 2006, p. 61-62).

18 A Lei nº 9.784, de 1999, positivou, pela primeira vez, a boa-fé no âmbito do direito público (GIACOMUZZI, 2002, p. 243).



Mais recentemente, a Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006, ao disciplinar a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo STF, estabeleceu, em seu artigo 4º, a possibilidade de modulação dos efeitos da referida súmula, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse público.<sup>19</sup>

No presente artigo, cumpre analisar os dispositivos infraconstitucionais que tratam: (1) da irretroatividade da interpretação consignada em processo de consulta; (2) da irrevisibilidade do lançamento quanto ao critério jurídico adotado; e (3) da mitigação dos efeitos retroativos de normas complementares.

### 3.1 IRRETROATIVIDADE DA INTERPRETAÇÃO CONSIGNADA EM PROCESSO DE CONSULTA

Na sistemática dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o contribuinte encontra-se obrigado a realizar todas as atividades inerentes à constituição do crédito tributário, sendo-lhe imprescindíveis o conhecimento e a compreensão de um enredado conjunto de leis, portarias, resoluções, instruções normativas. Nesse cenário, revela-se necessário um instrumento capaz de orientar o cidadão, dando-lhe segurança jurídica: trata-se do processo administrativo de consulta tributária.

Ao apresentar uma consulta dentro do prazo legal para pagamento do crédito tributário, o consulente deixa de ser considerado em falta ou em mora, uma vez que aguarda o posicionamento da Administração; na hipótese de a consulta ser considerada eficaz e sua solução desfavorecer o sujeito passivo, a multa de mora<sup>20</sup> e os juros de mora, relativos à matéria consultada, são considerados suspensos desde a protocolização do processo até o trigésimo dia seguinte ao da ciência de sua solução.<sup>21</sup>

O artigo 48 do Decreto nº 70.235, de 1972, conjugado com o artigo 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996,<sup>22</sup> determina que nenhum procedimento fiscal pode ser instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência da solução, não havendo nenhuma ressalva legal quanto ao fato de a consulta ter

19 Cuida-se da relativização do dogma relativo à eficácia *ex tunc* das decisões proferidas no âmbito do controle de constitucionalidade realizado pela Corte Suprema, em prol da necessária segurança jurídica.

20 O artigo 161 do CTN dispõe que não se aplicam juros de mora ao crédito não integralmente pago no vencimento, na pendência de consulta formulada pelo contribuinte. O código não tratou da multa de mora, inexistente à época de sua edição. Como o contribuinte que formula consulta ao fisco não deve ser considerado em falta ou em mora, a Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, esclarece, em seu art. 14, que o impedimento se dá também em relação à multa de mora. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 10 set. 2010.

21 Trata-se de efeito protetivo inaplicável a tributos retidos na fonte ou destacados na nota fiscal (autolancado), bem como a multas por atraso na entrega de declarações, conforme estabelece o art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm)>. Acesso em: 10 set. 2010.

22 A Lei nº 9.430, de 1996, ao prever instância única para o processo de consulta, derogou tacitamente o Decreto nº 70.235, de 1972. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9430.htm>>. Acesso em: 10 set. 2010.

sido apresentada antes ou depois do vencimento do tributo. Dessa forma, desde o protocolo do processo até a decisão da consulta, a Administração encontra-se proibida de instaurar procedimento fiscal em relação ao que foi consultado e, por conseguinte, de efetuar o respectivo lançamento.

Na hipótese de solução de consulta favorável ao consulente, a Administração fica impedida de efetuar lançamento relativo à matéria consultada com base em critério jurídico distinto. Isso não implica, contudo, a vinculação *ad aeternum* à interpretação consignada: é possível realizar a sua revisão, desde que sejam observados determinados procedimentos e limitações.

A modificação exegética pode ocorrer em razão de alteração de ofício ou em decorrência de recurso de divergência. A primeira dá-se quando a própria autoridade competente para a solução de consulta altera o entendimento nela expresso. A segunda ocorre nos casos em que duas ou mais superintendências regionais da Receita Federal do Brasil (RFB) emitem divergentes soluções de consulta relativas à mesma matéria e fundadas em idêntica norma jurídica, hipótese em que a uniformização do entendimento é realizada pela Coordenação de Tributação (Cosit) da Secretaria da Receita Federal (SRF), por meio de solução de divergência<sup>23</sup>.

Em ambas as hipóteses, ao estabelecer a impossibilidade de aplicação retroativa da nova interpretação – conforme se depreende da simples leitura do artigo 48, §§ 11 e 12, da Lei nº 9.430, de 1996<sup>24</sup> –, o legislador encarregou-se de proteger a confiança depositada pelo cidadão na primeira orientação proferida pela Administração.

Por se tratar de medida de garantia do direito do contribuinte à estabilidade, os referidos dispositivos legais somente podem ser invocados a seu favor; significa dizer que, embora a Lei nº 9.430, de 1996, não tenha feito essa distinção, a interpretação superveniente favorável pode sim retroagir. A fim de afastar qualquer dúvida, a Administração consignou, expressamente, no artigo 14, § 6º, da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, que “a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na Imprensa Oficial ou após a ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada”.

As medidas protetivas relacionadas ao processo de consulta pressupõem que o administrado tenha agido com lisura e lealdade: na hipótese de o consulente,

<sup>23</sup> O art. 48, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, atribuiu a competência para solução de consulta às superintendências regionais, com exceção daquelas formuladas por órgão central da Administração Pública ou por entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito nacional, de competência da Cosit.

<sup>24</sup> Lei nº 9.430, de 1996. Art. 48. [...] § 11. A solução da divergência acarretará, em qualquer hipótese, a edição de ato específico, uniformizando o entendimento, com imediata ciência ao destinatário da solução reformada, aplicando-se seus efeitos a partir da data da ciência. § 12. Se, após a resposta à consulta, a Administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dado ciência ao consulente ou após a sua publicação pela Imprensa Oficial. BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Artigo 48. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9430.htm>>. Acesso em: 10 set. 2010.

de alguma forma, induzir a Administração a uma decisão inadequada ou inaplicável ao caso,<sup>25</sup> não há outra solução senão a de invalidar com efeitos retroativos a solução de consulta favorável, em razão da inexistência de confiança legítima a ser protegida.<sup>26</sup>

### 3.2 INALTERABILIDADE DO LANÇAMENTO REGULARMENTE NOTIFICADO

O CTN estabelece uma série de limitações à modificação do lançamento: o artigo 145 do código prevê as únicas hipóteses de alteração (impugnação, recurso de ofício e iniciativa de ofício), o artigo 146 veda a retroatividade de novos critérios jurídicos e o artigo 149 estabelece as hipóteses em que o lançamento deve ser efetuado ou revisto de ofício – além de estabelecer um limite temporal em seu parágrafo único. Trata-se do princípio da inalterabilidade do lançamento, referenciado pela doutrina (DERZI, op. cit., p. 808).

A impossibilidade de revisar o lançamento somente ocorre após a sua notificação: o ato produzido pela autoridade administrativa não ingressa na realidade jurídica antes de sua publicidade. A notificação não é um ato desvinculado do ato de lançamento, faz parte dele<sup>27</sup>; daí a referência realizada no *caput* do artigo 145 do CTN ao lançamento “regularmente notificado ao sujeito passivo”.<sup>28</sup>

Com o intuito de garantir a estabilidade jurídica do contribuinte, o legislador impediu, expressamente, a revisão do lançamento em decorrência de modificação de critério jurídico (art. 146) e estabeleceu as únicas hipóteses em que o lançamento pode ser revisto: (1) quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; (2) quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; e (3) quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior (art. 149, VII a IX).<sup>29</sup> Consignou, ainda, o limite temporal previsto no parágrafo único do artigo 149,<sup>30</sup> que impede a revisão do lançamento após o transcurso do prazo decadencial para

25 Pode ocorrer de o contribuinte apresentar informações falsas ou omitir determinado dado relevante para a solução do processo de consulta.

26 Observa-se que o princípio da proteção da confiança possui uma função interpretativa bloqueadora, decorrente de seus pressupostos lógicos.

27 Trata-se de uma “condição integrativa do suporte físico do ato”, conforme exposto por Guerra (2008, p. 114-120).

28 CTN. Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I – impugnação do sujeito passivo; II – recurso de ofício; III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149. BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Artigo 145. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 10 set. 2010.

29 As limitações previstas no art. 149 do CTN não são aplicáveis à hipótese de revisão do lançamento para eximir o contribuinte de débito indevido. Nesse sentido, Xavier (2001, p. 241) afirma: “Esta proibição só deve prevalecer, no entanto, se o ato de revisão for desfavorável para o particular, pois só neste caso se justifica a função garantística da limitação; se o ato de revisão for favorável, nenhuma razão existe para limitar a plena apreciação da legalidade do ato, pelo que entendemos que a revisão não está submetida aos fundamentos rígidos do artigo 149 do Código Tributário Nacional, podendo, portanto, operar-se com base em erro de direito”.

30 CTN. Art. 149. Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública. BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Artigo 149. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 10 set. 2010.

a constituição do crédito tributário, fazendo coincidir, dessa forma, os prazos para efetuar e revisar o lançamento.

A comissão incumbida de elaborar o Anteprojeto do CTN há muito afirmava que a matéria se revestia de excepcional importância, ao afetar, “por um lado, o direito do fisco à constituição do crédito tributário em função da obrigação correspondente; e, por outro lado, o direito do contribuinte à estabilidade das situações jurídicas subjetivas regularmente constituídas”<sup>31</sup>. Frutos de juízo de valor entre a legalidade e a proteção da confiança, os dispositivos referenciados conferem segurança jurídica ao contribuinte, atribuindo eficácia preclusiva ao lançamento original.<sup>32</sup>

### **3.3 IRREVISIBILIDADE DO LANÇAMENTO QUANTO AO CRITÉRIO JURÍDICO ADOTADO: O ARTIGO 146 DO CTN**

O artigo 146 do CTN dispõe que:

A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

A análise do dispositivo permite vislumbrar, pelo menos, três sentidos para a expressão “critério jurídico”: (1) critério discricionário estabelecido em lei; (2) critério quanto à classificação de mercadoria; e (3) interpretação da norma jurídica.

Quanto ao primeiro significado, observa-se que, quando a lei estabelece alternativas que podem ser adotadas a critério da autoridade fiscal, a escolha de uma delas impede a aplicação de outra opção em relação ao mesmo fato gerador; assim, por exemplo, a determinação do lucro das pessoas jurídicas por meio de uma das alternativas previstas no artigo 51 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, é definitiva em relação ao mesmo fato gerador.<sup>33</sup>

Os critérios utilizados para fins de classificação de mercadorias também não podem ser alterados com efeitos retroativos. Nesse sentido, o STJ consignou que

31 TRABALHOS da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 208.

32 Nesse sentido, o STJ consignou que “o princípio da imutabilidade do lançamento tributário, insculpido no artigo 145, do CTN, prenuncia que o poder-dever de autotutela da administração tributária, consubstanciado na possibilidade de revisão do ato administrativo constitutivo do crédito tributário, somente pode ser exercido nas hipóteses elencadas no artigo 149, do Codex Tributário, e desde que não ultimada a extinção do crédito pelo decurso do prazo decadencial quinquenal, em homenagem ao princípio da proteção à confiança do contribuinte (encartado no artigo 146) e no respeito ao ato jurídico perfeito”. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª S. REsp nº 1.115.501, São Paulo. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 10 de novembro de 2010. *Diário da Justiça Eletrônico*, 30 nov. 2010.

33 Lei nº 8.981, de 1995. Art. 51. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo: [...]. BRASIL. Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Artigo 51. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8981.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8981.htm)>. Acesso em: 10 set. 2011.

“a revisão de lançamento do imposto, diante de erro de classificação operada pelo Fisco aceitando as declarações do importador, quando do desembaraço aduaneiro, constitui-se em mudança de critério jurídico, vedada pelo CTN”.<sup>34</sup> Ressalva-se, contudo, a possibilidade de alteração da classificação da mercadoria em virtude de erro de fato,<sup>35</sup> sendo possível observar diversos precedentes da Corte Superior nesse sentido,<sup>36</sup>

A análise do terceiro significado demonstra-se mais complexa, em razão da própria amplitude semântica da expressão “critério jurídico” e em virtude da falta de consenso doutrinário acerca do alcance dos seguintes institutos: erro de fato, erro de direito, erro na valoração jurídica do fato e erro de fato sobre o direito. A despeito da dificuldade conceitual, a análise do ordenamento jurídico permite distinguir os erros que fazem prevalecer a legalidade daqueles que exigem a estabilização do ato administrativo.

### 3.3.1 MUDANÇA DE INTERPRETAÇÃO, ERRO DE DIREITO E ERRO NA VALORAÇÃO JURÍDICA DO FATO: PREVALÊNCIA DA ESTABILIDADE

A simples mudança de interpretação administrativa não enseja maiores discussões acerca da aplicabilidade do artigo 146 do CTN: não há dúvidas de que o lançamento regularmente notificado não pode ser alterado em razão de mudança exegética; os problemas concentram-se nas hipóteses de erro de direito e erro na valoração jurídica do fato.

A distinção entre mudança de critério jurídico e erro de direito é sustentada por Machado<sup>37</sup> (2009, p. 86-88), ao defender que a primeira ocorreria quando a autoridade substituísse uma interpretação possível ou razoável por outra igualmente extraível da lei, enquanto o segundo poderia acontecer nas hipóteses em que a interpretação inicial fosse absurda. O autor sustenta, nessa esteira, que apenas a modificação de critério jurídico impediria a alteração do lançamento; na hipótese de erro de direito, o artigo 146 do CTN seria inaplicável e, por conseguinte, o lançamento poderia ser revisto.

A tese referenciada encontra, pelo menos, um contraponto: reconhecendo-se, a título de argumentação, a distinção entre a simples mudança de interpretação e o erro de direito, tem-se que, em ambas as hipóteses, não há autorização legal para a revisão do

34 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª T. REsp nº 1.112.702, São Paulo. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 20 de outubro de 2009. *Diário da Justiça Eletrônico*, 6 nov. 2009.

35 O erro de fato na classificação de mercadorias pode ocorrer, por exemplo, quando a amostra apresentada não representar corretamente o material comercializado. Em situações como essa, a classificação pode ser revista, com fundamento no artigo 149, IX, do CTN.

36 Cita-se recente julgado: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª T. REsp nº 1.149.025, São Paulo. Relatora: Min. Eliana Calmon. Brasília, 5 de novembro de 2009. *Diário da Justiça Eletrônico*, 20 nov. 2009.

37 Em outra obra, o autor reconhece que a doutrina majoritária não faz essa diferenciação. Id. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 203.

lançamento: com efeito, o legislador, ao ponderar os diversos interesses relacionados à matéria, estabeleceu, no artigo 149 do CTN, as únicas hipóteses que permitem a revisão de ofício do lançamento, não tendo incluído, entre elas, o erro de direito – tratando-se, a toda evidência, de escolha legislativa insuscetível de modificação pelo intérprete. Essa perspectiva permite afirmar que a distinção proposta por Hugo de Brito Machado, ainda que fosse admitida,<sup>38</sup> não seria de grande utilidade para fins de análise dos limites à revisibilidade do lançamento.

O erro na valoração jurídica do fato,<sup>39</sup> por sua vez, nada mais é do que um erro de direito – que implica a imutabilidade do lançamento. A partir do momento em que os eventos ingressam no mundo jurídico mediante relato linguístico credenciado para tanto, os fatos jurídicos apresentam-se para o aplicador da norma, que passa a valorá-los, fazendo incidir sobre eles a norma jurídica;<sup>40</sup> assim, a valoração jurídica do fato também é uma questão relacionada à aplicação da norma jurídica.

Portanto, a mudança de interpretação, o erro de direito e o erro na valoração jurídica do fato não ensejam a revisão do lançamento, tendo em vista a proteção conferida pelo legislador à estabilidade jurídica; cabendo ressaltar que eventual dolo, fraude ou simulação, por parte do contribuinte ou de terceiro em benefício daquele, afastaria a proteção da confiança legítima, ensejando a revisão do lançamento com fundamento no artigo 149, VII, do CTN.<sup>41</sup>

### **3.3.2 ERRO DE FATO: PREVALÊNCIA DA LEGALIDADE**

Ao efetuar a distinção entre erro de fato e erro de direito, a doutrina utiliza-se de diversos critérios. Santi (2001, p. 265), por exemplo, defende que o erro de fato se caracteriza pela “inadequação entre o conceito do fato e o subjacente fato material”, enquanto o erro de direito se individualiza pela “inadequação entre o conceito da norma e o enunciado prescritivo disposto empiricamente nos textos do direito positivo”. Em sentido semelhante, Carvalho (2009, p. 302-304) entende que o erro de fato pressupõe um desajuste de linguagem intranormativo (no interior do lançamento, por insuficiência de dados linguísticos informativos ou pelo uso indevido de construções de linguagem que fazem as vezes de prova), enquanto o

38 Em recente decisão, o STJ manifestou-se no sentido da impossibilidade da revisão do lançamento em decorrência de erro de direito, por se tratar de mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco. EMENTA: [...] 2. Esta Corte de Justiça entende que não é possível a revisão do lançamento de ofício em hipótese em que se configurou erro de direito. Nesse sentido, confira-se o teor da Súmula nº 227 do extinto TFR: "A mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento." 3. Agravo regimental desprovido. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª T. AgRg no AgRg no Ag nº 1.136.182, São Paulo. Relatora: Min. Denise Arruda. Brasília, 19 de novembro de 2009. *Diário da Justiça Eletrônico*, 10 dez. 2009.

39 O “erro na valoração jurídica do fato” é outro conceito usualmente referenciado pela doutrina (CALMON, 2009, p. 705).

40 A valoração jurídica dos fatos não se confunde com o exame de provas: a primeira encontra-se relacionada com questões de direito (subsunção do fato à norma), enquanto o segundo tem a ver com questões de fato (descrição da realidade por meio de provas).

41 CTN. Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...] VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação. BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Artigo 149. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 10 set. 2010.

erro de direito ocorre quando há um desacerto de linguagem internormativo (entre o lançamento, norma individual e concreta, e a norma geral e abstrata).

Para ambos os autores, o erro de direito caracteriza-se por um problema relativo à subsunção do fato à norma, enquanto o erro de fato se refere a um defeito enunciado na comparação entre o evento e o fato jurídico.<sup>42</sup>

Larenz (2005, p. 435), por outro prisma, afirma que as questões de fato podem ser descritas em linguagem corrente – ainda que os termos sejam incorporados à linguagem legislativa –, enquanto as questões de direito pertencem à qualificação do ocorrido com a ajuda dos termos cujo conteúdo significativo no contexto dado resultaria apenas do ordenamento jurídico. Dessa forma, as questões de fato estariam relacionadas a eventos passíveis de enunciação mediante a linguagem comum, como o nascimento e a morte; as questões de direito estariam adstritas a determinados institutos descritos juridicamente, como o conceito de renda.

Em que pese o esforço dogmático, a distinção entre erro de fato e erro de direito não é precisa.<sup>43</sup> Em face do campo de interseção existente entre a linguagem corrente e a linguagem jurídica, entre a descrição do evento e a aplicação da norma, surgem dúvidas nas hipóteses em que a comprovação da ocorrência do fato descrito no antecedente da norma tributária depende, necessariamente, da qualificação jurídica do fato. Nesse sentido, Neder e López (2002, p. 185-186) afirmam que “a dicotomia entre o erro de fato e o erro de direito causa dúvida e não é tecnicamente rigorosa, já que o fato que interessa ao Direito não é o bruto, mas sim o juridicamente qualificado” e que “a aplicação da norma pressupõe a valoração jurídica do fato da vida”.

Não obstante a dificuldade referenciada, tem-se que apenas o erro de fato no lançamento original suscita a sua revisão, nos termos do artigo 149 do CTN,<sup>44</sup> tendo em vista que o legislador, em juízo de ponderação próprio, entendeu que o erro quanto ao conhecimento da existência de determinada situação enseja a revisão do lançamento, prestigiando, dessa maneira, a legalidade. Por outro lado, concluiu que um defeito no momento da subsunção do fato jurídico à hipótese de incidência tributária não suscita a produção de um novo lançamento, privilegiando, nesse caso, a estabilidade da relação jurídica.

### 3.3.3 APLICAÇÃO DE NORMA INEXISTENTE OU INVÁLIDA E “ERRO DE FATO SOBRE O DIREITO”

Torres (2006, p. 88), ao defender a revisibilidade do lançamento por “erro de fato sobre o direito”, afirma que “o auto de infração fundado em lei inexistente ou inválida

42 Acerca da distinção entre evento e fato jurídico (PESTANA, 2007, p. 77-99).

43 O próprio Larenz (ibid., p. 435) reconhece haver grande dificuldade de distinção nos casos em que “uma situação de facto não pode ser de todo em todo descrita de outro modo senão com aqueles termos que contém já uma valoração jurídica”.

44 Nesse sentido: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª T. AgRg no REsp nº 942.539, São Paulo. Relator: Min. Humberto Martins. Brasília, 2 de setembro de 2010. *Diário da Justiça Eletrônico*, 13 out. 2010.

pode ser revisto, porque se trata de erro de fato ou erro grosseiro de direito, e não porque se cuida de erro de direito ou de interpretação da norma”. A tese do autor, à semelhança daquela defendida por Machado (2007, p. 203), encontra-se centrada na ideia de que, por se tratar de vício grave relacionado ao lançamento, a legalidade deve prevalecer sobre a estabilidade.

Apesar de sua razoabilidade, a teoria do “erro de fato sobre o direito” não encontra fundamento no atual ordenamento jurídico: recorrendo-se ao elemento histórico, observa-se que o artigo 111, IX, do Projeto do CTN<sup>45</sup> previa o erro na aplicação da lei como hipótese de revisão do lançamento; e a comissão formada para elaborar o Anteprojeto do CTN exemplificava, como erro dessa natureza, o “recurso a lei revogada ou inaplicável ao caso”.<sup>46</sup> Todavia, esse dispositivo, que poderia autorizar a revisão do lançamento no caso de aplicação de lei inexistente ou inválida, não foi consagrado na versão final do CTN, não fazendo parte do direito positivo em vigor.

Ademais, a expressão “erro de fato sobre o direito” revela um jogo de palavras utilizado para caracterizar como erro de fato (revisível) um claro erro de direito (irrevisível). Afinal, conforme defende Xavier (op. cit., p. 251), “a aplicação de lei revogada ou inaplicável é o mais frisante exemplo possível de erro de direito”. No atual ordenamento, o lançamento realizado com base em lei revogada pode sim vincular a administração tributária ao ato administrativo produzido em desconformidade com a ordem jurídica.

### **3.4 MITIGAÇÃO DOS EFEITOS RETROATIVOS DE NORMAS COMPLEMENTARES: O ARTIGO 100 DO CTN**

De acordo com o artigo 100, parágrafo único do CTN, a observância de norma complementar expedida por autoridade administrativa impede a imposição de penalidades, a cobrança de juros e a correção monetária<sup>47</sup> – cuida-se de medida de proteção da esfera jurídica do contribuinte que confiou no ato produzido pela administração tributária.

A expressão “normas complementares” é utilizada pelo CTN, em seu artigo 100, para designar: (1) os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; (2) as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; (3) os convênios que entre si celebrem a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios; e (4) as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas.

45 BRASIL. Projeto de Lei nº 4.834, de 1954. *Diário do Congresso*, 7 set. 1954.

46 TRABALHOS da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. p. 209.

47 CTN. Art. 100. Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Artigo 100: Parágrafo único. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 10 set. 2010.



Os atos administrativos dotados de eficácia normativa são caracterizados pela generalidade (o destinatário é qualquer pessoa que se enquadre em seus preceitos) e abstração (o objeto não é um caso concreto). Nesse conceito, enquadram-se as instruções normativas e as portarias, geralmente utilizadas para estabelecer procedimentos ou instituir obrigações acessórias.

As decisões dos órgãos singulares ou coletivos não suscitam, por si só, a aplicação do artigo 100 do CTN: apenas os atos que possuam eficácia normativa atribuída por lei podem ser considerados normas complementares.

Os convênios celebrados entre as pessoas políticas de direito constitucional interno também são normas complementares, no sentido conferido pelo artigo 100 do CTN. Os convênios celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) – relacionados, em sua maioria, com o ICMS<sup>48</sup> – são exemplos significativos.

A expressão “práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas” possui significado de difícil determinação: se, por um lado, algumas decisões administrativas prolatadas no contencioso administrativo fiscal não configuram interpretação consolidada e, portanto, não são capazes de formar uma “prática reiterada”, por outro, as súmulas aprovadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) – especialmente aquelas que possuem efeito vinculante em relação à administração tributária federal – são acatadas, no âmbito administrativo, como a correta interpretação da lei tributária, sendo reiteradamente observadas pelas autoridades fiscais.<sup>49</sup> Em razão disso, a aplicação de entendimento consignado em súmula do Carf pode caracterizar a observância de uma norma complementar, de forma que eventual revisão ou cancelamento de súmula seria capaz de suscitar a proteção, pelo ordenamento jurídico, do cidadão que tenha agido conforme determinada jurisprudência administrativa consolidada.

### **3.5 DELIMITAÇÃO DA ESFERA DE APLICAÇÃO DOS ARTIGOS 100 E 146 DO CTN**

Conforme verificado, o artigo 100, parágrafo único, do CTN impede a imposição de penalidades, a cobrança de juros e correção monetária, enquanto o artigo 146 enseja a impossibilidade de cobrança do próprio tributo (valor principal): trata-se de diferentes soluções que o legislador encontrou para garantir a estabilidade jurídica do contribuinte.

A doutrina, em geral, costuma distinguir o campo de aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN da seguinte maneira: o primeiro dispositivo incidiria na hipótese de modificação de atos gerais e abstratos (instruções normativas, portarias, decretos),

<sup>48</sup> Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

<sup>49</sup> As súmulas do Carf encontram-se disciplinadas pelos artigos 72 a 75 da Portaria do Ministro da Fazenda nº 256, de 22 de junho de 2009.

enquanto o segundo somente poderia ser aplicado no caso de já ter sido realizado um lançamento (ato individual e concreto). Nesse sentido, Derzi (op. cit., p. 812) defende que a distinção entre o artigo 146 e o artigo 100 do CTN é “que o primeiro proíbe a retroação do ato, por mudança de critério jurídico, em relação ao mesmo fato gerador e contribuinte, enquanto o artigo 100 é genérico e independe de ter havido lançamento” Torres (2010, p. 281-282), por sua vez, afirma que o artigo 100 aplica-se aos casos em que a “mudança do critério normativo incompatível com a lei tributária pode ser aplicada genericamente aos contribuintes”, e o artigo 146, às hipóteses de “mudança, com efeito retroativo, do critério individualmente utilizado no lançamento relativo a um mesmo sujeito passivo”.

A despeito da posição dos autores referenciados, não se pode perder de vista que, na atual sistemática de tributação em massa (tributos sujeitos a lançamento por homologação), o contribuinte aplica diversas normas jurídicas – entre elas, a norma complementar expedida pela autoridade competente –, produzindo, dessa maneira, uma norma individual e concreta que constitui o crédito tributário (declaração com efeito de confissão). Assim, embora o contribuinte não efetue o lançamento propriamente dito,<sup>50</sup> a constituição do crédito tributário por meio de declaração, apresentada em conformidade com norma complementar expedida pela Administração, representa a concretização, no plano individual, da confiança que o administrado deposita no ato estatal, revelando-se apta a ensejar a estabilização jurídica desejada pelo legislador, consagrada no artigo 146 do CTN.

Parte da doutrina, atenta ao princípio da proteção da confiança, manifesta-se no sentido da possibilidade de aplicação do artigo 146 do CTN a hipóteses em que normas complementares modifiquem critérios jurídicos. Machado (2009, p. 69), a propósito, consigna que “se a modificação da norma complementar representa simples mudança de critério jurídico, só vale para o futuro” e “não se presta como fundamento para a revisão do lançamento”. Paulsen (2008, p. 991), por sua vez, defende que o artigo 146 do CTN abarca “a irretroatividade de atos administrativos normativos quando o contribuinte confiou nas normas anteriores”.

### **3.6 A APARENTE ANTINOMIA EXISTENTE ENTRE OS ARTIGOS 100 E 146 DO CTN**

A perspectiva apresentada acerca da esfera de aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN poderia suscitar uma antinomia total-parcial<sup>51</sup> entre os artigos 100 e 146 do CTN, ante a existência de uma zona de interseção entre as normas (ambas aplicáveis a hipóteses em que o contribuinte aplica atos gerais e abstratos a fim de

<sup>50</sup> O lançamento é atividade privativa da autoridade administrativa, conforme dispõe o artigo 142 do CTN.

<sup>51</sup> “Se de duas normas incompatíveis, uma tem um âmbito de validade igual ao da outra, porém mais restrito, ou, em outras palavras, o seu âmbito de validade é em parte igual, mas também em parte diferente em relação ao da outra, a antinomia é total por parte da primeira norma em relação à segunda, e somente parcial por parte da segunda em relação à primeira, e pode denominar-se total-parcial” (BOBBIO, 2007, p. 235).

confessar um débito) e uma incompatibilidade decorrente dos diferentes efeitos previstos em cada uma delas (retroatividade mitigada ou irretroatividade total).

Trata-se, contudo, de conflito aparente, eliminável pelo critério de especialidade, tendo em vista que o artigo 146 do CTN somente oferece solução jurídica às hipóteses de modificação de critério jurídico; as demais situações, não alcançadas pelo dispositivo,<sup>52</sup> podem fazer incidir o artigo 100, parágrafo único, do CTN, ensejando a mitigação dos efeitos retroativos da norma complementar.<sup>53</sup>

Assim, a observância de normas complementares pelo contribuinte, em regra, impede somente a imposição de penalidades, a cobrança de juros e a correção monetária, em decorrência do disposto no artigo 100, parágrafo único, do CTN. Contudo, na hipótese de modificação de critério jurídico, a confiança depositada no ato estatal – concretizada pela entrega da declaração que constitui o crédito tributário – deve ser protegida mediante a aplicação do artigo 146 do CTN.

#### 4 ESTUDO DE CASO: A ALTERAÇÃO DO CONCEITO DE SERVIÇOS HOSPITALARES

No início do estudo, buscou-se fazer breve investigação do alcance do princípio da segurança jurídica na tributação. Em seguida, observou-se como o legislador infraconstitucional estabeleceu determinados dispositivos que protegem a confiança do contribuinte em caso de mudança de interpretação no âmbito da administração tributária. Neste capítulo, procura-se fazer uma correlação entre teoria e prática,<sup>54</sup> analisando-se um caso concreto em que houve alteração de critério jurídico, veiculada por ato normativo infralegal.

##### 4.1 A ALTERAÇÃO DO CONCEITO DE SERVIÇOS HOSPITALARES E A CONSEQUENTE MAJORAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

No âmbito do imposto sobre a renda de pessoas jurídicas, os percentuais de presunção do lucro presumido a serem aplicados sobre a receita bruta encontram-se previstos no artigo 15 da Lei nº 9.249, de 1995.<sup>55</sup> Conforme se depreende do *caput*

52 Seria o caso de uma norma geral e abstrata, editada com erro de redação, que viesse a alterar o cálculo do tributo: desde que o contribuinte não tivesse condições de verificar o erro – ou que este fosse de difícil detecção –, a proteção da confiança poderia ensejar a aplicação do art. 100, parágrafo único, do CTN, tendo em vista não se tratar de modificação de critério jurídico.

53 “Como a regra do art. 146 do CTN, conforme visto, também se baseia na boa-fé e na adoção da conduta chancelada pela Administração, não entrando em juízo de ponderação com a legalidade, poderia parecer contraditória com a do art. 100, parágrafo único. Contudo, não se deve olvidar que a aplicação da proteção contra a mudança do critério jurídico adotado pela Fazenda Pública não esgota todas as possibilidades de aplicação do princípio da proteção da confiança, que em suas outras facetas não consagradas no art. 146, demandará ponderações com a legalidade, cuja prevalência, abre caminho para a aplicação da exclusão apenas das penalidades pecuniárias” (RIBEIRO, 2008, p. 250).

54 “A arte de interpretar envolve uma correlação entre teoria e prática, tendo em vista que a teoria só é bem entendida visualizando a prática” (CASSONE, 2004, p. 205).

55 O artigo 25 da Lei nº 9.430, de 1996, ao tratar do lucro presumido, determina a aplicação dos percentuais de que trata o artigo 15 da Lei nº 9.249, de 1995.

do dispositivo e de seu § 1º, III, “a”, as pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral submetem-se ao percentual de trinta e dois por cento, enquanto as que prestam serviços hospitalares devem aplicar o percentual de oito por cento:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

[...]

III – trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e [...]

Tendo em vista que nem a lei nem o regulamento<sup>56</sup> definiram o conceito de “serviços hospitalares” para fins de apuração do percentual de presunção do lucro, a administração tributária editou sucessivas instruções normativas<sup>57</sup> e o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº 19, de 7 de dezembro de 2007,<sup>58</sup> com o intuito de disciplinar o assunto. A Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 480, de 2004, em sua redação original, havia definido o conceito de serviços hospitalares para fins de retenção do imposto de renda na fonte da seguinte forma:

Art. 27. Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares somente aqueles prestados por estabelecimentos hospitalares.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, consideram-se estabelecimentos hospitalares, aqueles estabelecimentos com pelo menos 5 (cinco) leitos para internação de pacientes, que garantam um atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, que possuam serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e/ou parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos.

Em 2005, o conceito de serviços hospitalares foi alterado por meio da Instrução Normativa SRF nº 539, de 2005, que introduziu a seguinte redação ao artigo 27 da Instrução Normativa SRF nº 480, de 2004:

<sup>56</sup> Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamento do Imposto de Renda (RIR), 1999.

<sup>57</sup> Instrução Normativa SRF nº 306, de 12 de março de 2003, art. 23; Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, art. 27; Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005, art. 1º; e Instrução Normativa RFB nº 791, de 10 de dezembro de 2007, art. 1º. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 16 out. 2010.

<sup>58</sup> Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 16 out. 2010.

Art. 27. Para fins do disposto nesta instrução normativa, são considerados serviços hospitalares aqueles diretamente ligados à atenção e assistência à saúde, de que trata o subitem 2.1 da Parte II da Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) da Agência Nacional de Vigilância Sanitária nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, alterada pela RDC nº 307, de 14 de novembro de 2002, e pela RDC nº 189, de 18 de julho de 2003, prestados por empresário ou sociedade empresária, que exerça uma ou mais das:

I – seguintes atribuições:

- a) prestação de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e de hospital-dia (atribuição 1);
- b) prestação de atendimento imediato de assistência à saúde (atribuição 2); ou
- c) prestação de atendimento de assistência à saúde em regime de internação (atribuição 3);

II – atividades fins da prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia (atribuição 4).

Dois anos mais tarde, o artigo 27 da Instrução Normativa SRF nº 480, de 2004, recebeu sua redação atual, dada pela Instrução Normativa RFB nº 791, de 2007:

Art. 27. Para os fins previstos nesta instrução normativa, são considerados serviços hospitalares aqueles prestados por estabelecimentos assistenciais de saúde que dispõem de estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes, garantir atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, que possuam serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e/ou parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos (redação dada pela IN RFB nº 791, de 10 de dezembro de 2007).

Em ato contínuo, a RFB editou o ADI nº 19, de 2007, estabelecendo, para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda, exatamente o mesmo conceito de serviços hospitalares previsto na Instrução Normativa RFB nº 791, de 2007.

Da leitura dos dispositivos colacionados, é possível verificar que os atos publicados em 2007 restringiram o conceito de serviços hospitalares, alterando o critério jurídico existente. A partir de então, determinados sujeitos passivos que calculavam o lucro presumido com o percentual de oito por cento passaram a ter de fazê-lo com o percentual de trinta e dois por cento, uma vez que os serviços por eles prestados deixaram de ser enquadrados como hospitalares.

## **4.2 A CONCRETIZAÇÃO DA CONFIANÇA NO MOMENTO DA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA**

No caso concreto, a alteração de critério jurídico, promovida no âmbito administrativo, foi introduzida por ato geral e abstrato, resultou na majoração do imposto de renda de determinados contribuintes e suscitou a discussão acerca do alcance de seus efeitos em relação a fatos geradores ocorridos antes de sua introdução. Tendo em vista que, no momento em que efetuou a declaração do imposto de renda com base no critério jurídico inicialmente adotado pela Administração, o contribuinte concretizou a sua confiança no ato estatal, a proteção da situação jurídica deve ser obtida mediante a aplicação do artigo 146 do CTN.

Caso se entendesse que o artigo 146 não seria aplicável ao caso, por não se tratar de hipótese de modificação de critério jurídico no lançamento, a solução seria obtida mediante a incidência do artigo 100, parágrafo único, do CTN, o que conduziria a uma situação de desigualdade indesejada: os contribuintes omissos (aqueles que, por qualquer razão, não declararam seus rendimentos ou o fizeram de forma parcial), fiscalizados durante a vigência do critério jurídico inicial, seriam autuados com base no percentual de presunção do lucro presumido de oito por cento e, a teor do artigo 146 do CTN, esses lançamentos não poderiam ser modificados em virtude da nova exegese. Não obstante, os demais sujeitos passivos alcançados pela modificação de critério jurídico, que declararam os rendimentos com base no ato normativo revogado, seriam posteriormente obrigados a efetuar pagamento complementar, em razão do disposto no artigo 100, parágrafo único, do CTN. Trata-se, a toda vista, de resultado repugnado pelo Direito.

## **5 CONCLUSÃO**

A Administração encontra-se vinculada à lei e ao Direito, o que equivale a dizer que os atos administrativos se subordinam ao ordenamento jurídico como um todo, especialmente aos princípios constitucionais. Assim é que determinados atos, ainda que inválidos, podem ser estabilizados por limitações temporais ou materiais, em prol da necessária segurança jurídica, inerente ao Estado de Direito.

A legalidade não é um princípio absoluto, podendo ser ponderada com outros interesses igualmente protegidos pela Constituição. Em determinadas situações, embora a Administração possua o dever de corrigir ou anular os atos administrativos produzidos em desconformidade com a ordem legal, a proteção da confiança poderá impedir os efeitos decorrentes da autotutela.

No âmbito tributário, diversos dispositivos infraconstitucionais prestigiam a proteção da confiança: a Lei nº 9.430, de 1996, atribui eficácia *ex nunc* à solução de consulta que venha a alterar a exegese anteriormente fixada; o CTN, por sua vez, estabelece limites à revisibilidade do lançamento tributário, proíbe a retroatividade

da mudança de critérios jurídicos e mitiga os efeitos da alteração de normas complementares que tenham sido observadas pelo contribuinte.

A orientação proferida em processo de consulta representa o entendimento administrativo acerca da exegese da legislação tributária. A revisão de solução de consulta desfavorável ao contribuinte somente incide sobre fatos geradores futuros – ressalvada a hipótese em que o erro da Administração tenha sido provocado pelo sujeito passivo, situação capaz de afastar a proteção da confiança legítima. Na hipótese de revisão de ofício ou solução de divergência favoráveis ao sujeito passivo, a nova interpretação alcança, inclusive, os fatos geradores pretéritos.

O lançamento pode ser revisto nas hipóteses de impugnação, recurso de ofício e iniciativa de ofício. Esta última, quando desfavorável ao contribuinte, somente pode ser realizada nas seguintes situações: (1) quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; (2) quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; e (3) quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior.

A mudança de interpretação e o erro de direito – incluído neste conceito o erro na valoração jurídica do fato – não ensejam a revisão do lançamento: a primeira encontra-se expressamente vedada pelo artigo 146 do CTN e o segundo não se subsume a nenhuma das hipóteses previstas no artigo 149 do mesmo código.

O erro de fato e o erro de direito são vícios que fulminam a validade do lançamento, implicando a sua nulidade, mas apenas o primeiro enseja a sua revisão. Trata-se de juízo de ponderação realizado pelo legislador infraconstitucional, que entendeu por bem prestigiar a legalidade na hipótese de erro quanto ao conhecimento da existência de determinada situação, e a estabilidade da relação jurídica no caso de defeito no momento da subsunção do fato jurídico à hipótese de incidência tributária.

A observância de norma complementar expedida por autoridade administrativa impede a imposição de penalidades, a cobrança de juros e a correção monetária, em decorrência do disposto no artigo 100, parágrafo único, do CTN. Entretanto, na hipótese de modificação de critério jurídico, a proteção da confiança deve ser obtida mediante a aplicação do artigo 146 do CTN.

A alteração do conceito de serviços hospitalares, promovida pela Administração, para fins de aplicação do artigo 15 da Lei nº 9.249, de 1995, ensejou a aplicação de percentual de presunção do lucro presumido mais gravoso e, por conseguinte, implicou a majoração do imposto de renda de determinadas pessoas jurídicas. Apesar de não se tratar de modificação de critério jurídico no lançamento, a estabilidade da situação jurídica no caso concreto requer a aplicação do artigo 146 do CTN, tendo em vista que o cidadão, ao apresentar a declaração do imposto de renda com base na norma expedida pela Administração, fez concretizar, no plano individual, a confiança depositada no ato estatal.

## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Valter Shuenquener de. **O princípio da proteção da confiança: uma nova forma de tutela do cidadão diante do estado**. Rio de Janeiro: Impetus, 2009.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BOBBIO, Norberto. **Teoria geral do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, n. 13, p. 2, abr./maio, 2002. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 28 ago. 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988)**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 5 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm)>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)>. Acesso em: 5 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8981.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8981.htm)>. Acesso em: 10 set. 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro 1995**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/ant2001/lei924995.htm>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9430.htm>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 5 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9430.htm>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9784.htm>>. Acesso em: 5 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9868.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm)>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954.

\_\_\_\_\_. **Portaria do Ministro da Fazenda nº 256, de 22 de junho de 2009**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Portarias/2009/MinisteriodaFazenda/portmf256.htm>>.



\_\_\_\_\_. Projeto de Lei nº 4.834, de 1954. **Diário do Congresso**, 7 de setembro de 1954.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. **Instrução Normativa SRF nº 306, de 12 de março de 2003**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 16 out. 2010.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. **Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 16 out. 2010.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. **Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 16 out. 2010.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. **Instrução Normativa nº 740, de 2 de maio de 2007**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. Receita Federal. **Instrução Normativa RFB nº 791, de 10 de dezembro de 2007**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 16 out. 2010.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. 1ª T. AgRg no REsp nº 266.326, Santa Catarina. Relator: Min. Francisco Galvão. Brasília, 7 de outubro de 2004. **Diário da Justiça**, 16 de novembro de 2004.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. 1ª T. AgRg no AgRg no Ag nº 1.136.182, São Paulo. Relatora: Min. Denise Arruda. Brasília, 19 de novembro de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, 10 de dezembro de 2009.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. 2ª T. AgRg no REsp nº 942.539, São Paulo. Relator: Min. Humberto Martins. Brasília, 2 de setembro de 2010. **Diário da Justiça Eletrônico**, 13 de outubro de 2010.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. 2ª T. REsp nº 119.239, Pernambuco. Relator: Min. Ari Pargendler. Brasília, 17 de novembro de 1997. **Diário da Justiça**, 6 de abril 1998.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. 5ª T. REsp nº 645.856, Rio Grande do Sul. Relatora: Min. Laurita Vaz. Brasília, 24 de agosto de 2004. **Diário da Justiça**, 13 de setembro 2004.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. 1ª T. REsp nº 658.130, São Paulo. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 5 de setembro de 2006. **Diário da Justiça**, 28 de setembro de 2006.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. 1ª T. REsp 1.112.702, São Paulo. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 20 de outubro de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, 6 de novembro de 2009.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. 2ª T. REsp nº 1.149.025, São Paulo. Relatora: Min. Eliana Calmon. Brasília, 5 de novembro de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, 20 de novembro de 2009.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. 1ª S. REsp 1.115.501, São Paulo. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 10 de novembro de 2010. **Diário da Justiça Eletrônico**, 30 de novembro de 2010.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. 1ª S. REsp nº 1.143.216, Rio Grande do Sul. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 24 de março de 2010. **Diário da Justiça Eletrônico**, 9 de abril de 2010.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. 1ª T. AgR no AgR no AgR no AgR no RE nº 348.364, Rio de Janeiro. Relator: Min. Eros Grau. Brasília, 14 de dezembro de 2004. **Diário da Justiça**, 11 de março de 2005.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Pleno. MS nº 24.268, Minas Gerais. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 5 de fevereiro de 2004. **Diário da Justiça**, 17 de setembro de 2004.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Pleno. MS nº 22.357, Distrito Federal. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, 27 de maio de 2004. **Diário da Justiça**, 5 de novembro de 2004.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Pleno. RE nº 570.680, Rio Grande do Sul. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 28 de outubro de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, 4 de dezembro de 2009.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 346. Disponível em: <[http://www.dji.com.br/normas\\_inferiores/regimento\\_interno\\_e\\_sumula\\_stf/stf\\_0346.htm](http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0346.htm)>. Acesso em: 5 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 473. Disponível em: <[http://www.dji.com.br/normas\\_inferiores/regimento\\_interno\\_e\\_sumula\\_stf/stf\\_0473.htm](http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0473.htm)>. Acesso em: 5 ago. 2010.

CALMON, Sacha. **Comentários à Constituição de 1988**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CASSONE, Vitorio. **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2004.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário brasileiro**. Notas de Atualização da Obra de Aliomar Baleeiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GIACOMUZZI, José Guilherme. **A moralidade administrativa e a boa-fé da Administração Pública**. São Paulo: Malheiros, 2002.

GUERRA, Cláudia Magalhães. **Lançamento tributário e sua invalidação**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 4. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

\_\_\_\_\_. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MAFFINI, Rafael. **Princípio da proteção substancial da confiança no Direito Administrativo brasileiro**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. São Paulo: Dialética, 2002.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PESTANA, Márcio. **A prova no processo administrativo tributário**. São Paulo: Campus Jurídico, 2007.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A segurança jurídica do contribuinte: Legalidade, Não Surpresa e Proteção à Confiança Legítima**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de.  **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

\_\_\_\_\_. **Normas de interpretação e integração do Direito Tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

ZANCANER, Weida. **Da convalidação e da invalidação dos atos administrativos**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2008

# O planejamento tributário e a remessa ilegal de divisas

**Fernando Augusto Carvalho de Souza**

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Mestre em Administração Pública pela FGV/EAESP

---

## Resumo

O presente artigo apresenta uma análise sobre o comportamento dos investimentos de brasileiros no exterior por meio dos dados do censo anual divulgado pelo Banco Central do Brasil (Bacen). Constatou-se que, após a criação do Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacional (RMCCI) em 2005, os investimentos diretos em empresas localizadas nos chamados “paraísos fiscais”, países com regimes tributários diferenciados ou que possibilitem a criação de empresas “offshores”, aumentaram significativamente. A regularização do mercado de câmbio e a criminalização da chamada “lavagem de dinheiro” pela Lei nº 9.613/98 provocaram ações empresariais associadas à prática de Planejamento Tributário. A ausência de regulação infraconstitucional, tendo em vista a não conversão de parte da Medida Provisória nº 66 em lei, acarreta interpretação de ações de planejamento tributário como ilegais e alvo de procedimentos fiscais questionados administrativa e judicialmente. Além disso, muitos casos de planejamento tributário provocam distorção na concorrência tributária internacional. A liberdade de remessa de divisas ao exterior, requisito constitucional que o contribuinte possui, não é absoluta e deve estar contextualizada na forma e no tempo, e grande parte do conflito situa-se na discussão da interpretação da vontade da natureza do ato negocial e suas consequências tributárias.

## Palavras-chaves

Planejamento Tributário; Lavagem de Dinheiro; Paraísos Fiscais

## Abstract

This article presents an analysis of the behavior of Brazilian investments abroad through the annual census data released by the Central Bank of Brazil (Bacen). It was found that after the establishment of the Regulation of Foreign Exchange Market and Capital International in 2005, direct investments in companies located in the so-called “tax havens”, countries with different tax regimes or that allow the creation

of “offshore” enterprises increased significantly. The adjustment of the foreign exchange market, along with the criminalization of the so-called “money laundering” resulted in tax planning practice. The absence of regulating infra, entails interpreting tax planning actions as illegal and subject to tax administrative and judicial review procedures questioned, in addition, many cases of tax planning in international tax competition distorting. The freedom of shipping overseas currencies, constitutional requirement that the taxpayer owns is not absolute and should be contextualised in shape and in time, with much of the conflict lies in the discussion of the interpretation of the will of nature of negotiating Tax Act and its consequences.

## Keywords

Tax Planning; Money Laundering; Tax Havens.

## 1 INTRODUÇÃO

No dia 16 de junho de 2011, a Lei nº 7.492 completou 25 anos e ficou conhecida como “Lei do Colarinho Branco”, expressão criada por Edwin Sutherland, pois instituiu o tipo penal de evasão de divisas, o que normalmente é realizado por integrantes de um extrato da sociedade que utiliza o terno e gravata.

O primeiro ponto a ser colocado é que a promulgação da Lei nº 7.492/86 não foi o primeiro ato pelo qual o Estado demonstrava preocupação com seu sistema financeiro, contudo foi a primeira vez que foi dado tratamento penal à ação. Já em 1962, a Lei nº 4.131 disciplinava as operações com capital estrangeiro e remessa de valores para o exterior.

Os anos 1980 foram marcados por uma escassez de moedas, principalmente em razão das grandes demandas para fechamento de balanço de pagamento

de países em desenvolvimento, o controle da saída das divisas era questão de sobrevivência. O quadro que mudou muito ao longo desses 25 anos, sobretudo os recursos tecnológicos das instituições financeiras e a própria globalização dos mercados produtores e financeiros.

Entre as várias intervenções do Banco Central do Brasil (Bacen) na política cambial, duas merecem destaque. A primeira foi em 1988, quando por meio de resolução do Conselho Monetário Nacional (CMN) foi criado o Mercado de Câmbio de Taxas Flutuantes (MCTF) que basicamente autorizava o mercado de câmbio fora do controle estatal, pois retirou a exclusividade das instituições financeiras, incluindo hotéis, agências de turismo, etc. A segunda foi a que teve maior repercussão na mídia e também nas reservas nacionais que foram as remessas para exterior por meio das chamadas contas CC5.

O objetivo das contas CC5, por ocasião da sua criação em 1969, foi permitir que não residentes em trânsito, como diplomatas e funcionários estrangeiros, pudessem movimentar os recursos próprios por meio de contas mantidas em instituições financeiras e estas eram livres de controle. Em 1992, o Bacen permitiu que as contas CC5 fossem movimentadas por qualquer não residente, mesmo que não estivessem em trânsito e além disso bastava que o depósito fosse feito por não residente em moeda nacional para que houvesse a conversão em moeda estrangeira e a transferência do saldo para uma conta no exterior. Segundo SICSÚ, entre 1993 e 2004, mais de US\$ 113 bilhões foram remetidos ao exterior em razão das crises cambiais do governo Fernando Henrique.

Em 2005, o Bacen e o CMN, mais uma vez, por meio de atos administrativos, criaram o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacional (RMCCI). Quando o país voltou a ter apenas um mercado de câmbio centralizado, todos os tipos de operação deveriam passar pela autoridade monetária, sem, contudo restringir as taxas pactuadas entre as partes.

A internação de recursos proveniente das exportações passou a ser exigida após 210 dias após a operação, antes eram 20 dias. De acordo com SICSÚ, isso provocará uma “*simbiose*” entre o mercado especulativo e o produtivo, pois os exportadores tenderão a realizar seus fechamentos de câmbio quando as taxas estiverem a seu favor e poderão especular com seus contratos em aberto como qualquer outro tipo de capital. As contas CC5 foram extintas. E um fato interessante é que as remessas por meio dessas contas eram legais, contudo foram “criminalizadas” pela sociedade.

As normas editadas pelo Bacen transformaram as remessas ao exterior uma atividade legal, desde que seguissem rigorosamente os preceitos legais, tornando a criminalização da evasão de divisas cada vez mais inócua. Vale ressaltar que a criminalização da evasão de divisas, desde a sua criação, é criticada por advogados e juristas, apesar das pouquíssimas condenações proferidas. Isso porque, como

foi visto, o Banco Central do Brasil por meio de atos administrativos legalizou as remessa, e a tipificação penal presente no art. 22 da Lei nº 7.492 ficou prejudicada.

Estando as remessas de divisas, sem configurar evasão, autorizadas legalmente, os recursos obtidos por meio de práticas criminosas, como tráfico de drogas e armas, corrupção, desvio de dinheiro, suborno, entre outras, estavam escoando para o exterior sem que houvesse controle do estado e nenhum risco penal. A promulgação da Lei nº 9.613 em 1998 criminalizou a atividade chamada de “lavagem de dinheiro”, que basicamente é o processo criminoso de tornar legais recursos obtidos de forma ilegal, ou seja, tornar limpo um “dinheiro sujo”.

Atualmente, o cidadão ou empresa que quiser remeter ao exterior recurso obtido de forma lícita não encontrará obstáculo no mercado de câmbio. O problema é quando o recurso é obtido de forma ilícita. Esquemas complexos são elaborados visando dar legitimidade às operações e com isso não despertar nas autoridades a suspeita de lavagem de dinheiro.

Dentre os métodos mais utilizados por “quadrilhas especializadas”, encontramos o uso de contas bancárias e a criação de “*empresa offshores*” nos chamados “Paraisos Fiscais”, com o envio de dinheiro por meio de investimentos diretos no exterior.

A partir de 2001, o Banco Central do Brasil passou a disponibilizar dados referentes ao capital brasileiro no exterior. Nos últimos dez anos, mais de 70% das “remessas” foi realizada por investimentos, compostos por investimentos diretos (aqueles com mais de 10%) e empréstimos intercompanhia.

**Tabela 1 – Investimento brasileiro no exterior (Em US\$ Milhões)**

	2001	2002	2003	2004	2005
Invest. direto no exterior	49.689	54.423	54.892	69.196	79.259
Investimento (mais de 10%)	42.584	43.397	44.769	54.027	65.418
Empréstimos intercompanhia	7.104	11.026	10.123	15.169	13.842
Outros investimentos	18.910	17.902	27.800	24.047	32.481
<b>TOTAL</b>	<b>68.598</b>	<b>72.325</b>	<b>82.692</b>	<b>93.243</b>	<b>111.741</b>
	2006	2007	2008	2009	2010
Invest. Direto no Exterior	114.175	139.886	155.668	164.523	189.222
Investimento (mais de 10%)	97.715	111.339	113.755	132.413	169.066
Empréstimos intercompanhia	16.460	28.547	41.914	32.110	20.156
Outros investimentos	38.038	57.372	56.331	58.727	85.399
<b>TOTAL</b>	<b>152.214</b>	<b>197.258</b>	<b>211.999</b>	<b>223.250</b>	<b>274.621</b>

Fonte: Banco Central do Brasil.

O objetivo do presente artigo, além de apresentar uma análise sobre o comportamento dos investimentos de brasileiros no exterior, pretende-se demonstrar que houve mudança nas ações dos investidores, principalmente após a criação pelo Bacen do RMCCI em 2005 e a consequente regularização do mercado de câmbio. As mudanças estão associadas a práticas de Planejamento Tributário, visando à remessa de divisas de forma irregular para empresas criadas em paraísos fiscais.

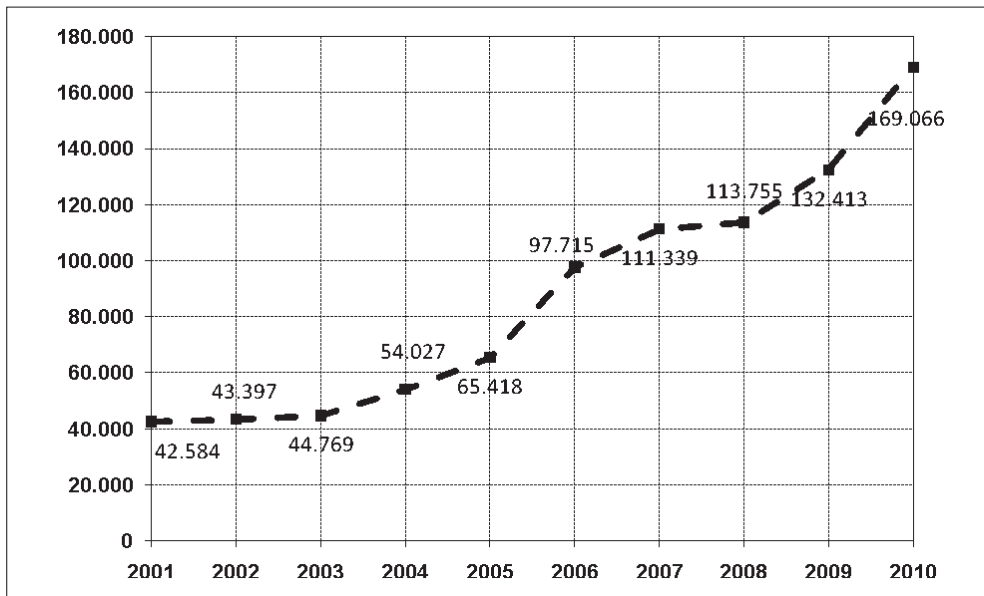
O tema será apresentado em quatro seções: a primeira é a introdução e, em seguida, serão apresentados dados referentes ao Capital Brasileiro no Exterior (CBE) com dados obtidos junto ao Bacen. Na terceira seção, abordaremos aspectos relacionados ao planejamento tributário, as operações em paraísos fiscais com suas respectivas consequências em relação à concorrência tributária internacional. Em seguida, apresentaremos as considerações finais.

## 2 CAPITAL BRASILEIRO NO EXTERIOR

A Declaração de Capitais Brasileiros no exterior passou a ser obrigatória para pessoas físicas e jurídicas, residentes, domiciliadas ou com sede no País e tem a finalidade de complementar as informações relativas os valores de ativos e passivos de brasileiros, bem como incorporá-los na medição da Posição internacional de Investimento (PII).

Nos últimos dez anos, o número de declarantes manteve-se uniforme com uma média de 13.700, sendo em 2010 o seu máximo com pouco mais de 20.000 declarações.

Gráfico 1 – Investimentos diretos (mais de 10%) entre 2001 e 2010  
(Valores em milhões de reais)

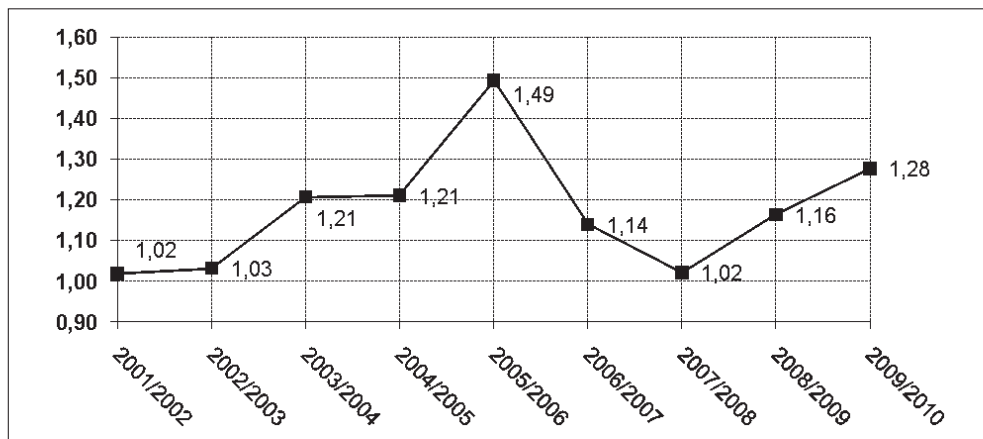


Fonte: Banco Central do Brasil – Elaboração do autor.

Entre os anos de 2005 e 2006, os investimentos brasileiros, que respondem por mais de 70% do total de recursos enviados ao exterior aumentaram significativamente, na ordem de 50%. Um fato interessante é que, no ano de 2006, foi a primeira vez em que os investimentos brasileiros no exterior superaram os investimentos estrangeiros no Brasil.

O Gráfico 2 apresenta a evolução dos valores quando comparados com o ano anterior, e o valor entre os anos de 2005 e 2006 ficou na ordem de 50%.

Gráfico 2 – Proporção de aumento de investimentos diretos



Fonte: Banco Central do Brasil – Elaboração do autor.

O principal destino dos investimentos são os chamados paraísos fiscais, que até 2005 recebiam na faixa de 70%. Esse quadro foi alterado gradativamente quando os investimentos foram reduzindo estabilizando em 35% do total dos investimentos.

As Ilhas Cayman mantinham a primeira posição até 2007 quando surpreendentemente surgiu a Áustria que nesse ano recebeu 28% de todos os recursos direcionados aos investimentos com mais de 10% de participação.

A principal explicação para o repentino surgimento da Áustria como destino de recursos é que ela sempre manteve uma posição intermediária na concepção da OCDE para caracterização de um paraíso fiscal, em 2009 a pressão dos países membros aumentou e foram assinados vários acordos que retiraram as suspeitas sobre a Áustria. Para se ter uma ideia, em 2005 pouco mais de 3 milhões foi investido na Áustria e respondiam por apenas 1%, no ano seguinte o valor investido foi superior a 30 milhões.

Outros países com regime tributário diferenciado, como os Estados Unidos, Dinamarca e Espanha ainda continuam recebendo boa parte dos investimentos. Argentina e Portugal são os países que não possuem nenhum tipo de restrição e que recebem os maiores investimentos.



### 3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Uma definição clássica para planejamento foi elaborada por Drucker: “Planejamento não diz respeito a decisões futuras, mas as implicações futuras de decisões presentes” (1962, p. 131 apud DILGER et al.).

O simples fato de existir uma decisão pressupõe que existam opções e que possivelmente provocam resultados diferentes. No campo de atuação do direito tributário, as opções são poucas ou mínima, principalmente quando se relaciona com o pagamento de tributo, esta relação é determinada em lei. Tendo sido configurado o fato gerador, surge a obrigação tributária e com isso não há que falar em planejamento, apenas no pagamento.

A lei que define o fato gerador não abrange todas as situações fáticas e sim as hipotéticas, o planejamento entra no espaço em que o contribuinte busca uma solução em que ocorra o menor ônus tributário, sempre dentro da legalidade, pois se a decisão passa por um ato ilegal, não existe planejamento.

Para Greco (1998), o planejamento tributário consiste na adoção, pelo contribuinte, de providências lícitas voltadas à reorganização de sua vida que impliquem a não ocorrência do fato gerador do imposto, ou a sua configuração em dimensão inferior à que existiria caso não tivessem sido adotadas tais providências.

Existem alguns indicadores que podem existir isoladamente ou em conjunto que podem determinar a existência de um “plano” em um contexto de planejamento tributário, e as ações correm o risco de serem consideradas ilegais ou pelo menos irregulares (GRECO, 2011):

- a) Encadeamento das Etapas (“O posterior só vai existir se acontecer o anterior”);
- b) Inexorabilidade da Sequência (“O conjunto não pode deixar de se concluir”);
- c) Não celebração com terceiros (“As ações só interessam para determinados agentes e da forma como foi concebida”);
- d) Relevância do efeito tributário;
- e) Neutralização dos efeitos indesejáveis;
- f) Ocorrência de “coincidências”;
- g) Condutas aparentemente conflitantes;
- h) Distorção em proporções, participações e frações;
- i) Uso de institutos de hibernação.

Basicamente, o planejamento tributário é a pura ação de elisão fiscal, que se situa diametralmente oposta à evasão fiscal que consiste em ações ilegais para se eximir do cumprimento de uma obrigação tributária.

O planejamento tributário situa-se em uma linha limítrofe entre o legal e o ilegal. O legislador buscou editar uma regra ampla e genérica que coibisse atos elisivos que possuam requisitos de abuso na forma e direito. O Código Tributário Nacional foi modificado pela Lei Complementar nº 104 de 2001 com a inclusão do parágrafo único no art. 116, que trata do fato gerador:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

[...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

A parte final do parágrafo único determinava que uma lei ordinária estabelecerá os limites de atuação das autoridades administrativas de modo que foi editada a medida provisória nº 66 em 2002, na qual constavam artigos que tratava dos procedimentos a serem adotados pelas autoridades administrativas frente a situações de elisão fiscal.

Os questionamentos jurídicos da medida provisória, bem como outros que surgiram ao longo das discussões no período em que a regra esteve vigente não serão objeto do presente artigo. Os artigos da medida provisória que tratavam do assunto antielisão fiscal não foram convertidos em lei.

A ausência de regras é a pior situação que pode existir em uma sociedade, ações de planejamento tributário estão sendo questionadas administrativamente, pois as autoridades administrativas não deixaram de cumprir o Código Tributário e lavraram auto de infrações quando verificado indícios de prática de planejamento perverso. Estudos comparativos com outros países que adotaram políticas antielisivas podem não ser o melhor caminho em função das características peculiares de cada um, contudo deve nortear as discussões, pois práticas bem sucedidas servem para ser seguidas.

Não resta dúvida que um dos pilares do planejamento tributário é a liberdade, requisito constitucional, que o contribuinte possui, contudo ela não é absoluta e deve estar contextualizada na forma e no tempo. O parágrafo único do art. 116 do CTN incide sobre a forma adotada em um ato negocial entre partes, sendo a grande discussão baseada na interpretação da vontade da natureza do negócio.

### **3.1 OS PARAÍDOS FISCAIS**

De acordo com o Relatório OCDE de 1998 (apud BORGES), para que um local receba a classificação de paraíso fiscal, deve seguir critérios técnicos, principalmente não efetuar nenhuma tributação, ou se existir alguma não preencha as seguintes condições:

- 1) Não existir troca de informações com outros Estados;
- 2) Regras tributárias pouco ou nada transparentes; e
- 3) Não exige nenhum requisito para obter o benefício tributário.

No Brasil, a Receita Federal por meio da Instrução Normativa nº 1.037, de 4 de junho de 2010 determina dois critérios para que o país seja considerado um paraíso fiscal: não tributam a renda (se tributam com alíquota inferior à 20%) e que possua uma legislação interna que não permita acesso as informações relativas à composição societária ou titularidade das pessoas jurídicas. De acordo com o diploma legal, são 65 países que se enquadram nos requisitos, a maioria são pequenos territórios e ilhas que se beneficiam das facilidades oferecidas para captar recursos do exterior, a Suíça constava como paraíso fiscal, mas apresentou um pedido formal de revisão e os efeitos encontram-se suspensos.

Para outros países, foram feitas exceções em relação a um tipo de regime específico, como no caso do Uruguai para as pessoas jurídicas constituídas sob a forma de “Sociedades Financeiras de Inversão (Safis)” e nos Estados Unidos para pessoas jurídicas constituídas sob a forma de Limited Liability Company (LLC). Constam ainda regimes da Dinamarca, Países Baixos, Islândia, Hungria, Malta e Espanha.

As mudanças promovidas pelo Bacen no mercado de câmbio provocaram alterações significativas nos investimentos brasileiros no exterior sendo a principal opção pela remessa para Estados considerados paraísos fiscais. O grande problema desse tipo de ação é que esses países não possuem regras claras, o que provoca uma concorrência desleal com os Estados que estão perdendo investimentos internos.

A legislação interna brasileira, relativa à tributação e registro de investimentos externos vem acompanhando as mudanças. No lado comercial, desde 1976 (art. 248 da Lei nº 6.404/76) já determinava o registro dos investimentos em coligadas e controladas e o seu reflexo nas empresas brasileiras.

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas [...]

O artigo acima menciona a equivalência patrimonial como ferramenta contábil para registro dos investimentos. A legislação fiscal também se manteve atualizada em relação à tributação do lucro líquido dos investimentos. A Lei nº 9.429/95 (alterada pela MP nº 2.158-35 de 2001) introduziu a forma de tributação dos lucros obtidos no exterior, bem como as regras para tributação pelo método da equivalência patrimonial:

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

[...]

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.

Além da legislação comercial e fiscal, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) que tem entre outras atribuições a missão de assegurar o regular funcionamento dos mercados de bolsas e balcão, regulamentou por meio da Instrução Normativa nº 247 de 1996 o cálculo da equivalência patrimonial:

Art. 9º O valor do investimento, pelo método da equivalência patrimonial, será obtido mediante o seguinte cálculo:

I – aplicando-se a percentagem de participação no capital social sobre o valor do patrimônio líquido da coligada e da controlada; e

II – subtraindo-se, do montante referido no inciso I, os lucros não realizados, conforme definido no parágrafo 1º deste artigo, líquidos dos efeitos fiscais.

[...]

O método da equivalência patrimonial é um processo contábil matemático em que alterações, positivas ou negativas no patrimônio de uma empresa que sofreu investimento refletem no patrimônio líquido da investidora. Caso a alteração seja negativa, no caso prejuízo nas operações, há uma redução no investimento. De modo contrário, quando há lucro ocorre um aumento no investimento e por consequência legal deve ser tributado de acordo com as regras.

A decisão gerencial de uma empresa em investir capital em empresas localizadas em paraísos fiscais pode ser interpretada como um contra censo, pois, o que se espera de um investimento é que a produção seja suficiente para cobrir os custos e gerar lucro.

A legislação dos paraísos fiscais permite a criação de empresas impedidas de atuar no seu território, são as chamadas “*Empresas Offshore*”. Além disso, existe o sigilo na formação societária o que favorece o envio de dinheiro obtido de forma irregular na origem.

### **3.2 CONCORRÊNCIA TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL**

A concorrência em qualquer mercado é sempre válida, pois economicamente tende a trazer mais benefício aos integrantes do que situações de monopólio, contudo as ações concorrenciais devem ser claras e transparentes, de modo a evitar prejuízos ao invés de benefícios.

Quando tratamos de assuntos tributários, é importante definir os limites geográficos e temporais do mercado avaliado, pois cada um apresenta consequências distintas das ações. No sentido temporal, as alterações podem produzir efeitos do curto e longo prazo e geograficamente pode ser Interna ou Internacional, essa última quando apresenta características de produzir efeitos na estrutura tributária em outros Estados. Independente da forma, amplitude e prazo adotado, as alterações devem possuir regras que busquem redução de alíquotas ou ampliação da base tributária.

Owens (apud BORGES, p. 2) apresenta três formas pelas quais os Estados podem combater a concorrência tributária. A primeira consiste em fechar-se totalmente e impedir a saída do capital para o exterior, nesse aspecto o crescimento da globalização fica realmente difícil pensar em um Estado fechado para o mundo. O estabelecimento de regras tributárias internacionais válidas para todos os países com a possível criação de uma autoridade tributária internacional que teria poderes de dirimir conflitos entre países seria uma segunda solução, contudo as diferenças culturais e sociais seriam o principal obstáculo para o sucesso. Como terceira opção, e mais plausível, consiste na intensificação da cooperação internacional entre os Estados de modo que as informações possam circular livremente e que todos tenham condições de tomar atitudes que combatam a concorrência tributária internacional desleal.

A cooperação internacional no campo tributário vem sendo, ao longo dos últimos anos, implementada por instituições como União Europeia e a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) por meio de grupos de discussões e propostas concretas que devem ser ratificadas pelos Estados que firmam compromissos que visem reduzir os efeitos maléficos da concorrência tributária.

## **4 CONCLUSÃO**

Atualmente, a remessa de divisas ao exterior está plenamente regulamentada pela autoridade monetária do país que promoveu alterações administrativas nas regras, sendo que essas foram acompanhadas por ações de outras autoridades fiscais e judiciais.

Ao longo dos 25 anos de promulgação da Lei nº 7.492, que criou o tipo penal para evasão de divisas, poucos foram os casos de criminalização da ação. Alguns procedimentos, como o envio de divisas por meio das contas CC5 que foram noticiados em jornais e revistas provocaram um clamor por justiça na sociedade, contudo estavam previstos nas regras e não havia condições de criminalização.

A edição da Lei nº 9.613/98 criminalizou a “lavagem de dinheiro” e transformou a remessa ilegal de divisas um processo ariscado sob a ótica dos criminosos, que passaram a necessitar de processos sofisticados com a participação de inúmeros intervenientes.

Atualmente, algumas decisões empresariais tomadas em função de Planejamento Tributário situam-se na região limítrofe entre a legalidade e a ilegalidade. A alteração do Código Tributário Nacional com a introdução de um parágrafo único no artigo 116 mexeu com um ponto importante na relação fisco x contribuinte. A não aprovação da Medida Provisória nº 66, que regia, entre outros aspectos, sobre as condutas antielisivas de contribuintes provoca insegurança nas ações de planejamento tributário que são alvo de procedimentos administrativos que podem culminar na lavratura de Auto de Infração por Auditores Fiscais.

As autoridades monetárias, fiscais e judiciais encontram-se coordenadas no sentido de minimizar ações consideradas ilegais, promovendo o lançamento dos tributos que tenham sido sonegados e repatriando recursos enviados ao exterior que foram obtidos por meio de atividades ilícitas.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. **Código Tributário Nacional** – Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>> . Acesso em: 21 out. 2011.

BORGES, Antonio de Mora. “Considerações sobre o combate à concorrência tributária internacional prejudicial”. **Revista Fórum de Direito Tributário**. Disponível em: <<http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/handle/2011/29467>> . Acesso em: 29 set. 2011.

CHRISTENSEN, John. “Paraisos Fiscais e Corrupção – Uma luta Global”. **Social Watch 2007**. Disponível em: <<http://www.inesc.org.br>> . Acesso em: 29 set. 2011.

CORRÊA, Daniele; LIMA, Gilberto Tadeu. “O comportamento recente do investimento direto brasileiro no exterior em perspectiva”. **Revista de Economia Política**, v. 28, n. 2 (110), p. 249-268, abr.-jun. 2008.

DILGER, Paulo José; DOLIVEIRA, Sergio Luis Dias; SILVA, Adriana Queiroz. **Aplicabilidade das escolas com características prescritivas e descritivas em ambientes instáveis: o caso sollosul insumos agrícolas**. Disponível em: <[http://www.ead.fea.usp.br/semead/9semead/resultado\\_semead/trabalhosPDF/141.pdf](http://www.ead.fea.usp.br/semead/9semead/resultado_semead/trabalhosPDF/141.pdf)> . Acesso em: 20 out. 2011.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária**. Ed. Dialética, 1998.

\_\_\_\_\_. “O Planejamento Tributário sob um novo paradigma”. **Palestra**. Disponível em: <[www.cbdt2011.com.br/palestras/palestra\\_03.ppt](http://www.cbdt2011.com.br/palestras/palestra_03.ppt)> . Acesso em: 7 nov. 2011.

SICSU, João. Rumos da liberalização financeira brasileira. **Rev. Econ. Polit.**, São Paulo, v. 26, n. 3, Set. 2006. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S010131572006000300003&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S010131572006000300003&lng=en&nrm=iso)> . Acesso em: 29 set. 2011.

# Planejamento tributário na jurisprudência administrativa federal<sup>1</sup>

Eliana Silveira Costa

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Pós-Graduada em Direito Tributário pela Esaf

## Resumo

O presente artigo sintetiza a Monografia *Planejamento Tributário na Jurisprudência Administrativa Federal*, decorrente do estudo da atual jurisprudência administrativa fiscal acerca do planejamento tributário realizado pelos contribuintes. Utiliza a pesquisa instrumental (doutrina, jurisprudência e ordenamento jurídico) para apresentar critério objetivo de análise aplicável ao planejamento tributário efetivamente adotado pelos anteriores conselhos de contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais). Adotando a metodologia constante na obra *Planejamento tributário e o “propósito negocial”* e brevemente comentando institutos de direito privado, apresenta o referido critério e aborda a noção da expressão propósito negocial.

## Palavras-chave

Direito tributário; Planejamento tributário; Negócio jurídico; Propósito negocial; Causa objetiva.

## Abstract

This paper summarizes the Monograph “Tax Planning in the Federal Administrative Jurisprudence”, as a result of the study of the mentioned jurisprudence concerning the tax planning carried out by the taxpayers. It uses the instrumental research (legal opinions, jurisprudence and law) to submit objective standard applicable to the analysis of tax planning actually adopted by the previous Conselhos de Contribuintes (current Conselho Administrativo de Recursos Fiscais). Based on the methodology adopted in the book *Planejamento tributário e o “propósito negocial”* and briefly commenting institutes of private law, it presents the objective standard, as mentioned, and approaches the notion of the term “Negotiation’s purpose”.

## Keywords

Tax Law; Tax planning; Legal business; Purpose of negotiation; Objective cause.

## INTRODUÇÃO

O artigo aqui sumariado decorreu do estudo da atual jurisprudência administrativa fiscal acerca do planejamento

tributário realizado pelos contribuintes, assim compreendido como a liberdade a ele conferida de prever e dispor os seus negócios jurídicos, de forma a reduzir ou eliminar a carga tributária que sobre eles incide, sempre respeitando os limites impostos pela lei.

Com efeito, foi possível observar inicialmente que, a despeito do entendimento conferido pelos anteriores conselhos de contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf) aos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, a legislação tributária não foi substancialmente modificada. De fato, foram editadas normas antielísivas específicas<sup>2</sup> e o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional – CTN (“norma geral antielísiva”), conforme seu texto literal:

1 Este artigo sintetiza o Trabalho de Conclusão do Curso (TCC), sob a forma de monografia, da Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário, ministrado pela Escola de Administração Fazendária (Esaf), cujo título é Planejamento tributário na jurisprudência administrativa federal, o qual foi defendido em 1º de abril de 2011 e avaliado, com atribuição de menção máxima, pelos professores Me. Rodrigo Pereira de Mello (orientador), Me. Saul Tourinho Leal e Me. Úrsula Figueiredo Munhoz.

2 Segundo Xavier, as normas antielísivas específicas são tipificações por lei “de certos atos ou negócios jurídicos que a experiência revelou serem utilizados como forma anteriormente não prevista em lei de obter resultados equivalentes aos dos atos tributados”, por meio de presunções ou ficções legais. Exemplificando, a legislação sobre preços de transferência (arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430/1996), que estabelece controles a que estão sujeitas as operações comerciais ou financeiras realizadas entre partes vinculadas, sediadas em jurisdições tributárias distintas ou, ainda, quando uma delas encontra-se sediada em paraíso fiscal. A citada legislação promove ajustes necessários para evitar a erosão da base fiscal, já que, em razão dessas circunstâncias específicas, verificou-se a manipulação do preço praticado nas citadas operações, divergindo do preço de mercado praticado por empresas independentes, com o objetivo de transferir os rendimentos auferidos para ordenamento estrangeiro, fiscalmente menos oneroso. (XAVIER, 2001, p. 85; SCHOUERI, 2006, p. 10-16).



Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

**Parágrafo único.** A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. [Incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001].

Ocorre que o direito privado, em resposta ao novo Estado contemporâneo, absorveu os ideais do Estado social e regulador, impondo às relações privadas novos limites, igualmente relevantes em âmbito tributário, já que o fato gerador da obrigação tributária é, em regra, um fato de natureza econômica, com efeitos jurídicos, relativo à atividade do contribuinte. É dizer, a obrigação de pagar tributo surge, de fato, em âmbito privado, em razão da vontade dos contratantes para a prática de determinado ato (ABRAHAM, 2007, p. 169, 170 e 200).

Em razão desse cenário, surgem as modernas doutrinas acerca da legitimidade do planejamento tributário que superam os limites do positivismo conceptualista, regido, no campo tributário, pelos ideais de legalidade estrita, tipicidade fechada e interpretação restritiva que permitia a utilização de tipos jurídicos formais para realizar planejamentos fiscais que, de acordo com as modernas concepções, ultrapassam os limites da licitude e da legitimidade (ABRAHAM, 2007, p. 301-305).

Entretanto, observa-se que a doutrina e a jurisprudência evidenciam não haver consenso acerca dos conceitos teóricos e dos institutos de direito privado, tais como o abuso de direito e a fraude à lei, afetos ao planejamento tributário e de sua aplicação em âmbito tributário. Adicionalmente, não há convergência acerca da eficácia e da natureza do parágrafo único do artigo 116 do CTN, já que parte da doutrina o considera uma norma antievasiva ou antissimulação, e, de forma diversa, há doutrinadores que defendem ser aquela uma cláusula exclusivamente antielisiva. Mesmo entre os que admitem ser uma norma antielisiva, há divergências quanto ao grau de sua abrangência, conforme adiante demonstrar-se-á.

Nesse sentido, as diversas posições doutrinárias observáveis do estudo teórico afetos ao tema dificultam a convergência sobre os critérios efetivamente necessários ou aptos a informar a atividade interpretativa dos negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, capazes de afastar a insegurança jurídica na organização de seus negócios.

O trabalho referenciado pretendeu apresentar critério jurídico objetivo de análise efetivamente adotado pelos então Conselhos de Contribuintes no sentido de validar os efeitos, para fins fiscais, dos planejamentos tributários realizados concretamente pelos contribuintes. Este critério foi obtido por meio da análise de casos concretos objetivamente destacados em razão da metodologia adotada pela obra **Planejamento tributário e “propósito negocial”** (SCHOUERI; FREITAS, 2010), a despeito de aquele órgão de julgamento administrativo efetivamente utilizar-se, não raras vezes, de conceitos teóricos de forma não uniforme, revelando aparente insegurança jurídica (ANGELO, 2010, p. 491, 492, 499 e 500).

Para tanto, importante destacar que foram analisados no estudo constante da referida obra 78 acórdãos proferidos pelos anteriores conselhos de contribuintes, os quais, em regra, foram proferidos entre 2002 e 2008. Ocorre que, verificado que aos casos semelhantes eram conferidos juízos equivalentes, a pesquisa adotou a ferramenta de pesquisa denominada *normative systems*, que permitiu o desenvolvimento de regras extraídas de um conjunto de casos assemelhados (SCHOUERI; FREITAS, 2010, p. 17).

Em razão da referida metodologia, concluiu a obra aqui referenciada serem três os fatores relevantes considerados pelos Conselhos de Contribuintes para fins de estabelecer os limites do planejamento válido, quais sejam: a motivação não exclusivamente tributária do contribuinte ou propósito negocial (Propriedade P1); a incompatibilidade entre os fatos narrados pelos contribuintes e a realidade ou simulação (Propriedade P2); e, por fim, a observância por ele de regras cogentes não tributárias, que, por sua relativa irrelevância, não foi abordada na monografia “Planejamento tributário na jurisprudência administrativa federal” (COSTA, 2011).

Para melhor entendimento, a primeira propriedade (P1) refere-se, em tese, à hipótese de os planejamentos fiscais serem desconsiderados pela autoridade fiscal por evidenciar que o negócio jurídico adotado pelo contribuinte adquiriu determinada forma exclusivamente por razões fiscais (análise do propósito negocial). Com base nas decisões objeto do estudo, verificou-se que o intervalo temporal entre as operações realizadas pelos contribuintes (Propriedade P1A), a independência entre as partes (Propriedade P1B) e a coerência entre as operações realizadas e as atividades empresariais das partes envolvidas (Propriedade P1C) consubstanciou-se em elementos relevantes nas decisões do Conselho acerca da validade do propósito negocial de uma transação (Propriedade P1).

Ressalta-se que o trabalho não pretendeu descrever minuciosamente as referidas propriedades ou analisar exaustivamente os acórdãos analisados naquela obra em sua íntegra, mas apresentar critério jurídico objetivo aplicável ao planejamento tributário, conforme anteriormente destacado.

Para tanto, evidenciou o conteúdo semântico da expressão “ausência de propósito negocial” efetivamente adotado pelos Conselhos de Contribuintes, já que o

estudo constante da referida obra afirma haver hipóteses em que os Conselhos de Contribuintes consideraram que a mera economia tributária não é suficiente para legitimar determinado negócio jurídico praticado por contribuinte (ausência de propósito negocial), utilizando-se das figuras do abuso de direito, fraude à lei tributária e abuso de formas.

Ainda e sempre segundo a análise da obra aqui enfocada, demonstrou-se o contexto no qual se insere a relação entre o propósito negocial (Propriedade P1) e a simulação (Propriedade P2), pois que aquele estudo igualmente acrescenta que os Conselhos de Contribuintes desconsideraram os atos praticados pelos contribuintes para fins fiscais por simulação em decorrência da verificação de ausência de propósito negocial, tornando nebulosa a utilização desses institutos.

Por oportuno e em razão das divergências doutrinárias apontadas, ressalta-se que este artigo aborda, de forma breve, diversos conceitos teóricos afetos ao planejamento tributário, adotados sob enfoques distintos pela referida jurisprudência. Ainda, discorre superficialmente sobre institutos de direito privado, já que o legislador tributário, em regra, deles se utiliza para a qualificação jurídica dos fenômenos sociais e econômicos.<sup>3</sup>

Frise-se que o objetivo desta abordagem é exclusivamente promover melhor entendimento sobre o contexto em que se desenvolve o debate atual sobre o tema central objeto da referida monografia, não apresentando posição conclusiva acerca dos institutos abordados e evidenciando o prejuízo de seu emprego pela jurisprudência dos anteriores Conselhos de Contribuintes à análise do critério efetivamente adotado pelo citado órgão, para fins de conferir eficácia, para fins fiscais, aos planejamentos tributários realizados pelos contribuintes.

## **2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E DIREITO PRIVADO**

Ocorre que, em regra, o direito tributário elege como suporte fático da incidência tributária atos ou negócios jurídicos praticados nos termos conceituais do direito privado, limitando-se a estabelecer os demais elementos necessários à configuração da exigência tributária. Assim, praticado o ato, a incidência tributária decorre de lei, independentemente da vontade das partes.

Por sua vez, em âmbito privado, podem os contribuintes realizar seus objetivos econômicos e regular suas relações jurídicas por meio da escolha de determinada estrutura entre as diversificadas categorias de negócios jurídicos, em respeito à liberdade de iniciativa, de forma, inclusive, a reduzir sua carga tributária.

Entretanto, o agente econômico deverá observar o ordenamento jurídico que regula o ato efetivamente praticado (ou seja, aquele cuja substância na legislação

---

<sup>3</sup> Inclusive, por força dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional (CTN).

e na doutrina jurídicas verdadeiramente se adapta aos fatos ocorridos/incorridos), de forma a legitimar o negócio jurídico efetuado e conferir os efeitos que lhe são próprios ou desejados. É dizer, o negócio jurídico praticado pelo contribuinte deverá manifestar conformidade entre a declaração de vontade dirigida à obtenção de um resultado (efeito jurídico) e os preceitos ditados pela ordem legal, tendo de suportar o agente as consequências ligadas pelo ordenamento jurídico à disciplina do próprio ato (PEREIRA, 2009, p. 407-411).

Nesse contexto, a doutrina e a jurisprudência administrativa reconhecem a força jurígena da vontade interna ou real (vontade jurígena), por conferir legitimidade e licitude ao ato praticado, a despeito de não se consubstanciar em um de seus elementos. Com efeito, a declaração é o resultado de processo volitivo interno que, ao ser proferida, incorpora-o, de forma que, não havendo exata correspondência entre o que foi desejado e o que foi declarado, o agente terá emitido vontade defeituosa<sup>4</sup> e o negócio praticado não deverá produzir o efeito desejado.

De forma a corroborar este entendimento, o artigo 112 do Código Civil:

Art. 112. Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem.

É dizer, o ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte deverá se subordinar ao ordenamento afeto ao ato concretamente praticado, devendo a atividade interpretativa recair sobre a pesquisa acerca da causa de sua prática, capaz de legitimá-lo e que não se confunde com os motivos para sua prática.<sup>5</sup>

Não sendo abordadas em profundidade as diversas correntes doutrinárias que circundam a relevância da causa na interpretação dos negócios jurídicos, o citado trabalho adotou a corrente causalista objetivista que, além de reconhecer sua relevância, sustenta que a investigação da causa não se refere à motivação subjetiva do ato, conforme deseja o artigo 140 do Código Civil – CC, mas ao fim econômico e social próprio de cada tipo de negócio jurídico, tratando-se de sua finalidade intrínseca (PEREIRA, 2009, p. 432-435).

Assim, a causa do negócio jurídico consubstancia-se na finalidade objetiva e determinante de sua prática, representando a função econômico-social que caracteriza o tipo de negócio (causa objetiva), que deve então revelar concordância com o interesse social e geral, de forma a conferir eficácia ao negócio e prestigiar a vontade que o vivifica (RODRIGUES, 2003, p. 171-172).

4 No mesmo sentido: VENOSA, 2010, p. 361; AZEVEDO, 2002. De acordo com o novo Código Civil (Lei nº 10.406, de 10/1/2002), 2002, p. 80-85; PEREIRA, 2009, p. 412-413.

5 Segundo Pereira e Azevedo, esses motivos não têm relevância jurídica, a não ser quando expressos como sua razão determinante, como preceitua o artigo 140 do Código Civil: “Art. 140. O falso motivo só vicia a declaração de vontade quando expresso como razão determinante” (AZEVEDO, 2002, p. 113; PEREIRA, 2009, p. 434).

Nesse contexto, a moderna teoria acerca da simulação,<sup>6</sup> que, em síntese, se configura como uma declaração enganosa e dolosa da vontade para produzir efeito diverso do aparentemente apontado, é definida como um vício social, positivado na desconformidade entre o resultado da declaração de vontade ou entre a técnica de sua realização e a ordem legal (PEREIRA, 2009, p. 541-546).

Portanto, considerando-se o papel que a vontade assume em relação à causa ou função do negócio, ocorreria a simulação quando as partes de um negócio bilateral estabelecessem um regulamento de interesses diverso daquele que pretendiam observar nas suas relações, procurando atingir, por meio do negócio, um objetivo dissimulado, divergente de sua causa típica (TÔRRES, 2003, p. 293-297). Seria a simulação, então, um vício de causa objetiva do negócio jurídico (TÔRRES, 2003, p. 281-283 e 291-298).

Por oportuno, importante salientar que a referida teoria traz reflexos no que se refere ao negócio jurídico indireto, consubstanciado na utilização de um tipo negocial específico, para atingir objetivos que não lhe são próprios.

Com efeito, ao praticar um negócio jurídico indireto, o contribuinte se utiliza de um negócio típico para realizar um fim distinto do que corresponde à sua causa objetiva, de forma que, como ressalta Abraham, a nulidade conferida aos atos praticados com simulação, em sua moderna concepção, restringe a liberdade do contribuinte, ao realizar planejamentos fiscais, “onde se quer esconder um negócio fiscalmente mais oneroso sob a figura de outro de menor carga fiscal, porém, sem qualquer outro propósito negocial” (ABRAHAM, 2007, p. 223).

Adicionalmente e de forma a ressaltar as diversas posições doutrinárias acerca da simulação em âmbito tributário, Greco (2008), adotando a referida teoria causalista, discorda de que o vício de simulação seja um vício da vontade, afirmando que a simulação se encontra no plano da causa do negócio jurídico.

De acordo com sua concepção, ocorreria simulação quando determinado tipo de negócio fosse utilizado para consecução de fim não afeto à sua causa, já que esta legitima o negócio jurídico, sendo inalterável pela vontade das partes, acrescentando que o parágrafo único do artigo 116 do CTN não é uma norma antissimulação, já que esta figura encontrava-se amparada pelo ordenamento jurídico anteriormente à sua edição. De forma diversa, Xavier (2001, p. 51 e 52) afirma que o citado dispositivo é norma antissimulação, já consagrada pelo nosso ordenamento jurídico, considerada na teoria geral do direito como um dos vícios que afetam o elemento vontade dos atos ou negócios jurídicos, definindo-a como sendo um caso de divergência entre

---

6 Artigo 167 do Código Civil “É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados. § 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado”.

a vontade (real) e sua declaração (vontade declarada), determinada com intuito de enganar terceiro e mediante acordo das partes (XAVIER, 2001, p. 51-52).

As divergências igualmente se apresentam em relação aos institutos do abuso de direito e fraude à lei, conforme a seguir se expõe. Inicialmente, cumpre destacar que o abuso de direito encontra-se previsto no artigo 187 do CC,<sup>7</sup> impondo, em síntese, que todo direito deva ser exercido com moderação, de acordo com seu fim social e econômico, em respeito à boa-fé e aos bons costumes.

Não havendo consenso doutrinário acerca de sua definição, importante apresentar brevemente as variadas posições doutrinárias acerca de sua aplicação no direito tributário, as quais decorrem de eventuais divergências acerca da possibilidade de sua aplicação em âmbito de direito público.

Por pertencer à Teoria Geral do Direito, Greco (2008) entende o instituto aplicável para a determinação da oponibilidade ao fisco dos atos praticados pelos contribuintes em âmbito do planejamento tributário, aproximando sua noção com a demonstração de forma inequívoca de que os referidos atos foram praticados com a única e principal finalidade de economizar tributo. A despeito de considerar o parágrafo único do artigo 116 do CTN, uma cláusula antielisiva afirma que esse dispositivo não abrange o abuso de direito (GRECO, 2008, p. 200, 203, 205, 222 a 228, 275, 467 a 471 e 524).

Por sua vez, Torres (2006) afirma que o modelo francês do abuso de direito foi recepcionado pelo direito tributário nacional por meio da edição do parágrafo único do artigo 116 do CTN. Assim, o planejamento fiscal seria forma lícita de economizar tributo, desde que os atos praticados pelos contribuintes respeitem “os limites da possibilidade expressiva da letra da lei, ou seja, desde que [o contribuinte] não cometa abuso de direito” (TORRES, 2006, p. 130).

No mesmo sentido geral, Yamashita defende ser possível a aplicação da teoria do abuso de direito em âmbito tributário, incluindo sua noção na norma por ele considerada antielisiva – parágrafo único do artigo 116 do CTN (YAMASHITA, 2005, p. 97-100, 137, 144 e 154).

De forma diversa, Xavier discorda de que a figura de abuso de direito seja aplicável ao direito tributário. Afirma que a Constituição Federal de 1988 (CF/88) não confere limites à liberdade de contratar e exige a tipicidade da tributação, que não pode ser afastada em razão dos princípios da solidariedade social ou da capacidade contributiva e em detrimento da confiança na lei fiscal (segurança jurídica) (XAVIER, 2001, p. 102-109 e 121-126).

---

<sup>7</sup> “Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes. Art. 188. Não constituem atos ilícitos: I – os praticados em legítima defesa ou no exercício regular de um direito reconhecido; II – a deterioração ou destruição da coisa alheia, ou a lesão a pessoa, a fim de remover perigo iminente. Parágrafo único. No caso do inciso II, o ato será legítimo somente quando as circunstâncias o tornarem absolutamente necessário, não excedendo os limites do indispensável para a remoção do perigo”.

Por sua vez e prevista no inciso VI do artigo 166 do CC, a fraude à lei se consubstancia, em apertada síntese, na utilização de procedimento aparentemente lícito, visando a contornar um princípio cogente que interessa à ordem pública, importando a sanção de nulidade aos referidos atos (VENOSA, 2010, p. 300-302). É dizer, a pessoa pratica ato dando ao intérprete “a impressão de que outra foi a lei incidente [norma de contorno], não a infringida [norma contornada] que, realmente, incidiu” (MELLO, 2010, p. 131).

Em tese e em âmbito tributário, verificável a fraude à lei nas hipóteses em que há ofensa indireta à norma tributária (norma contornada) por meio da aplicação de outra, de forma lícita, na qual se enquadre seu comportamento (norma de contorno) (GRECO, 2008, p. 222, 240, 243-244, 467- 471).

Segundo Xavier (2001), a fraude à lei não é aplicável ao campo tributário, pois que, no direito privado, a repressão à fraude à lei encontra-se no campo da interpretação (por meio da constatação de que a vontade da lei é a proibição daquele resultado por todos os meios disponíveis), enquanto, no direito tributário, reside no campo da integração analógica, por não ser possível concluir que a norma tributária pretenda atingir todos os atos de efeitos econômicos equivalentes (XAVIER, 2001, p. 109-101).

De forma diversa e novamente por argumentos relacionados à Teoria Geral do Direito, Greco (2008) afirma ser possível a imputação da figura da fraude à lei tributária, pois esta tem caráter imperativo, ou seja, sua incidência ocorre independentemente da vontade do contribuinte. Ainda, considera que o parágrafo único do artigo 116 do CTN não abrange a fraude à lei, de modo análogo ao por ele interpretado acerca do instituto do abuso de direito.

Concordando parcialmente com a tese de Greco, Yamashita afirma que a teoria da fraude à lei integra a Teoria Geral do Direito, aplicando-se a qualquer de seus ramos e encontrando-se previsto no parágrafo único do artigo 116 do CTN (YAMASHITA, 2005, p. 207-208, 256-267).

Feitas estas considerações e para melhor entendimento, já que empregado pela jurisprudência administrativa,<sup>8</sup> o abuso de formas, não previsto pelo Código Civil como hipótese de nulidade dos atos ou negócios jurídicos praticados, foi definido, no escopo do objeto daquele trabalho, como a divergência entre a forma externa do ato ou negócio jurídico realizado e o seu efetivo conteúdo, utilizado em operações de planejamento fiscal (ABRAHAM, 2007, p. 223).

Haveria assim uma “manipulação das formas de direito privado, com objetivo de evasão do tributo” (GUTIERREZ, 2006, p. 156). Conforme, porém, bem observa Greco “o que contaminaria o negócio jurídico e, por decorrência, o planejamento tributário não seria o abuso de forma em si, mas a fraude à lei, a simulação e o

---

<sup>8</sup> Conforme verificável na obra doutrinária objeto do trabalho referenciado, veja-se como exemplo o Acórdão nº 202-15.765, que emprega a expressão “abuso de formas”.

abuso de direito” (2008, p. 275), sendo aquele abuso mero instrumento utilizado pelos contribuintes para a prática daqueles institutos (GUTIERREZ, 2006, p. 159).

### **3 CRITÉRIO DE ANÁLISE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA FEDERAL**

A discussão a respeito do planejamento tributário envolve, de um lado, a liberdade de o contribuinte organizar seus negócios de forma a economizar tributos, mediante escolha da melhor alternativa jurídica à consecução de seus objetivos econômicos, e, de outro lado, os limites impostos pelo ordenamento jurídico à prática desses negócios, tendo de suportar o agente as consequências ligadas à própria disciplina do ato praticado em razão de sua escolha.

Desempenhando relevante papel nas lides administrativas acerca do planejamento tributário, importante destacar que toda a jurisprudência dos anteriores Conselhos de Contribuintes – como, por igual, a atual jurisprudência do Carf – é condicionada, por um lado, pela legalidade inerente à sua atividade como órgão fazendário e, por outro lado, pelos princípios materiais e processuais informadores do processo administrativo fiscal.

Nesse contexto, a atividade interpretativa deve fundamentar-se em critério objetivo de análise dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, de forma a identificar a correspondente incidência normativa, com base na verdade material ou substancial extraída dos fatos concretos praticados, afastando a insegurança jurídica e garantindo a observância do ordenamento jurídico (FREITAS, 2010, p. 476).

Assim, deve recair sobre a causa objetiva do negócio jurídico, traduzida no fim econômico e social próprio de cada tipo de ato negocial reconhecido pelo direito, que não se confunde com os motivos que ensejaram a sua prática, conforme anteriormente destacado. É dizer, sua causa encerra a finalidade objetiva e determinante do negócio que o agente pratica, que deve então se coadunar com o interesse geral e prestigiar a vontade que o ensejou. Conforme Azevedo:

A causa é um fato externo ao negócio, mas que o justifica do ponto de vista social e jurídico, enquanto o elemento categorial objetivo é justamente a referência, que se faz a esse fato, no próprio conteúdo do negócio. [...] O elemento categorial objetivo consiste numa referência à causa, a qual está, porém, fora do negócio [...] (2002, p. 149 e 150).

Portanto, a mera intenção de economizar no pagamento do tributo, na hipótese de se consubstanciar em um motivo para a prática do ato, não deve ser decisiva para a validade, para fins fiscais, do planejamento tributário realizado pelo contribuinte, por não pertencer à sua causa objetiva. Assim, na hipótese de o contribuinte efetuar negócio jurídico tipificado como fato gerador abstrato pela norma tributária, subsume-se o fato à esta norma, independentemente da vontade das partes.



Isto posto, deverá ser analisada a efetiva existência de um “propósito negocial”, compreendido como a vontade objetiva final determinante à realização do negócio jurídico (causa objetiva), como, de fato, procederam aos anteriores Conselhos de Contribuintes, conforme a seguir se explica.

Inicialmente destacadas neste artigo em razão das divergências que as circundam, importante sejam analisadas duas premissas necessárias ao entendimento do critério adotado pelos anteriores Conselhos de Contribuintes para enfrentar as questões afetas ao planejamento tributário, consubstanciadas na identificação do sentido conferido por este órgão à denominada [na mesma obra **Planejamento tributário e o “propósito negocial”**] Propriedade P1 (propósito negocial) e, após, identificar sua independência em relação à denominada (pela mesma obra) Propriedade P2, que se refere à simulação.

Conforme anteriormente observado, os critérios adotados pelos Conselhos de Contribuintes para existência de motivação extratributária ou propósito negocial foram o intervalo temporal entre as operações realizadas (Propriedade P1A), a vinculação entre os agentes envolvidos na operação (Propriedade P1B) e, por fim, a coerência entre as operações e as atividades empresariais das partes (Propriedade P1C).

Com efeito, revela-se apta a informar a Propriedade P1, qual seja, a existência de propósito negocial nos termos definidos neste trabalho, já que as duas primeiras propriedades citadas se referem às circunstâncias negociais, relevantes à determinação dos verdadeiros efeitos jurídicos aplicáveis aos atos praticados pelos contribuintes (PEREIRA, 2009, p. 429- 432). Ainda, a Propriedade P1C é a que mais se aproxima do conceito do “propósito negocial”, em razão de requerer, para sua análise, a identificação de elementos essenciais à existência do próprio tipo negocial (FREITAS, 2010, p. 487).

Ainda, discorda-se da afirmativa de que eventual interdependência entre a Propriedade P1 – qual seja, os motivos extratributários que justificam as operações praticadas pelos contribuintes, e a Propriedade P2, relativa à incompatibilidade entre os fatos narrados pelos contribuintes e a realidade (simulação) – criaria uma zona cinzenta entre os dois institutos.

Ocorre que, considerada a moderna teoria acerca da simulação, o resultado conferido à primeira delas, desde que baseado na causa objetiva do negócio jurídico, revela-se apto a influenciar a segunda delas, em razão, por óbvio, das características dos casos concretos analisados.

Ainda, de forma a evidenciar a coerência das decisões dos Conselhos de Contribuintes, foram destacados acórdãos da obra **Planejamento tributário e o “propósito negocial”** em que observadas discrepâncias entre suas considerações acerca da adequação das operações praticadas pelos contribuintes com as correspondentes

atividades empresariais (Propriedade P1C) e a propriedade que influencia, qual seja, o “propósito negocial” (Propriedade P1). Ainda, acórdãos que apresentaram divergências entre os resultados conferidos à ausência de propósito negocial e à prática de simulação (Propriedade P2).<sup>9</sup>

Da análise dos referidos acórdãos foi possível concluir, conforme exposto na monografia aqui sumariada,<sup>10</sup> que a atividade interpretativa dos Conselhos de Contribuintes em torno do planejamento tributário realizado pelos contribuintes recaiu sobre a qualificação jurídica do fato concreto, por meio da verificação da adequação entre seu conteúdo e sua causa objetiva, a despeito de os institutos de direito privado terem sido utilizados por aquele órgão, em diferenciados contextos, prejudicando a identificação dos critérios objetivos efetivamente adotados em seus julgados.

Assim, o conteúdo semântico atribuído à expressão “propósito negocial” pelo citado órgão encontra-se afeto à causa objetiva do negócio jurídico, nos termos em que foi apresentada nesta oportunidade, revelando-se aparente a insegurança jurídica decorrente de sua atividade, já que observável a uniformidade de suas decisões. Importante observar que em todos os casos da jurisprudência administrativa estudados na obra **Planejamento tributário e o “propósito negocial”**, antes referida, em que os fatos não foram considerados tais como descritos pelos contribuintes (Propriedade P2), o planejamento tributário foi considerado inválido.

Assim, os Conselhos de Contribuintes efetivamente exerceram o controle da legalidade dos atos praticados pela administração tributária federal e ponderaram acerca da adequação do conteúdo formal do negócio jurídico praticado pelos contribuintes com a finalidade objetiva desejada pelas partes, visando a identificar a verdade material subjacente ao planejamento tributário, por meio da análise ampla das provas capazes de revelá-la, de forma a estabelecer a norma tributária aplicável ao caso concreto em estrito concomitante ao respeito dos direitos e garantias individuais fundamentais, aglutináveis em torno do princípio da segurança jurídica.

---

<sup>9</sup> Neste particular destacamos os Acórdãos nº 108-07956, nº 202-15861, nº 101-93704, nº 106-14244, nº 107-08034, nº 108-09496, nº 102-47181, nº 106-14486, nº 104-22169, nº 103-23357 e nº 106-14483, analisados na obra *Planejamento tributário na jurisprudência administrativa federal*. SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.); FREITAS, Rodrigo de (Org.). **Planejamento tributário e o “propósito negocial”**: mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 425-427 e 437-438.

<sup>10</sup> Conforme referida na nota de rodapé número 1 nesta monografia.

## REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **O planejamento tributário e o direito privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ANGELO, Carlos Eduardo Peroba. Análise de decisões: resultados obtidos como “Normative Systems”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.); FREITAS, Rodrigo de (Org.). **Planejamento tributário e o “propósito negocial”**: mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

AZEVEDO, Antônio Junqueira de. **Negócio jurídico: existência, validade e eficácia**. 4. ed. atual. de acordo com o novo Código Civil (Lei nº 10.406, de 10-1-2002). São Paulo: Saraiva, 2002.

BRASIL. **Código Civil**. São Paulo: Saraiva, 2002.

COSTA, Eliana Silveira. **Planejamento tributário na jurisprudência administrativa federal**. 2011. Trabalho de Conclusão do Curso (Especialização)–Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário, Escola de Administração Fazendária (Esaf), Brasília, abr. 2011.

FREITAS, Rodrigo de. É legítimo economizar tributos? Propósito negocial, causa do negócio jurídico e análise das decisões do antigo Conselho de Contribuintes. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.); FREITAS, Rodrigo de (Org.). **Planejamento tributário e o “propósito negocial”**: mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

RODRIGUES, Silvio. **Direito civil**. São Paulo: Saraiva, 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.); FREITAS, Rodrigo de (Org.). **Planejamento tributário e o “propósito negocial”**: mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

TÔRRES, Heleno. Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: parte geral**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos: limites à luz do abuso de direito e fraude à lei**. São Paulo: Lex Editora, 2005.



# Relação entre os custos para emissão de documentos de viagem no âmbito da Superintendência de Polícia Federal em Brasília e o valor da taxa respectiva cobrada pelo governo

**José Célio Gonçalves de Sousa**

Escrivão da Polícia Federal atuando na área de Controle Interno do Órgão Pós-Graduado em Administração Orçamentário-Financeira pela Esaf

---

## Resumo

O presente trabalho tem por fim analisar a correspondência entre o valor cobrado a título de taxa, pelo governo ao cidadão, para a obtenção de documentos de viagem. Embora nacionalmente unificados, o cálculo dos custos de produção desses documentos encontra dificuldades de diversas ordens para sua mensuração, em razão das idiosincrasias observadas nas 27 superintendências do Departamento de Polícia Federal, órgão responsável pela emissão desses documentos. Logo, tomou-se como parâmetro para os cálculos pertinentes a Superintendência de Polícia Federal no Distrito Federal, com sua estrutura logística e tecnológica disponível. Assim, e com vista ao deslinde proposto, foram revisadas as técnicas para apuração de custos reconhecidos pela doutrina, enfocando-se, por óbvio, as particularidades do setor público; em seguida, foram levantadas as minúcias da Superintendência de Polícia Federal no Distrito Federal e, a partir daí, criadas as bases para a apuração dos custos de emissão de documentos de viagem no âmbito daquela unidade. Por fim, foi extraído um quantum representativo do custo ora estudado para, em seguida, se estabelecer uma relação entre esse valor e aquele cobrado pelo governo a título de taxa de emissão de documentos de viagem. O resultado mostra a conformação do que é cobrado atualmente pelo Departamento de Polícia Federal para a prestação desse serviço à sociedade.

## Palavras-chave

Custos; Taxa; Documentos de viagem; Departamento de Polícia Federal; Superintendência do Departamento de Polícia Federal no Distrito Federal.

## Abstract

This study aims to analyze the correlation between the amount charged as a fee by the Government to citizens, to obtain travel documents. Although nationally unified, the calculation of the costs of

producing these documents is several orders of difficulty to measure it because of the idiosyncrasies observed in twenty-seven Superintendents of the Department of Federal Police, the agency responsible for issuing these documents. Thus, taken as a parameter for the calculations relevant to the Superintendent of Police in Federal District, with its logistics and technology available. Thus, with views to the demarcation proposed techniques were reviewed for verification of costs recognized by the doctrine, focusing, obviously, the details of the public sector, then arose the minutiae of the Superintendent of Police in the Federal District and Federal thereafter, provide the foundation for calculating the costs of issuing travel documents within that unit. Finally, we extracted a quantum representative of the cost now studied to then establish a relationship between this value and that charged by the Government as a fee for issuing travel documents. The result shows the formation of what is currently charged by the Federal Police Department to provide this service to society.

## Keywords

Costs; Fees; Travel documents; The Federal Police Department; Superintendent of the Department of Federal Police in the Federal District.

## 1 INTRODUÇÃO

### TAXAS COMO FONTE DE FINANCIAMENTO DA AÇÃO ESPECÍFICA DO ESTADO

Giacomoni (2002, p. 27) citando Jesse Burkhead acerca de trabalho realizado nos Estados Unidos da América (EUA) sobre as causas do crescimento dos gastos públicos dos governos estaduais e locais, na década de 1930, naquele país, conclui que esse aumento se dá por quatro razões: a necessidade de serviços públicos; o desejo de melhores serviços públicos; os recursos disponíveis para utilização pelo governo; e o custo dos serviços públicos.

Giacomoni (2002, p. 28) explica que as duas primeiras razões listadas se dão em decorrência do aumento da demanda por serviços públicos e, conseqüentemente, do aumento da área de atuação do governo.

O terceiro motivo relaciona-se com a capacidade que tem o governo de aumentar o volume de recursos disponíveis, o que dá a ele a possibilidade de ofertar mais bens e serviços à sociedade.

O quarto motivo é explicado pelo fato de o governo ser pouco aderente às medidas racionalizadoras que possibilitem a realização de determinado serviço ou produção de bem público de forma eficaz e eficiente, trazendo, com isso, economia ao setor público pelo adequado gerenciamento dos custos incorridos nas operações de governo.

De fato, não se tem notícia de que este último ponto seja visto pelos governantes como uma prioridade. Ao contrário disso, o governo lança mão do seu poder arrecadatório ou cria novos impostos ou majora os que já existem, sem que a sociedade conheça se o montante empregado para determinada ação governamental é, de fato, o preço justo.<sup>1</sup>

Nesse ponto, cabe o conceito da espécie tributária taxa:

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício do regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de *serviço público específico e divisível*, prestado ou posto à sua disposição (Código Tributário Nacional, art. 77) (grifo nosso).

Assim, tem-se claro que a taxa é instituída para custear um bem ou serviço de interesse de contribuinte específico. Aqui, a pretensão do Estado não é a arrecadação em si, e sim a possibilidade de pôr à disposição de determinados indivíduos o produto da ação estatal.

Nesse diapasão, a Lei Complementar (LC) nº 89, de 18 de fevereiro de 1997,<sup>2</sup> em seu artigo 3º, determina que “constituem receitas do Funapol as taxas e multas cobradas pelos serviços de migração, prestados pelo Departamento de Polícia Federal”, assim entendidas, entre outras, as taxas cobradas pela expedição de documento de viagem, instituídas pelo artigo 49 do Decreto nº 3.345, de 30 de novembro de 1938.

Logo, propõe-se, ao final do trabalho, verificar se o valor efetivamente cobrado, a título de taxa, para a emissão de documentos de viagem, no âmbito da Superintendência da Polícia Federal no Distrito Federal (SR/DPF/DF), tem por fim cobrir os custos de produção do documento, levando-se em consideração

1 Sobre o financiamento das atividades do Estado, ver Remígio (2002).

2 Institui o Fundo para Aparelhamento e Operacionalização das Atividades-Fim da Polícia Federal (Funapol) e dá outras providências.

os dados disponíveis no Sistema de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) e no Sistema de Arrecadação (Siar).

Optou-se ainda por aquela unidade gestora por ter sido ela a responsável pela emissão de quantidade considerável de passaportes comum nos anos considerados, em relação às demais superintendências do departamento e, também, pelas limitações encontradas em se buscar a mensuração de custos que contemplasse as variáveis das 27 superintendências do órgão.

## 2 DESENVOLVIMENTO

### 2.1 CUSTOS, CONCEITO E PERSPECTIVA SOBRE CUSTOS NOS SETORES PÚBLICO

Martins (1998, p. 25) define custos como “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”. Horngren (1985) o define como um sacrifício ou a desistência do uso do recurso para usá-los em determinado fim. Cruzando-se o conceito do autor ora comentado com o do professor Eliseu Martins, chega-se a uma só essência: custos são os sacrifícios de um ativo em troca de outro com vista a um bem maior para a instituição.<sup>3</sup>

Encontram-se conceituações de custos em outros autores, porém, o viés financeiro que permeia os entendimentos é preponderante em todos eles. Entretanto, as linhas mestras para a inserção desse assunto na área pública passam, necessariamente, por esses conceitos.

O **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público** aplicado à União, aos estados, aos municípios e ao Distrito Federal para o exercício de 2010, elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), aponta para a necessidade de um sistema de custos capaz de mensurar, de forma confiável, os custos incorridos para produção de um bem ou um serviço público.

Ainda em relação à necessidade de um sistema de custos que vislumbre as necessidades da Administração Pública, Silva (2007, p. 21), citando Guimarães, destaca que o controle dos gastos públicos e a mensuração dos custos incorridos para realização das ações de governo são ferramentas importantes para a adequada tomada de decisão do gestor e, conseqüentemente, para o adequado gastos dos recursos que lhe são postos à administração.

### 2.2 METODOLOGIA PARA APURAÇÃO DE CUSTOS

Várias são as metodologias e vários os autores que apresentam as formas de apuração de custos existentes. Tem-se o Custo Baseado em Atividades – ABC, que é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas

<sup>3</sup> Para outros conceitos de custos, ver Figueiredo e Caggiano (1997) e Zucchi (1992).



pelo rateio arbitrário dos custos indiretos (MARTINS, 1998, p. 93); o custeio por absorção, em que todos os custos de produção são alocados aos bens ou serviços produzidos, o que compreende todos os custos variáveis, fixos, diretos ou indiretos (OLIVEIRA; PEREZ JR., 2000, p. 117); o custeio variável ou direto, que consiste em atribuir ao bem ou ao serviço produzido apenas os custos variáveis de materiais, mão de obra e os custos indiretos de fabricação (NASCIMENTO, 2008, p. 24); e o custo-padrão, que na concepção do professor Manoel Barbosa Gomes, se valendo da definição de Sá, citado por Leone, é o

custo determinado *a priori*, ou seja, predeterminado, que se fundamenta em princípios científicos e observa cada componente de custos (matérias, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação) dentro de suas medidas de verdadeira participação no processo de produção, representando o quanto deve custar cada unidade em bases racionais de fabricação (1977, p. 281).

Esses métodos de apuração de custos, se tratados e adequados à realidade da organização, serão de grande ajuda na tomada de decisões gerenciais que envolvam a necessidade do conhecimento sobre os custos envolvidos nas operações do ente.

### 2.3 EXIGÊNCIA LEGAL DA APLICAÇÃO DA APURAÇÃO DOS CUSTOS NO SETOR PÚBLICO<sup>4</sup>

A exigência legal que aponta para a necessidade de um sistema de custos na Administração Pública teve início com o advento da Lei nº 4.320/1964, que em seu artigo 99 estabelece que “[o]s serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para a determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum”.

Em seguida, o Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, dispôs sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional (TN), atualizando e consolidando a legislação pertinente. Em seu artigo 137, o decreto dispõe que a “contabilidade deverá apurar o custo, de forma a evidenciar os resultados da gestão”.

Em 1988, a nova Constituição Federal (CF) determinou que a Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios obedecessem, entre outros, ao princípio da eficiência.

Diante da imposição constitucional para avaliação da eficiência e eficácia da Administração Pública, dispositivos legais voltaram a fazer referência à contabilidade de custos. O primeiro deles foi o Decreto nº 2.829, de 29 de outubro de 1998, que, ao estabelecer normas para elaboração e execução do Plano Plurianual (PPA) e dos Orçamentos da União, apresenta em seu contexto a necessidade de gerenciamento que compreenda os custos dos programas.

<sup>4</sup> Para uma análise mais apurada sobre o arcabouço normativo que determina a existência de sistema de custos na Administração Pública, ver Moura (2003).

Em seguida, a Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, determinou que entre as finalidades e atribuições dos Sistemas de Contabilidade Federal e Controle Interno está a de evidenciar os custos dos programas de governo e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência.

Outro dispositivo legal, que objetivava a implantação de um sistema de custos na Administração Pública, é a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabelece no parágrafo 3º do seu artigo 50 que “A Administração Pública manterá *sistema de custos* que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (grifo nosso).

As leis que estabeleceram as diretrizes orçamentárias para os sucessivos exercícios financeiros, a contar do ano de 2001, apresentam nos seus textos determinação que apontavam para o controle dos custos das ações do governo.

Por fim, registre-se que existe em tramitação no Congresso Nacional (CN) Projeto de Lei Complementar nº 135 (PLC nº 135), que reforça a necessidade de uma contabilidade de custos na Administração Pública que auxilie na gestão da *res publica*.

## **2.4 MEDIÇÃO DE DESEMPENHO NO SETOR PÚBLICO POR MEIO DA APURAÇÃO DE CUSTOS**

Segundo Alonso (1999, p. 46), o serviço público está atrelado ao princípio da legalidade, insculpido na Constituição Federal de 1988. Esse fato faz que os gestores públicos busquem a eficácia nas ações. A eficiência, por sua vez, ainda não faz parte da cultura administrativa. Assim, para o administrador público basta cumprir a lei com bom desempenho, não se importando com economia de recursos e com a satisfação dos usuários dos serviços.

Segundo Machado (2002, p. 72), com o advento da Emenda Constitucional (EC) nº 19/1998, que introduziu o princípio da eficiência no ordenamento jurídico pátrio, a Administração Pública, embora continue seguindo os ditames da legalidade, também alçado à condição de princípio administrativo pela Constituição de 1988, “deve preocupar-se com a melhor utilização possível dos recursos públicos, coibindo os desperdícios.” Registra ainda o autor que “o princípio da eficiência é regra básica de alocação de recursos e de avaliação de resultados”.

## **2.5 CUSTOS E NOVA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

A gestão pública vem passando por muitas mudanças, principalmente no que tange aos gastos públicos. As atenções deixaram de convergir para o que os governos gastam e passaram a se voltar para o conhecimento sobre como eles gastam os recursos públicos (DIAS, 2009, p. 374).

Nesse diapasão, Silva (2007, p. 111) indica que na gestão pública há uma busca constante por sistemas de informações mais acurados e com ênfase na apuração de

custos dos serviços prestados. Outra mudança apontada é a tendência de entidades públicas utilizarem informações gerenciais nas tomadas de decisões internas na sua administração.

Dessa forma e diante das mudanças já ocorridas e em curso na Administração Pública, um adequado aparelhamento de um sistema de custos se faz necessário, sobretudo nos tempos hodiernos, em que a sociedade já manifesta, de forma contundente, sua insatisfação com os altos impostos e com a desproporcional contrapartida do Estado.

Todavia, isso só será atingido com a produção de informações gerenciais tempestivas e de qualidade. Nesse cenário, um sistema de custos apropriado se faz necessário.

## **2.6 TECNOLOGIA EXISTENTE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA PARA IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS**

Os sistemas tecnológicos existentes na Administração Pública passíveis de contribuir para implementação de um controle de custos no âmbito da Administração Pública Direta Federal são os seguintes: o Programa de Acompanhamento Gerencial de Gastos do Governo (PAGG), que tem a função de oferecer instrumentos gerenciais para a Administração Pública Federal, de modo a permitir um conhecimento dos gastos administrativos de cada órgão, bem como das Unidades Gestoras (UGs) integrantes de sua estrutura organizacional; o Sistema de Gerenciamento de Imóveis de Uso Especial (SPIUnet), que nas palavras de Moura (2003, p. 67) é “um sistema informatizado que gerencia os imóveis de uso especial da União, permitindo o acesso através de microcomputadores conectados à Internet, pelos usuários das diversas unidades Gestoras cadastradas no Sistema”; o Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento (SIGPlan), que é uma ferramenta de apoio à gestão dos programas do Plano Plurianual do governo; e o Sistema Integrado de Administração Financeira,<sup>5</sup> composto de quatro subsistemas (orçamentário, financeiro, patrimonial e compensado), que tem a finalidade de uniformizar todos os procedimentos de execução orçamentária, financeira e patrimonial no setor público da União. Contudo, a uniformização dos procedimentos relativos aos custos das ações de governo não foi contemplada pelo Siafi. A existência de quatro “subsistemas” atrelados a ele, sem que nenhum deles vislumbre, com exclusividade, a segregação de informações voltadas ao gerenciamento de custos, corrobora a afirmação.

De tudo exposto, ficam as questões: como é possível prestar um serviço público eficiente e eficaz, sobretudo no que diz respeito à emissão de documentos de viagem àqueles que o solicitarem, sem um critério objetivo de apuração dos custos envolvidos no processo? E, ainda, como é possível atribuir um valor justo à taxa (espécie tributária) cobrada do usuário para realização do respectivo serviço?

Para dar uma resposta satisfatória a essa indagação, no tocante aos documentos de viagem, adotou-se a metodologia de alocação de custos por absorção. Para isso,

---

5 As informações registradas neste tópico serão tomadas em linhas gerais. Para um aprofundamento maior, consultar Moura (2003, cap. 6).

houve a necessidade de se adotar critérios de definição de custos para produção de documentos de viagem. Isso se deu em razão das características inerentes à produção desse documento no âmbito do DPF, uma vez que os documentos de viagem são nacionalmente unificados e têm suas demandas processadas no âmbito de cada unidade arrecadadora daquele órgão.

A consequência imediata dessa característica é a impossibilidade de se adotar critérios uniformes de determinação de custos para todo o departamento, uma vez que cada uma das unidades arrecadadoras possui traços que as distinguem das demais, seja na tecnologia, seja na logística à disposição dessas unidades.

## **2.7 METODOLOGIA ADOTADA PARA CÁLCULO DE REMUNERAÇÃO DOS SERVIDORES ENVOLVIDOS NA ATIVIDADE DE EMISSÃO DE DOCUMENTOS DE VIAGEM**

No presente trabalho, não serão considerados os valores remuneratórios dos servidores de nível superior do órgão, como delegados, peritos, administradores, contadores, entre outros, bem como de agentes, escrivães e papiloscopistas de 3ª classe, por serem esses últimos lotados em unidade de fronteira, tão logo concluem o curso de formação. Também não serão considerados os policiais de classe especial, por desempenharem funções distintas no âmbito do departamento e, também, por perceberem subsídios cujos valores destoam dos valores remuneratórios das demais classes em, aproximadamente, 93,72%.

## **2.8 CRITÉRIO DE ATUALIZAÇÃO FINANCEIRA DOS VALORES PAGOS AO SERVIÇO FEDERAL DE PROCESSAMENTO DE DADOS (SERPRO) NA PRODUÇÃO DE CADERNETAS DE DOCUMENTOS DE VIAGEM NO ANO DE 2010**

Não se verificou a presença dessa situação no decurso do contrato mencionado.

## **2.9 DETERMINAÇÃO DO VALOR DA ÁREA ONDE SÃO REALIZADOS OS TRABALHOS DE EMISSÃO DE DOCUMENTOS DE VIAGEM, PARA FINS DE CÁLCULO DA DEPRECIACÃO DO LOCAL**

Seguindo as recomendações da STN, que determina que para o caso de atualização dos preços dos bens imóveis se estabeleça o valor justo deles e, ainda, com o fim de não furtar o presente trabalho de informação relativa ao custo de depreciação da edificação em comento, verificou-se que o metro quadrado de novas edificações destinadas a atender o mercado empresarial na localidade da SR/DPF/DF está em torno de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> Disponível em disponível em: <<http://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/cidades/2010/12/05/>>. Publicado em: 5 dez. 2010. Acesso em: 15 dez. 2010.

Para o cálculo da depreciação, será considerado o índice indicado nas Instruções Normativas SRF nº 162/1998 e nº 130/1999, que estabelecem a taxa anual de depreciação de 4% para as edificações, dando-lhes assim uma vida útil de 25 anos.

## **2.10 METODOLOGIA PARA RATEIO DAS CONTAS DE ENERGIA ELÉTRICA, ÁGUA E TELEFONIA**

Atualmente, os dispêndios com energia elétrica e água para atender aos servidores que atuam diretamente na emissão de documentos de viagem são desembolsados pelo Governo do Distrito Federal (GDF) em razão do termo de parceria celebrado entre DPF e GDF. Entretanto, foram analisadas as contas pagas por esses serviços no período em que os trabalhos estavam a cargo da SR/DPF/DF.<sup>7</sup> A metodologia adotada foi o cálculo da média de todos os dispêndios, mês a mês, nos anos considerados, a título de pagamento de água e energia elétrica.

## **2.11 METODOLOGIA ADOTADA PARA CÁLCULO DO CUSTO DE MANUTENÇÃO DO SIAR**

Para consideração dos valores registrados no contrato de manutenção do Siar, há que se estabelecer um método de rateio que possibilite imputar a cada fato gerador existente no DPF sua respectiva participação nesse contrato, uma vez que cada um dos agregadores de receita do órgão faz uso do referido sistema e, conseqüentemente, demanda manutenção. Considerando que o DPF possui, atualmente, 66 fatos geradores de receita e que cada um deles tem como responsável uma unidade descentralizada que o gerencia por meio do Siar, optou-se por determinar a participação percentual de cada um desses fatos geradores no total da arrecadação da SR/DPF/DF.

## **2.12 FATOR DE CORREÇÃO DOS VALORES ENCONTRADOS NOS ANOS CONSIDERADOS**

No presente trabalho, os valores encontrados serão atualizados a valores de dezembro de 2010, pelo Índice Nacional de Preço ao Consumidor Amplo (IPCA) dos anos considerados, de acordo com as informações publicadas na base de dados do Portal Brasil e do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

## **3 ANÁLISE DOS DADOS E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS**

Propõe-se o estudo do custo de emissão dos documentos de viagem no âmbito da Superintendência da Polícia Federal no Distrito Federal (SR/DPF/DF). Para isso, considerar-se-á que os trabalhos atinentes serão realizados no âmbito da

---

<sup>7</sup> Os dois postos de atendimento a cargo do GDF foram instituídos em 10 de dezembro de 2008 e em 18 de fevereiro de 2009. As análises mencionadas foram realizadas nas contas de 2006-2008.

Delegacia de Imigração daquela unidade, com a utilização de tecnologia, de pessoal e de logística próprios.

Vale registrar que existe, atualmente, no âmbito da SR/DPF/DF, uma parceria entre o GDF e o DPF para a emissão de documentos de viagem. Por meio desse acordo, o GDF cede o espaço e a logística necessários para os trabalhos correlatos.

Dessa forma, será levado em conta no presente trabalho os valores que seriam envolvidos na produção dos documentos de viagem, tendo a SR/DPF/DF como única responsável pela atividade.

### **3.1 CUSTOS DE PESSOAL**

O DPF possui em seus quadros duas categorias de servidores: os que fazem parte da carreira policial e os integrantes da carreira de apoio administrativo.

Para os trabalhos referentes à emissão de documento de viagem, a Delegacia de Passaporte (DPAS) considera adequada uma equipe de 60 servidores,<sup>8</sup> indistintamente, entre policiais e administrativos.

#### **3.1.1 REMUNERAÇÃO DOS SERVIDORES ENVOLVIDOS NA ATIVIDADE DE EMISSÃO DE DOCUMENTOS DE VIAGEM**

A Tabela de Remuneração dos Servidores Públicos Federais, publicada pelo Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão (MPOG), apresenta os valores pagos aos servidores públicos, a título de remuneração. Por meio dela, extraem-se os valores percebidos pelos policiais federais e pelos servidores administrativos do DPF.

#### **3.1.2 ALOCAÇÃO DE CUSTOS DE PESSOAL ENVOLVIDO NOS TRABALHOS DE EMISSÃO DE DOCUMENTO DE VIAGEM**

Tendo em vista a existência de servidores de classes diversas realizando o mesmo trabalho, no âmbito do DPF e seguindo-se a metodologia adotada, a média remuneratória paga aos servidores alocados nas atividades de emissão de documento de viagem é a seguir apresentada:

*soma das remunerações dos servidores administrativos + soma dos valores percebidos a título de subsídio pelos policiais de 1ª e 2ª classes*

$$\frac{3.580,84 + 3.634,98 + 3.689,61 + 3.724,17 + 7.885,99 + 9.468,92}{6} = 5.330,75 \text{ (média da remuneração recebida pelos servidores)}$$

<sup>8</sup> Informação obtida nos arquivos da Delegacia de Passaporte e em entrevista com o responsável pela área.

Considerando-se a estrutura de 60 servidores mencionada anteriormente, tem-se como custo total de pessoal:

$$60 \text{ servidores} \times R\$ 5.330,75 = R\$ 319.845,00/\text{mês}$$
$$R\$ 319.845 \cdot 12 \text{ meses} = R\$ 3.838.140/\text{ano}$$

Entretanto, devem-se agregar ao valor encontrado aqueles referentes às férias e ao 13º salário dos servidores considerados, uma vez que todos fazem jus a essas vantagens. Assim, seguindo-se nos cálculos tem-se:

**Férias:**

$$R\$ 3.838.140 \cdot \frac{1}{3} = R\$ 1.279.380,00/\text{ano}$$

onde:

$$R\$ 3.838.140,00 = \text{média anual remuneratória dos servidores considerados}$$
$$\frac{1}{3} = \text{terço constitucional de férias}$$

**13º salário**

$$R\$ 5.330,75 \cdot 60 = R\$ 319.845,00/\text{ano}$$

onde:

$$R\$ 5.330,75 = \text{média mensal remuneratória dos servidores considerados}$$
$$60 = \text{número de servidores considerados}$$

Valendo-se da tabela 1 para a organização dos dados, tem-se:

**Tabela 1 – Remuneração anual paga para a emissão de documentos de viagem**

Ano	Remuneração anual	Férias	13º salário	Total	IPCA	Valor atualizado a preço de 2010
2007	3.838.140,00	1.279.380,00	318.845,00	5.436.365,00	4,45%	6.642.551,31
2008	3.838.140,00	1.279.380,00	318.845,00	5.436.365,00	5,90%	6.359.551,28
2009	3.838.140,00	1.279.380,00	318.845,00	5.436.365,00	4,31%	6.005.242,00
2010	3.838.140,00	1.279.380,00	318.845,00	5.436.365,00	5,90%	5.757.110,54

Fonte: elaboração do autor.

Logo, pode-se extrair o custo anual com pessoal envolvido nos trabalhos referentes à emissão de documentos de viagem. Os valores foram atualizados a valores de dezembro de 2010, utilizando-se como fator de atualização o IPCA.

### 3.2 CUSTOS COM A CASA DA MOEDA DO BRASIL PARA PRODUÇÃO DE CADERNETAS DE DOCUMENTOS DE VIAGEM NOS ANOS DE 2007-2010

O fornecimento do papel-moeda e a impressão dos documentos de viagem emitidos pelo DPF estão a cargo da Casa da Moeda do Brasil (CMB).

Por meio de contrato firmado entre o DPF e aquela instituição, ficou estabelecido, para o quinquênio 2005-2009 e, de forma emergencial, para o ano de 2010, o pagamento de R\$ 24,88 por cada caderneta de documento de viagem produzida. Esse valor é repassado pelo DPF à CMB nos termos e nos prazos contratualmente acordados.

O número de documento produzidos no quadriênio 2007-2010, sob a responsabilidade da SR/DPF/DF, é o seguinte:

**Tabela 2 – Cadernetas emitidas no âmbito da SR/DPF/DF (2007-2010)**

Ano	Passaporte comum (unidade)	Passaporte para estrangeiro (unidade)	<i>Laissez-passer</i> (unidade)	Novo passaporte (unidade)	Total de documentos de viagem emitidos
2007	41.716	280	187	1.128	43.311
2008	46.641	180	18	1.212	48.051
2009	47.259	121	14	1.341	48.735
2010	68.015	56	4	1.607	69.682

Fonte: Sistema de Arrecadação do DPF.

Dessa forma, pode-se calcular os valores que foram repassados à CMB pelo DPF para cobrirem custos incorridos por aquela unidade gestora por meio da equação abaixo:

$$VL = Q \cdot 24,88 \cdot \frac{1 + IPCA}{100} = , \text{ onde}$$

$$VL = \text{valor pago à CMB}$$

$$Q = \text{número de documento de viagem produzido}$$

$$R\$ 24,88 = \text{custo unitário da caderneta de passaporte}$$

$$IPCA = \text{Índice de Preços ao Consumidor Amplo}$$

Seguindo o raciocínio da equação ora analisada, encontram-se os seguintes valores, a título de repasse à CMB.



**Tabela 3 – Valores repassados à CMB**

Ano	Passaporte comum	Passaporte para estrangeiro	<i>Laissez-passer</i>	Novo passaporte	Valores repassados à CMB, a preço de 31/12/2010
2007	1.084.080,37	7.276,40	4.859,60	29.313,52	1.125.529,89
2008	1.228.893,34	4.742,63	474,26	31.933,68	1.266.043,90
2009	1.226.481,07	3.140,23	363,33	34.802,07	1.264.786,71
2010	1.792.053,78	1.475,48	105,39	42.341,11	1.835.975,76

Fonte: Sistema de Arrecadação do DPF.

Da fórmula apresentada, depreendem-se os valores despendidos pela SR/DPF/DF, anualmente, com a produção de cadernetas dos documentos analisados, sem levar em consideração, ainda, os demais custos envolvidos em todo o processo.

### 3.3 CUSTOS COM O SERPRO NA PRODUÇÃO DE CADERNETAS DE DOCUMENTOS DE VIAGEM NO ANO DE 2010

Em 2005, o Departamento de Polícia Federal celebrou com o Serpro contrato cujo objeto era a prestação de serviços diversos para o suporte tecnológico necessário à confecção dos documentos de viagem.

O cronograma financeiro previsto para esse contrato é o seguinte:

**Tabela 4 – Cronograma financeiro**

Exercício	Valor (em reais)
2006	65.009.778,73
2007	64.114.641,26
2008	25.669.566,26
2009	25.669.566,26
2010	8.556.522,09
<b>Total</b>	<b>189.020.074,60</b>

Fonte: elaboração do autor.

O critério de rateio proposto para esses valores será a demanda por documentos de viagem sofrida pelas Unidades do DPF, no quadriênio 2007-2010, atualizando-se os valores a preço de dezembro de 2010, pelo IPCA. Essa demanda, aqui chamada de “índice de demanda pelos serviços contratados pela SR/DPF/DF”, é verificada no Siar em relatório que mostra a contribuição percentual de arrecadação de cada documento considerado em relação à arrecadação total.

Para anular o efeito das discrepâncias dos valores verificados nos anos considerados, utilizou-se o critério de dividir o valor global do contrato pelos anos de desembolso, descartando-se, por óbvio, o ano de 2006, que não é considerado no presente trabalho.

Dessa metodologia, chega-se à seguinte fórmula:

$$\frac{\text{valor total do contrato}}{5} \cdot \frac{\text{índice de participação}}{100} \cdot \left(1 + \frac{\text{IPCA}}{100}\right) = \text{valor a preço de dezembro de 2010}$$

Os resultados encontrados são os seguintes:

**Tabela 5 – Participação da SR/DPF/DF no contrato celebrado com o Serpro**

Ano	Índice de demanda pelos serviços contratados pela SR/DPF/DF	Valor anual do contrato*	Participação da SR/DPF/DF no custo total do contrato	Custo atualizado a preço de 31/12/2010
2007	4,03%	37.804.014,92	1.523.501,80	1.861.526,75
2008	3,38%	37.804.014,92	1.277.775,70	1.494.763,52
2009	3,66%	37.804.014,92	1.383.626,95	1.528.413,69
2010	3,78%	37.804.014,92	1.428.991,76	1.513.302,27

Fonte: Sistema de Arrecadação do DPF.

Nota: \* resultado da divisão do valor global do contrato por cinco anos.

Dessa forma, têm-se os custos demandados pela SR/DPF/DF, nos anos considerados, com toda a logística disponível pelo Serpro, conforme determinação contratual. Os índices apresentados na segunda coluna da tabela 5, frise-se, é resultado daquilo que aquela superintendência produz de documentos de viagem, considerando-se toda a demanda do DPF.

### **3.4 DESPESA DE TELEFONIA, ÁGUA, ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS TERCEIRIZADOS DE MANUTENÇÃO E LIMPEZA NOS SETORES ENVOLVIDOS NA EMISSÃO E NA DISTRIBUIÇÃO DOS DOCUMENTOS DE VIAGEM**

#### **3.4.1 ÁGUA, ENERGIA ELÉTRICA E MANUTENÇÃO E LIMPEZA**

Os custos ligados à logística dos trabalhos de emissão de documentos de viagem estão relacionados à telefonia, à energia elétrica, à água e aos serviços terceirizados de manutenção e limpeza.

Os três primeiros fatores de custos (telefonia, energia elétrica e água) foram analisados e tiveram seus dados tratados na metodologia adotada. Quanto aos

serviços terceirizados de manutenção e limpeza, não serão considerados no presente trabalho em razão das limitações encontradas.

Assim, apresenta-se a seguinte metodologia para o cálculo dos custos envolvidos nas operações consideradas:

$$\frac{\text{somatório dos valores considerados}}{12} \cdot 1 + \frac{IPCA}{100} = \text{valores atualizados a preço de 31 Dez 2010}$$

**Tabela 6 – Valores despendidos com pagamento de água e energia elétrica**

Ano	Valor	Valor a preço de 31/12/2010
2007	1.232,52	1.505,98
2008	1.457,31	1.704,79
2009	918,69	1.014,82
2010	1.635,18	1.731,66

Fonte: elaboração do autor.

Embora os valores aqui encontrados sejam consequência de um critério de rateio, percebe-se que as cifras, tomadas individualmente, não teriam o condão de produzir incrementos significantes no cálculo final dos custos, em razão da divisão desses valores pelo total de documentos produzidos, o que sugere que, casos esses valores sofram alterações a maior ou a menor em razão de outro critério de rateio, tais alterações, por si só, não promoveriam diferenças significativas no resultado final do trabalho.

### 3.4.2 TELEFONIA

A fórmula utilizada para o cálculo dos valores pagos à conta de telefonia foi a seguinte:

$$X = \frac{S - d}{12 - m} \cdot 1 + \frac{IPCA}{100}$$

onde:

*X = média do valor pago no ano considerado*

*S = soma dos valores pagos mês a mês*

*d = valores discrepantes*

*m = mês em que ocorreu a discrepância*

Os resultados encontrados são os que seguem:

**Tabela 7 – Valores pagos à conta de telefonia**

Ano	Valores pagos*	Valores atualizados a preço de 31/12/2010
2007	1.351,64	1.505,98
2008	1453,24	1.704,79
2009	1.689,32	1.014,82
2010	1.930,81	1.731,66

Fonte: elaboração do autor

Nota: \* valores em reais.

Também aqui, o entendimento é o mesmo aplicado ao caso do rateio dos custos relacionados à água e à energia elétrica, no sentido de que outro critério de rateio dos custos com telefonia não produziriam distorções consideráveis no resultado final dos trabalhos, tomando-se por base as cifras aqui encontradas.

### **3.5 CUSTO DE DEPRECIAÇÃO DO ESPAÇO CONSIDERADO PARA OS TRABALHOS DE EMISSÃO DOS DOCUMENTOS DE VIAGEM**

Considerando-se o valor de R\$ 12.000,00 do metro quadrado de área construída nas cercanias da SR/DPF/DF e sabendo-se que a área onde atuava a unidade do DPF responsável pelos trabalhos atinentes à emissão dos documentos de viagem era de 153 metros quadrados, pode-se, por aritmética simples, chegar a um valor estimado do valor contábil do espaço considerado.

Assim, tem-se:

$$R\$ 12.000,00 \cdot 153m^2 = R\$ 1.836.000,00$$

Considerando-se o exemplificado no item 30 da macrofunção 02.03.30 da STN, que considera como bem depreciável os edifícios e as construções, conclui-se que é lícito a depreciação anual do valor calculado.

$$\text{valor do bem} \cdot 0,04 \cdot \frac{IPCA}{100} = \text{valor da depreciação anual a preço de dezembro de 2010}$$

Da equação anterior, encontram-se os seguintes valores.

**Tabela 8 – Valores da depreciação acumulada (ver metodologia – item 3.5.5)**

Ano	Depreciação a preço de dez./2010
2007	7.670,81
2008	7.777,30
2009	7.660,53
2010	7.777,30

Fonte: elaboração do autor.

Com a adoção do critério apresentado, contempla-se o cálculo em curso com uma informação reconhecidamente importante e, ainda, atende-se às recomendações da STN no que concerne ao reconhecimento da depreciação do patrimônio dos órgãos públicos.

### 3.6 CUSTO RELACIONADO AO SISTEMA CORPORATIVO DO DPF

Em março 2010, a Coordenação de Tecnologia da Informação do DPF firmou contrato com empresa especializada para a manutenção do Siar. Em consulta às ordens de serviço e às notas fiscais emitidas pela contratada, observa-se um gasto da ordem de R\$ 52.833,93 em manutenção.

O Siar revela que a média percentual dos ingressos de receitas relacionadas aos serviços de emissão de documentos de viagem corresponde a 73,18% do valor total arrecadado a cargo SR/DPF/DF, conforme demonstrado a seguir.

**Tabela 9 – Participação percentual das receitas consideradas em relação ao total arrecadado na SR/DPF/DF**

Ano	Fatos geradores de receita				
	140015	140023	140031	140040	Total
2007	62,03	0,41	0,27	3,30	66,01
2008	69,56	0,26	0,02	3,59	73,43
2009	69,76	0,17	0,02	3,80	73,75
2010	76,08	0,06	0,00	3,41	79,55

Legenda:

140015: concessão de passaporte comum.

140023: concessão de passaporte para estrangeiro.

140031: concessão de *laissez-passer*.

140040: concessão de novo passaporte.

Fonte: Sistema de Arrecadação do DPF.

Extraindo-se uma média aritmética simples dos valores percentuais totais encontrados, chega-se aos 73,18% estabelecidos:

$$\frac{66,01 + 73,43 + 73,75 + 79,55}{4} = 73,18\%$$

Dessa forma, o que a produção de documentos de viagem demanda de custos de manutenção do Siar, no âmbito da SR/DPF/DF, é R\$ 38.663,87, resultado da operação a seguir:

$$R\$ 52.883,93 \cdot 73,18\% = R\$ 38.663,87/ano$$

### 3.7 CUSTO TOTAL DOS DOCUMENTOS DE VIAGEM EMITIDO PELA SR/DPF/DF

Após a análise dos elementos envolvidos nos custos de emissão de documentos de viagem no âmbito da SR/DPF/DF, pode-se, por fim, estipular o custo total dessa ação agregando-se todos os valores despendidos nas etapas consideradas. Assim, tem-se:

**Tabela 10 – Custos totais de emissão de documentos de viagem emitidos pela SR/DPF/DF**

Ano	Remuneração	CMB	SERPRO	AG+EM	FONE	SIT. COR.	DEPRE.	TOTAL	Nº Doc. Produz.	Custo Unit.
2007	6.642.551,31	1.125.529,89	1.861.526,75	1.505,98	1.505,98	38.663,87	7.670,81	9.678.954,59	43.311	223,4756665
2008	6.359.551,28	1.266.043,90	1.494.763,52	1.704,79	1.704,79	38.663,87	7.777,30	9.170.209,45	48.051	190,8432592
2009	6.005.242,10	1.264.786,71	1.528.413,69	1.014,82	1.014,82	38.663,87	7.660,53	8.846.796,54	48.735	181,5286045
2010	5.757.110,54	1.835.975,76	1.513.302,27	1.731,66	1.731,66	38.663,87	7.777,30	9.156.293,06	69.682	131,4011231
Total	24.764.455,23	5.492.336,26	6.398.006,23	5.957,25	5.957,25	154.655,48	30.885,94	36.852.253,64	209.779	727,2486533

Legenda:

Remuneração: remuneração dos servidores envolvidos.

CMB: custos com a Casa da Moeda do Brasil.

Serpro: custos com o Serviço de Processamento de Dados.

AG+EM: custos com água, energia elétrica e limpeza da descentralizada responsável pela emissão dos documentos.

Fone: despesa com telefone da descentralizada responsável pela emissão dos documentos.

Depre: depreciação do espaço destinado ao trabalho de emissão de documentos de viagem.

SIT. COR.: despesas com os sistema de arrecadação do DPF – Siar.

Fonte: elaboração do autor.

Embora os valores calculados mantenham-se equilibrado, ano a ano, nos seus respectivos componentes de custos, observa-se que, em 2010, há uma variação considerável do montante encontrado a título de custo unitário, quando comparado com os demais períodos. Esse efeito é resultado do incremento da produção dos documentos de viagem que, em 2010, foi superior a 37,84%, em relação ao ano de 2007 e a 31,04% em relação aos demais períodos.

As metodologias que podem ser adotadas para se determinar um valor absoluto para os custos de emissão daqueles documentos são variadas. Entretanto, a adotada será a média aritmética simples de todos os custos unitários, ano a ano, encontrados.

Assim, tem-se o seguinte valor:

$$X = \frac{223,47 + 190,84 + 181,52 + 130,40}{4} = R\$ 181,80$$

Por fim, frise-se que o valor encontrado está vinculado às ações desenvolvidas no âmbito da SR/DPF/DF, considerando as idiosincrasias daquela unidade. Não obstante, esse valor pode ser utilizado como referência pelas demais unidades gestoras do órgão, em razão da similaridade na execução dos trabalhos considerados.

## 4 CONCLUSÃO

Considerando o custo ora encontrados para a emissão desses documentos de viagem, que são da ordem de R\$ 181,80; levando-se em consideração os fatores limitadores do trabalho; e, considerando-se ainda o valor cobrado pela emissão dos documentos de viagem (R\$ 156,07), conclui-se que a taxa respectiva cobrada pelo governo está alinhada aos custos incorridos.

O cálculo da diferença entre o custo encontrado e a taxa cobrada é de R\$ 25,73,<sup>9</sup> correspondente a uma diferença de 16% em relação aos R\$ 156,07 pagos a título de taxa e a R\$ 13% em relação ao custo unitário encontrado, uma variação aceitável se forem levadas em consideração as limitações encontradas.

Assim e em razão das revisões monetárias a que estão sujeitos os valores envolvidos na emissão e na obtenção dos documentos em estudos, faz-se necessário um acompanhamento *pari passu* das atualizações sofridas por qualquer desses itens, para que o conhecimento dos custos envolvidos na atividade esteja disponível e espelhe, da forma mais fidedigna possível, a realidade do órgão.

Dessa forma, subsidiam-se os administradores do Departamento de Polícia Federal na difícil tarefa de tomar decisões acertadas, de forma a privilegiar o órgão, o erário e, em última análise, o contribuinte.

## LIMITAÇÕES DO MÉTODO

Uma limitação considerável diz respeito à determinação do valor monetário do imóvel onde deveria ser prestado o serviço de emissão de documento de viagem. Esse valor deveria estar refletido no SPIUnet, entretanto, as cifras ali dispostas não guardam qualquer relação com a realidade do Distrito Federal. As unidades do órgão, localizadas em áreas de considerável valor financeiro, estão registradas no sistema citado por quantias insignificantes em relação à realidade imobiliária de Brasília.

Outra consideração relaciona-se à falta de parâmetros objetivos para a definição dos custos do contrato de manutenção do Siar nos anos de 2007 a 2009 e de 1º de janeiro a 28 de fevereiro de 2010. O que exigiu um critério de rateio arbitrário.

A existência de funcionários terceirizados desempenhando trabalhos no processo de produção dos documentos de viagem, somado à existência de servidores de classes diferentes realizando o mesmo trabalho, foi um limitador.

Quanto aos custos relacionados com conservação e limpeza, não foi possível uma avaliação mínima dessas variáveis no âmbito dos setores considerados. A falta de parâmetros que permitam essa alocação deve-se ao fato de que aqueles trabalhos são contratados para toda a SR/DPF/DF.

Não obstante a essas limitações, foram estabelecidos critérios de rateio que permitiram a montagem de uma estrutura de custos o mais próxima possível da realidade.

<sup>9</sup> R\$ 181,80 – R\$ 156,07 = R\$ 25,73.

## REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos. Custos no Serviço Público. **Revista do Serviço Público**, ano 50, n. 1, Brasília: Enap, 1999.

DIAS, Hélio de Lara et al. Custos no setor público: a percepção dos controladores de recursos públicos do Estado de Santa Catarina **Revista del Instituto Internacional de Costos**, n. 5, jul./dez. 2009. Disponível em: <[http://www.revistaic.org/articulos/num5/articulo16\\_esp.pdf](http://www.revistaic.org/articulos/num5/articulo16_esp.pdf)>. Acesso em: 18 dez. 2010.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Contabilidade de custos: uma introdução**. 3 ed. Editora Atlas, 1997.

GIAGOMONI, James. **Orçamento público**. 11. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

GOMES, Manoel Barbosa. **Custo padrão – sob o enfoque da economia da informação – análise das significâncias das variações do custo-padrão aplicado à produção industrial sob o enfoque da economia da informação**. Universidade Católica de Goiás. Disponível em: <[professor.ucg.br/Custo%20Padrao6.%20Modelo%20de%20custo%20Padrao.doc](http://professor.ucg.br/Custo%20Padrao6.%20Modelo%20de%20custo%20Padrao.doc)>. Acesso em: 14 nov. 2010.

HORNGREN, Chales T. **Introdução à contabilidade gerencial**. 5. ed. São Paulo: Editora. Prentice/Hall do Brasil, 1985.

\_\_\_\_\_. **Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA**. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <<http://www.portalbrasil.net/ipca>>. Acesso em: 21 dez. 2010.

LEONE, George S. G. **Custos: Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

MACHADO, Nelson. **Sistema de informação de custos: diretrizes para a integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. 2002. 233f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2002.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 6. ed. São Paulo: Editora Atlas, 1998.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Manual de Operação do Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento do Plano Plurianual – SIGPlan**. Brasília. Disponível em: <[www.sigplan.gov.br/arquivos/manualsigplan.pdf](http://www.sigplan.gov.br/arquivos/manualsigplan.pdf)>. Acesso em: 15 nov. 2010.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão. **Gestão do patrimônio público 2003**. Disponível em: <[http://www.abrasil.gov.br/avalppa/RelAvalPPA2002/content/av\\_prog/025/prog025.htm](http://www.abrasil.gov.br/avalppa/RelAvalPPA2002/content/av_prog/025/prog025.htm)>. Acesso em: 4 nov. 2010.

MOURA, Herval da Silva. **O custeio por absorção e o custeio variável: qual seria o melhor método a ser adotado pela empresa?** Disponível em: <[http://pessoas.feb.unesp.br/vagner/files/2009/02/Moura\\_2005.pdf](http://pessoas.feb.unesp.br/vagner/files/2009/02/Moura_2005.pdf)>. Acesso em: 7 nov. 2010.



MOURA, José Flávio. **O sistema de contabilidade do governo federal na mensuração dos custos dos programas de governo e das unidades gestoras.** 154 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multifuncional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2003.

NASCIMENTO, Maria Luisa do. **Sistema de custos do Superior Tribunal de Justiça:** uma abordagem para gestão estratégica de custos na administração pública. BDJur, Brasília, DF, 2 out. 2008. Disponível em: < <http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/17853> > .

OLIVEIRA, José Hernandez; PEREZ, Junior Luis Martins de. **Contabilidade de custos para não contadores.** 1. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2001.

REMÍGIO, Hipólito Gadelha. **Custos no serviço público:** um modelo aplicado ao custeio dos processos judiciais. 245 f. (Dissertação em Contabilidade) – Universidade de Brasília (UnB), Brasília, 2002.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual Siafi “on line”.** Histórico. Macrofunção 02.03.22. Exercício 2010. Disponível em: < <http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/> > . Acesso em: 4 nov. 2010.

SILVA et al. (Org.). **Custos no setor público.** Brasília: Editora da Universidade de Brasília, 2007.

TOGATLIAN, Marco Aurélio. **Como fazer uma pesquisa qualitativa.** Ago. 2007. Disponível em: < [www.togatlian.pro.br](http://www.togatlian.pro.br) marco@togatlian.pro.br > . Acesso em: 23 maio 2010.

ZUCCHI, Alberto Luiz. **Contabilidade de custos:** uma introdução. São Paulo: Editora Scipioni, 1992.

# Um estudo do potencial de arrecadação do ICMS e do índice de esforço fiscal dos estados brasileiros

Patrícia Ferreira Motta Café

Auditora Tributária (SEFAZ-DF)

Mestre em Economia pela UnB e em Engenharia pela Universidade da Califórnia

---

## Resumo

*Este trabalho estima a capacidade potencial de arrecadação do ICMS dos estados brasileiros, no período de 2003 a 2007, utilizando um modelo econométrico de regressão linear, a partir de dados econômicos do Ipeadata/IBGE. As variáveis explicativas efetivamente utilizadas foram selecionadas por meio de critérios estatísticos e econômicos, sendo essas o PIB, a população e o valor adicionado na indústria. A partir da razão entre a arrecadação potencial estimada inicialmente e a arrecadação efetiva de ICMS de cada unidade federada, foram calculados os índices de esforço fiscal, a partir dos quais se estabeleceram comparações de desempenho da arrecadação do imposto.*

## Palavras-Chave

*Arrecadação potencial; Esforço fiscal; Variáveis explicativas; “Gap” tributário.*

## Abstract

*This paper estimates the tax capacity of the Brazilian states using a linear regression econometric model and data from Ipeadata/IBGE for the period from 2003 to 2007. The explanatory variables selected by statistical and economical criteria are GDP, population and industrial product. After estimating the tax capacity, this paper calculates the tax effort indices for each state of the Brazilian federation by the ratio between the predicted tax capacity and the effective consumption tax ratio. Finally, the tax effort indices are used to compare the Brazilian states tax performance.*

## Keywords

*Tax capacity; Explanatory variables; Tax effort; Gap revenue.*

## 1 INTRODUÇÃO

O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) constitui a principal fonte

financiadora dos estados brasileiros, uma vez que representa 83% da receita tributária estadual, conforme dados da Receita Federal do Brasil (RFB) em 2009. No entanto, os governos estaduais administram uma arrecadação inferior àquela que potencialmente poderiam arrecadar em razão do desconhecimento de sua capacidade tributária potencial de arrecadação do imposto frente a aspectos econômico-tributários do estado. Portanto, é bastante relevante para as administrações tributárias o conhecimento teórico da proporção efetivamente utilizada de sua capacidade tributária potencial, que no presente estudo será chamado de índice de esforço fiscal.

A capacidade tributária potencial de arrecadação do ICMS será estimada a partir de um método econométrico com base em dados econômicos dos estados, a exemplo de outros autores presentes na literatura. Conhecido o potencial de arrecadação, este será comparado com a arrecadação efetiva do estado produzindo um indicativo de desempenho da arrecadação estadual.

O presente artigo encontra-se disposto da seguinte forma: no item 2, será feita uma revisão de literatura de estudos anteriores, apresentando as variáveis efetivamente utilizadas na estimação do potencial de arrecadação e suas principais conclusões; no item 3.1, será descrito o método adotado neste estudo, apresentando os dados utilizados e os modelos testados de arrecadação potencial; no item 3.2, o modelo selecionado, comparando-o com outros modelos de autores que realizaram estudos semelhantes; no item 3.3, os

resultados de arrecadação potencial obtidos para os estados brasileiros; no item 3.4, os índices de esforço fiscal; no item 3.5, uma análise dos resultados obtidos sob uma perspectiva regional; e, finalmente, no item 4, a conclusão do artigo.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Uma das maneiras de se avaliar a capacidade tributária consiste em regredir para o conjunto das unidades federadas, a carga tributária em variáveis explicativas que traduzem suas características econômicas, tais como renda *per capita*, população, participação da produção dos diversos setores (mineral, agrícola, industrial, de serviços, de exportações, de importações etc.) na produção agregada, índices de inflação, etc. Tais variáveis são utilizadas como aproximações de possíveis bases tributárias ou de outros fatores que podem afetar a capacidade dos estados de constituírem receita.

Foram desenvolvidos diversos estudos estatísticos que estabelecem comparações internacionais em termos de capacidade tributária potencial, incluindo diferentes variáveis explicativas: 1) Lotz e Morss (1969) verificaram a significância estatística da renda *per capita* e do grau de abertura da economia em uma amostra de 52 países em desenvolvimento e estabeleceram uma comparação do esforço fiscal entre países; 2) Shin (1969) utilizou as variáveis renda *per capita*, grau de abertura, produto agrícola como proporção do PIB, taxa de variação do nível dos preços aos consumidores e taxa de crescimento populacional e concluiu pela significância das variáveis renda *per capita*, produto agrícola e crescimento populacional quando o modelo foi aplicado a uma amostra de 47 países desenvolvidos e em desenvolvimento, e das variáveis produto agrícola e variação do nível de preços para o grupo de países em desenvolvimento; 3) Chelliah (1971) utilizou uma amostra de 47 países em desenvolvimento, incluindo as variáveis renda *per capita*, grau de abertura (utilizando apenas a razão das exportações) e produto da indústria extrativa mineral como proporção do PIB, concluindo que a razão do produto da indústria extrativa foi altamente significativa, o grau de abertura foi significativo e a renda *per capita* foi não significativa; 4) Bahl (1971) utilizou como variáveis produto agrícola como proporção do PIB, grau de abertura (utilizando apenas a razão das exportações) e produto da indústria extrativa mineral como proporção do PIB, e concluiu que, em uma amostra de 50 países em desenvolvimento, as variáveis, produto agrícola e produto da indústria extrativa, mostraram-se significantes; 5) Tait, Grätz e Eichengreen (1979) atualizaram os resultados de Lotz e Morss (1969), como também de Chelliah (1971), e ainda utilizaram as variáveis renda *per capita* excluindo exportação e grau de abertura (utilizando apenas a razão das exportações) para amostras de países em desenvolvimento, concluindo que as variáveis de maior poder explicativo foram razão do produto da indústria extrativa mineral e grau de abertura, similarmente à Chelliah; 6) Truong e Gash (1979) estudaram a influência de diferentes formas de integração econômica na capacidade tributária de países

em desenvolvimento e concluíram que, de maneira geral, a integração econômica diminui a capacidade tributária dos países, e a modalidade área de livre comércio mostrou-se superior à criação de mercado comum; 7) Mann (1980) utilizou como variáveis explicativas renda *per capita*, grau de abertura da economia, produto da indústria de manufaturados e produto agrícola como proporção do PIB em um estudo da capacidade tributária do México com séries temporais, concluindo que as variáveis grau de abertura, renda *per capita* e produto agrícola foram significantes em determinados períodos de tempo e, em períodos mais recentes, apenas a renda *per capita* mostrou-se significativa; 8) Piancastelli (2001) testou as variáveis renda *per capita* e grau de abertura da economia, e como variáveis de controle produto agrícola, produto da indústria e produto do setor de serviços, em uma amostra de 75 países desenvolvidos e em desenvolvimento, concluindo que para a amostra total, as variáveis explicativas são significantes e as variáveis de controle não alteram os resultados, enquanto que, para o grupo de baixa renda, apenas a variável grau de abertura torna-se significativa, e para o grupo de média renda, as variáveis produto agrícola e produto da indústria influenciam a capacidade tributária de forma negativa e positiva, respectivamente; 9) Café (2003) estimou a capacidade tributária de 21 países industrializados e de 19 países da América Latina, com as variáveis explicativas renda *per capita*, produto das exportações como proporção do produto interno, produtos dos setores agrícola, industrial e de serviços como proporção do PIB, concluindo que na amostra completa as variáveis renda *per capita* e produto das exportações apresentaram os sinais esperados e foram significantes, e houve uma melhora no ajuste linear quando foi adicionada a variável produto do setor agrícola quando estudado o grupo de países industrializados separadamente.

Também foram desenvolvidos alguns estudos que estabelecem comparações entre a capacidade tributária dos estados brasileiros: 1) Reis e Blanco (1996) estimaram um modelo para a arrecadação global, bem como para desagregações segundo as esferas de competência para os estados brasileiros, utilizando como variáveis explicativas PIB, população total, produto industrial, população urbana e taxas de inflação e concluíram que, excluindo a esfera municipal, o ajuste do modelo foi bastante satisfatório; 2) Marinho e Moreira (2000) estimaram a capacidade tributária potencial dos estados da Região Nordeste utilizando como variáveis explicativas PIB *per capita*, população, proporção da população urbana e rural, exportações, importações, variação do IGP-DI e uma *proxi* do grau de urbanização, concluindo que os ajustes das especificações das arrecadações tributárias se mostraram razoáveis, exceto no modelo para a contribuição social para o financiamento da seguridade social; 3) Carvalho, Resque e Carvalho (2008) estimaram a capacidade tributária da arrecadação global dos estados da Amazônia a partir das variáveis PIB, população total, participação da produção industrial, participação da população urbana e taxa de inflação e obtiveram um ajuste satisfatório do modelo.

### 3 MÉTODO

Com a finalidade de estudar o potencial de arrecadação do ICMS no Brasil, foi estimada a capacidade tributária potencial das 27 unidades federadas, a partir dos dados estaduais mais recentes (ano de 2007) de PIB, Exportação (X), População (Pop), Valor Adicionado na Agricultura (VAAg), Indústria (VAI) e Serviços (VAS), extraídos do sítio do Ipeadata e valores arrecadados de ICMS do mesmo ano, do sítio do Confaz.

#### 3.1 ESTIMAÇÃO DO MODELO

Foram testados, utilizando-se a ferramenta Regressão do EXCEL e do programa Eviews, os seguintes modelos para estimar o ICMS potencial dos estados:

- 1) Equação básica:  $ICMS = C + (PIB-X)x_1 + (Pop)x_2 + (X)x_3$
- 2) Básica + VA Indústria:  $ICMS = C + (PIB-X)x_1 + (Pop)x_2 + (X)x_3 + (VAI)x_4$
- 3) Básica + VA Serviços;  $ICMS = C + (PIB-X)x_1 + (Pop)x_2 + (X)x_3 + (VAS)x_4$
- 4) Básica + VA Agricultura:  $ICMS = C + (PIB-X)x_1 + (Pop)x_2 + (X)x_3 + (VAAg)x_4$
- 5) Sem exportações + VA Indústria:  $ICMS = C + (PIB)x_1 + (Pop)x_2 + (VAI)x_3$
- 6) Sem exportações + VA Serviços:  $ICMS = C + (PIB)x_1 + (Pop)x_2 + (VAS)x_3$
- 7) Sem exportações + VA Agricultura:  $ICMS = C + (PIB)x_1 + (Pop)x_2 + (VAAg)x_3$

Foi definida a especificação duplo-logarítmica como forma funcional. A Tabela 1 consolida os resultados estatísticos das sete regressões efetuadas.

**Tabela 1 – Equações de capacidade tributária do ICMS 2007**

#### 1. Equação básica

$$ICMS = -0,2379 + 0,7382(PIB-X) + 0,1082POP + 0,1121X$$

(-0,7462) (9,1708) (1,0473) (3,4844)

R2 ajustado = 0,975      Teste F = 339,5011

#### 2. Básica com VA Indústria

$$ICMS = -0,1758 + 0,6486(PIB-X) + 0,0826POP + 0,0909X + 0,1222VAI$$

(-0,5327) (4,7655) (0,7602) (2,1911) (0,8196)

R2 ajustado = 0,975      Teste F = 251,1603

#### 3. Básica com VA Serviços

$$ICMS = -0,4445 + 1,6086(PIB-X) + 0,1282POP + 0,0789X - 0,8484VAS$$

(-1,5220) (4,9084) (1,3986) (2,5496) (-2,7208)

R2 ajustado = 0,981      Teste F = 327,3599

#### 4. Básica com VA Agricultura

$$ICMS = -0,7444 + 0,7643(PIB-X) + 0,0785POP + 0,0591X + 0,1199VAAg$$

(-2,0231) (10,2026) (0,8182) (1,5716) (2,2787)

R2 ajustado = 0,979      Teste F = 302,3383

### 5. Sem exportações com VA Indústria

$$ICMS = -0,1837 + 0,5608PIB + 0,1247POP + 0,2758VAI$$

$$(-0,5314) (4,1015) (1,1002) (2,1046)$$

$$R2 \text{ ajustado} = 0,972 \quad \text{Teste F} = 297,0679 \quad \text{Durbin-Watson d} = 1,725$$

### 6. Sem exportações com VA Serviços

$$ICMS = -0,4628 + 1,8101PIB + 0,1844POP - 1,0238VAS$$

$$(-1,6886) (6,8149) (2,1792) (-3,9993)$$

$$R2 \text{ ajustado} = 0,980 \quad \text{Teste F} = 425,5555$$

### 7. Sem exportações com VA Agricultura

$$ICMS = -0,8704 + 0,7831PIB + 0,1205POP + 0,1465VAAg$$

$$(-2,7393) (10,4075) (1,2703) (3,4395)$$

$$R2 \text{ ajustado} = 0,978 \quad \text{Teste F} = 379,2866 \quad \text{Durbin-Watson d} = 2,035$$

---

Elaboração própria.

## 3.2 SELEÇÃO DO MODELO

Os critérios para a seleção do melhor modelo levaram em consideração, primeiramente, aspectos estatísticos e depois, econômicos. Como aspectos estatísticos, foram levados em conta os itens abaixo relacionados, na ordem exposta:

- 1) Valor do R2 ajustado
- 2) Sinais esperados
- 3) Estatística F
- 4) Estatísticas t
- 5) Teste Dubin-Watson (autocorrelação)
- 6) Método gráfico de detecção de heterocedasticidade

Conforme pode ser verificado na Tabela 1, todas as equações apresentaram um bom ajuste, como também estatística F significativa a 95%. No entanto, considerando que o sinal esperado para a variável exportações deveria ser negativo, uma vez que as exportações são isentas do imposto por força da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), a variável foi eliminada do modelo, o que exclui as equações de 1 a 4. Considerando ainda que a variável valor adicionado serviços deveria apresentar sinal positivo, visto que esta variável contém o valor adicionado no comércio e no serviço de comunicação, cujo peso é alto na arrecadação do imposto, eliminou-se também a equação 6. Entretanto, com a expectativa do alto valor explicativo da variável valor adicionado serviços na arrecadação do ICMS, foi testado também um oitavo modelo, apresentado na Tabela 2, incluindo a variável valor adicionado serviço, apenas considerando os segmentos comércio, transportes e comunicações, que aqui será chamada variável valor adicionado serviços selecionados (VASS).

**Tabela 2 – Equação da capacidade tributária do ICMS 2007, considerando a variável valor adicionado serviços selecionados**

**8. Sem exportações com VA Serviços Selecionados**

$$ICMS = -0,2110 + 0,2711PIB + 0,0775POP + 0,6356VA_{SS}$$

(-0,6245) (1,0926) (0,6309) (2,2087)

R2 ajustado = 0,972

Teste F = 302,0552

Elaboração própria.

Com base, portanto, nos três primeiros critérios citados acima, as equações 5, 7 e 8, isto é, sem exportações com VA Indústria, VA Agricultura e VA Serviços Selecionados, respectivamente, foram as selecionadas.

Partindo para a análise das estatísticas t, estas produziram resultados semelhantes para as equações 5 e 7, pois em ambas, as variáveis PIB e valor adicionado na indústria e na agricultura, respectivamente, mostraram-se significativos a 95%. Quanto a terceira variável explicativa, população, esta se mostrou significativa a 50% e a 75% nas equações 5 e 7, respectivamente. Em relação à equação 8, somente a variável valor adicionado serviços selecionados foi significativa a 95%, enquanto as outras duas variáveis, PIB e população foram significativas a 50% e menos de 50%, respectivamente. Dessa forma, as equações 5 e 7 mostraram-se estatisticamente superiores à equação 8.

Para as equações 5 e 7, os resíduos das equações ao quadrado foram dispostos graficamente, onde não se verificou nenhum padrão, sugerindo assim ausência de heterocedasticidade. Utilizando-se o programa Eviews, foi também verificada ausência de autocorrelação para ambas as equações através do teste de Durbin-Watson.

Finalmente, apesar da pequena superioridade estatística da equação 7 sobre a 5, no que diz respeito à variável população, como também ao valor do R2 ajustado, decidiu-se adotar a equação 5, considerando a maior participação do valor adicionado e da arrecadação do ICMS do setor indústria do que a do setor agrícola no país. Portanto, a equação selecionada explica a arrecadação do ICMS potencial por meio das variáveis PIB, população e valor adicionado na indústria:

$$ICMS = C + (PIB)x_1 + (Pop)x_2 + (VAI)x_3$$

Verifica-se que o modelo selecionado é compatível com os modelos adotados na literatura para estimar a arrecadação estadual. Reis e Blanco (1996) e Carvalho, Resque e Carvalho (2008) utilizaram também como variáveis explicativas PIB, população total, produto da indústria, e ainda, população urbana e taxa de inflação. No presente modelo, não se considerou utilizar a variável população

urbana em razão da indisponibilidade do dado para os anos em estudo. Quanto à taxa de inflação, além dos efeitos para a arrecadação estadual terem se mostrado quase desprezíveis em ambos os estudos mencionados, os anos de 2003 a 2007 não se caracterizaram por um período de alta inflação.

### **3.3 RESULTADOS OBTIDOS DE ARRECADAÇÃO POTENCIAL DO ICMS**

Uma vez selecionado o modelo de equação do ICMS potencial com os dados do ano de 2007, o mesmo foi também aplicado para os anos de 2003 a 2006, cujos resultados estão apresentados na Tabela 3.

**Tabela 3 – ICMS Potencial dos Estados (preços de 2000 – R\$ mil)**

Estados	2003	2004	2005	2006	2007
AC	140.750	181.738	195.863	213.833	240.687
AL	653.214	720.724	769.521	822.815	857.979
AM	1.482.736	1.765.360	1.864.129	2.036.460	2.021.549
AP	156.864	160.648	189.713	210.699	222.306
BA	3.963.210	4.198.941	4.648.594	4.712.943	4.896.203
CE	1.801.219	1.920.956	2.019.479	2.239.375	2.278.039
DF	2.129.557	2.149.456	2.437.290	2.451.046	2.460.346
ES	1.649.506	2.051.757	2.330.884	2.423.125	2.570.206
GO	2.220.829	2.374.276	2.451.874	2.639.694	2.807.499
MA	1.025.628	1.052.532	1.194.811	1.384.652	1.386.897
MG	8.372.669	9.228.627	9.324.295	9.796.697	10.175.907
MS	888.298	968.969	951.418	1.042.624	1.074.822
MT	1.273.900	1.663.029	1.626.874	1.465.752	1.580.670
PA	1.781.346	2.019.508	2.138.964	2.329.532	2.394.291
PB	796.381	791.344	862.702	984.763	1.030.193
PE	2.166.619	2.190.511	2.366.523	2.553.277	2.662.722
PI	459.948	482.180	544.124	619.020	637.759
PR	5.807.001	6.096.839	6.024.173	6.060.361	6.499.925
RJ	9.645.773	10.485.803	11.105.233	11.753.538	11.496.446
RN	734.808	825.054	930.445	1.020.629	1.049.296
RO	435.933	477.482	556.067	557.487	586.668
RR	124.739	117.090	137.602	152.551	161.322
RS	6.530.726	6.872.611	6.753.409	6.775.612	6.937.887
SC	3.607.392	4.075.574	4.210.209	4.280.468	4.514.067
SE	634.368	701.961	753.696	791.984	825.888
SP	30.839.429	30.809.955	31.499.497	31.927.049	32.705.870
TO	371.711	440.173	490.433	482.305	516.333
<b>Média</b>	<b>3.322.021</b>	<b>3.511.967</b>	<b>3.643.623</b>	<b>3.767.715</b>	<b>3.873.769</b>

Elaboração própria.



Observa-se que a média anual de ICMS potencial vem sempre crescendo ao longo dos anos, e a taxa de crescimento real entre 2003 e 2007 foi de 16,6%. O maior crescimento médio verificado foi de 5,7% entre os anos de 2003 e 2004, e o menor foi de 2,8% entre 2006 e 2007. De maneira geral, a maioria dos estados apresentou sempre crescimento da arrecadação potencial do ICMS ao longo dos anos.

### **3.4 ÍNDICE DE ESFORÇO FISCAL**

No presente trabalho, o índice de esforço fiscal estadual foi definido como a razão entre a arrecadação efetiva do ICMS do estado e a sua arrecadação potencial, estimada anteriormente em termos das variáveis econômicas PIB, população, valor adicionado na indústria, conforme mostrado anteriormente. Portanto, considerou-se como índice de esforço fiscal de um estado a proporção efetivamente utilizada de sua capacidade tributária potencial de arrecadar o ICMS.

O presente conceito de índice de esforço fiscal do estado foi estabelecido de forma análoga a que outros autores já mencionados estabeleceram para países em relação a sua carga tributária total. Com base neste índice, autores como Lotz e Morss (1969), Shin (1969), Chelliah (1971), Bahl (1971), Tait, Grätz e Eichengreen (1979) e Piancastelli (2001) classificaram os países como sendo de alto (acima de 1,0), médio (entre 0,8 e 1,0) e baixo (abaixo de 0,8) esforço fiscal.

Chelliah (1971) apontou como limitações ao método de cálculo do índice de esforço fiscal, (1) a aceitação implícita de que todos os fatores que afetam a capacidade tributária foram levados em consideração; (2) apenas fatores objetivos considerados dentro do controle dos governos são incluídos; (3) a chance da classificação quanto ao índice de esforço fiscal se modificar, conforme a equação de capacidade tributária adotada; e finalmente, (4) os resíduos não explicativos que afetam o esforço fiscal são independentes dos fatores de capacidade tributária.

Considerando as duas primeiras críticas de Chelliah, a caracterização da base tributária do presente modelo procurou utilizar variáveis que captassem os efeitos da capacidade de contribuição do imposto (PIB e população), da composição setorial da economia (valores adicionados setoriais), e das exportações, sendo que esta última variável acabou não sendo incluída no modelo selecionado, uma vez que não produziu o sinal negativo esperado. No presente modelo, não foi considerado diretamente o grau de urbanização, a exemplo de outros autores, pela indisponibilidade de dados. No entanto, a variável valor adicionado por setor da economia confere, indiretamente, uma ideia do grau de urbanização. Estiveram também ausentes do modelo, os efeitos da inflação, pois nos anos estudados, de 2003 a 2007, estas taxas não tenderiam a produzir o “efeito TANZI” verificado em períodos de alta inflação, considerando ainda que a defasagem entre o fato gerador e o recolhimento do ICMS é pequena. Também não foram incluídos indicadores de distribuição de renda, bem como indicadores associados à evasão fiscal. Portanto, as duas primeiras limitações do modelo apontadas por Chelliah procedem, não se

esquecendo, no entanto, que o modelo adotado procurou captar diversos efeitos que afetam a arrecadação tributária do imposto.

Quanto à terceira crítica, que diz respeito à obtenção de diferentes resultados de esforço fiscal conforme a adoção da equação da capacidade tributária, foram gerados índices de esforço fiscal também para a equação 7, que utiliza a variável valor adicionado na agricultura ao invés do valor adicionado na indústria, e que também apresentou bom ajuste estatístico. Neste caso, o índice de esforço fiscal médio obtido para o ano de 2007 foi de 1,016 contra o índice de 1,021, resultante do modelo selecionado. Assim sendo, a diferença encontrada foi da ordem de menos de 1% no caso da adoção de outro modelo estatisticamente ajustado. Portanto, o presente resultado indica que se adotando modelos estatisticamente ajustados, as diferenças produzidas são pequenas.

Por fim, quanto à última limitação do método, os resíduos da equação provavelmente devem captar parte dos efeitos que não foram considerados no modelo, por exemplo, efeitos da inflação, da distribuição de renda, etc. No entanto, a ausência desses efeitos não chegou a invalidar o método, uma vez que o modelo escolhido parece apresentar um bom ajuste estatístico, conforme detalhado anteriormente no item 3.2, testado inclusive para autocorrelação e heteroscedasticidade, que examinam diretamente os resíduos. Portanto, pode-se aceitar implicitamente a quarta limitação citada por Chelliah.

Conforme a literatura, índices superiores a 1,0, de esforço fiscal alto, indicam que os países estão arrecadando mais tributos do que a sua capacidade de arrecadação estimada permite, dadas as suas características econômicas e o seu estágio de desenvolvimento. No entanto, arrecadar mais que o previsto não é necessariamente traduzido como um bom desempenho fiscal, como a princípio parece. O bom ou mau desempenho é função da magnitude do índice em relação aos objetivos de política de governo. Conforme exemplificaram Tait, Grätz e Eichengreen (1979), países que apresentam índice de esforço fiscal alto, e com tendências ainda de crescimento, devem ser vistos como bem-sucedidos, apenas se o objetivo de governo é mobilizar recursos para o setor público. Isso não ocorre caso o objetivo seja de minimizar a interferência governamental no setor privado. Os mesmos autores, portanto, comentam que a designação “esforço fiscal” para o índice não deveria ser utilizada, uma vez que o nível de tributação não está necessariamente relacionado ao esforço tributário do país. Estes autores preferem adotar outra denominação mais neutra para o mesmo índice, que seria “comparação tributária internacional”.

No presente trabalho, com a finalidade de se ter uma ideia do comportamento da arrecadação do ICMS e uma indicação do tamanho do “gap” tributário dos estados brasileiros em relação a esse imposto entre os anos de 2003 a 2007, o índice de esforço fiscal foi calculado a partir da razão entre a arrecadação efetiva anual e a arrecadação potencial estimada no item anterior. Por sua vez, podem compor o “gap”, as desonerações legais, bem como a própria sonegação.

A Tabela 4 apresenta os resultados obtidos de índice de esforço fiscal. As médias dos índices estaduais variam entre 0,8 e 1,6, e apontam quais estados possuem um maior intervalo entre o ICMS que poderia ser arrecadado (ICMS potencial) e o que de fato é arrecadado (ICMS efetivo), fornecendo, assim, uma dimensão da evasão fiscal em cada estado.

As unidades federadas do Distrito Federal, Rio de Janeiro e Maranhão apresentaram média de índice de esforço fiscal de 0,8, o que representa uma arrecadação efetiva de 80% da potencial estimada, e, portanto, 20% de “gap” tributário. Os Estados do Pará, Santa Catarina, Paraná, Sergipe, Amapá e Tocantins apresentaram índices médios da ordem de 0,9, reduzindo o “gap” para 10%. Os estados de Pernambuco, Rio Grande do Sul, Ceará, Alagoas, Minas Gerais, São Paulo, Roraima e Amazonas apresentaram índice médio em torno de 1,0, indicando que estão efetivamente arrecadando o que potencialmente poderiam arrecadar e, neste caso, não haveria um montante de ICMS evadido. Os demais estados apresentaram índice médio superior a 1,0 indicando um alto esforço fiscal, arrecadando mais que potencialmente poderiam arrecadar, e o maior índice médio foi de 1,6 do Estado de Mato Grosso do Sul.

Existe uma dificuldade natural de se aceitar índices de esforço fiscal superiores a 1,0. Porém, esses resultados podem decorrer, no mínimo, de três situações: 1) O potencial de arrecadação legal, aquele que decorre da legislação vigente, pode estar acima do estrutural, calculado no presente trabalho e decorrente das bases econômicas do estado; e assim, o estado, por falha legislativa talvez, pode estar arrecadando mais que as suas bases permitem; 2) O método adotado representa um ajuste médio da arrecadação potencial do conjunto dos estados, podendo então representar uma subestimação da arrecadação potencial de determinados estados, o que levaria à ampliação do índice; 3) Podem existir situações que aumentem exogenamente a arrecadação efetiva do estado. Como exemplo dessa situação, tem-se o caso do Mato Grosso do Sul, estado de maior índice de esforço fiscal no presente estudo, ao qual o STF concedeu liminar que garante ao estado o ICMS incidente sobre as operações de importação de gás natural boliviano, levando em consideração que esse ICMS gerado representa 14% da arrecadação tributária do estado.

**Tabela 4 – Índice de esforço fiscal estadual de arrecadação do ICMS**

Estados	2003	2004	2005	2006	2007	Média
DF	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8
RJ	0,9	0,8	0,8	0,7	0,8	0,8
MA	1,1	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8
PA	1,1	0,8	0,8	0,8	0,9	0,9
SC	1,0	0,9	0,9	0,9	0,8	0,9
PR	1,0	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9
SE	1,2	0,8	0,8	0,9	0,8	0,9
AP	1,5	0,8	0,8	0,8	0,8	0,9
TO	1,2	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9
PB	1,1	1,0	1,0	0,9	0,9	1,0
RS	0,9	0,9	1,1	1,0	1,0	1,0
CE	1,0	1,1	1,0	1,0	1,0	1,0
AL	1,2	0,9	0,9	0,9	1,1	1,0
MG	1,0	1,0	1,1	1,0	1,1	1,0
SP	0,9	1,0	1,0	1,1	1,1	1,0
RR	1,6	0,9	0,8	0,9	0,9	1,0
AM	1,2	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0
GO	0,9	1,1	1,1	1,1	1,0	1,1
BA	1,0	1,1	1,1	1,1	1,0	1,1
PI	1,2	1,1	1,0	1,0	1,0	1,1
AC	1,6	1,0	1,1	1,0	0,9	1,1
RN	1,1	1,1	1,1	1,1	1,1	1,1
PE	1,0	1,1	1,1	1,1	1,1	1,1
ES	1,0	1,2	1,3	1,2	1,3	1,2
MT	0,9	1,3	1,3	1,4	1,4	1,3
RO	1,1	1,5	1,4	1,4	1,4	1,4
MS	0,9	1,6	1,8	1,7	1,8	1,6
<b>Média</b>	<b>1,1</b>	<b>1,0</b>	<b>1,0</b>	<b>1,0</b>	<b>1,0</b>	<b>1,0</b>

Elaboração própria.

Na literatura, encontram-se disponíveis o resultado de esforço fiscal para a arrecadação estadual como um todo, isto é, incluindo-se ICMS, IPVA e ITCD, de Reis e Blanco (1996) para os anos de 1970/1990 e de Carvalho, Resque e Carvalho (2008) para os anos de 1970/2000. Portanto, além das arrecadações estudadas não serem exatamente as mesmas, os períodos também diferem, o que prejudica estabelecer comparações quantitativas com o presente estudo. A Tabela 5 apresenta a evolução do índice do esforço fiscal Brasil, que corresponde à média dos estados, obtida por Carvalho e no presente trabalho.

**Tabela 5 – Evolução do Índice de Esforço Fiscal Brasil**

IEF Brasil	1970	1975	1980	1985	1990	1985	2000
Carvalho	0,652	0,644	0,668	0,707	0,714	0,791	0,839
IEF Brasil	2003	2004	2005	2006	2007		
Fórum Fiscal	1,091	1,019	1,021	1,020	1,021		

Elaboração da autora, com base em dados, constantes da linha Carvalho, que foram extraídos do 3º artigo de Carvalho, Resque e Carvalho (2008) e dados, constantes da linha Fórum Fiscal, de elaboração própria.

De maneira geral, os resultados obtidos em ambos os trabalhos demonstraram uma coerência em termos de crescimento dos índices ao longo do tempo, porém, nos resultados de Carvalho, a taxa de crescimento foi mais alta.

### 3.5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os resultados foram agrupados na Tabela 6 por região a fim de se obter uma perspectiva regional do desempenho da arrecadação do ICMS.

As duas primeiras colunas de dados referem-se ao índice de esforço fiscal, calculados para os anos de 2003 e 2007. A terceira apresenta a variação de esforço fiscal entre esses anos. A quarta, a variação do ICMS potencial calculado no item anterior, também entre os anos de 2003 e 2007. Finalmente, a última coluna se refere ao cálculo da elasticidade do ICMS em relação ao PIB, entre os mesmos anos, que será utilizada como parâmetro auxiliar da análise.

Conforme a classificação mencionada, em 2003, as Regiões Norte e Nordeste seriam classificadas como de esforço fiscal alto, enquanto as demais, de esforço fiscal médio. Em 2007, o panorama se modificou em decorrência do decréscimo desse índice para as primeiras regiões, Norte e Nordeste, que passaram a apresentar esforço fiscal médio, e acréscimo para as Regiões Centro-Oeste e Sudeste, que então apresentaram esforço fiscal alto. A Região Sul permaneceu classificada como de esforço fiscal médio.

Os resultados de esforço fiscal estão relacionados com a variação do ICMS potencial. Entre 2003 e 2007, as Regiões Norte, Nordeste e Sul apresentaram incremento de sua arrecadação potencial, o que explica em parte o decréscimo de seu índice de esforço, visto que o aumento de sua arrecadação efetiva não acompanhou o aumento de sua arrecadação potencial. Por outro lado, o acréscimo da arrecadação potencial nas regiões Centro-Oeste e Sudeste não implicou decréscimo do esforço fiscal, pelo contrário, nestas regiões o índice aumentou indicando um bom crescimento da arrecadação efetiva entre os dois períodos.

Finalmente, observa-se que apesar do decréscimo do índice de esforço fiscal das Regiões Norte e Nordeste, estas apresentaram elasticidade superior a 1,0, indicando que foram capazes de incrementar sua arrecadação de ICMS acima do incremento

do PIB. Por outro lado, a elasticidade da Região Sudeste foi inferior a 1,0, mesmo apresentando bom desempenho do índice de esforço fiscal. Finalmente, por um lado, destaca-se positivamente a Região Centro-Oeste que apresentou incremento no índice de esforço fiscal, como também na elasticidade, e por outro, destaca-se negativamente a Região Sul, cujo índice de esforço e elasticidade decresceram entre os dois períodos.

Na presente análise, em termos de estados, merece destaque Mato Grosso do Sul, que apresentou o maior incremento no índice de esforço fiscal, como também, a maior elasticidade no período, além dos Estados de Roraima, Pernambuco e Minas Gerais que se mostraram em situação semelhante de acréscimo do índice e elasticidade superior a 1,0.

Tabela 6 – Análise regional

REGIÕES	ESTADOS	IEF 2003	IEF 2007	Δ IEF	Δ ICMS Pot	ELAST
N	AC	1,556	0,913	-41,3%	71,0%	1,2
	AM	1,183	1,030	-13,0%	36,3%	0,9
	AP	1,488	0,791	-46,9%	41,7%	1,7
	PA	1,083	0,859	-20,7%	34,4%	1,1
	RO	1,062	1,378	29,7%	34,6%	1,4
	RR	1,646	0,936	-43,2%	29,3%	2,8
	TO	1,187	0,856	-27,9%	38,9%	0,5
	<b>MÉDIA</b>	<b>1,315</b>	<b>0,966</b>	<b>-26,5%</b>	<b>40,9%</b>	<b>1,4</b>
NE	AL	1,177	1,097	-6,9%	31,3%	2,5
	BA	0,998	1,024	2,6%	23,5%	0,6
	CE	1,005	0,964	-4,0%	26,5%	0,7
	MA	1,094	0,810	-26,0%	35,2%	1,7
	PB	1,110	0,913	-17,8%	29,4%	1,0
	PE	0,983	1,140	16,0%	22,9%	1,3
	PI	1,214	1,034	-14,9%	38,7%	1,8
	RN	1,089	1,072	-1,5%	42,8%	0,9
	SE	1,208	0,818	-32,3%	30,2%	1,0
<b>MÉDIA</b>	<b>1,098</b>	<b>0,986</b>	<b>-10,2%</b>	<b>31,2%</b>	<b>1,3</b>	
CO	DF	0,795	0,788	-0,8%	15,5%	1,0
	GO	0,945	1,045	10,5%	26,4%	0,4
	MS	0,945	1,826	93,3%	21,0%	3,1
	MT	0,906	1,379	52,2%	24,1%	1,0
	<b>MÉDIA</b>	<b>0,898</b>	<b>1,260</b>	<b>40,3%</b>	<b>21,8%</b>	<b>1,4</b>
SE	ES	1,020	1,283	25,8%	55,8%	1,0
	MG	0,965	1,065	10,4%	21,5%	1,3
	RJ	0,915	0,764	-16,4%	19,2%	0,3
	SP	0,948	1,083	14,3%	6,1%	0,9
	<b>MÉDIA</b>	<b>0,962</b>	<b>1,049</b>	<b>9,1%</b>	<b>25,6%</b>	<b>0,9</b>
S	PR	0,956	0,870	-9,0%	11,9%	1,0
	RS	0,949	0,991	4,4%	6,2%	0,4
	SC	1,025	0,848	-17,3%	25,1%	0,5
	<b>MÉDIA</b>	<b>0,977</b>	<b>0,903</b>	<b>-7,6%</b>	<b>14,4%</b>	<b>0,6</b>

Elaboração própria.

## 4 CONCLUSÃO

Este trabalho estimou a capacidade potencial de arrecadação do ICMS dos estados brasileiros, a partir de um estudo econométrico utilizando dados econômicos e selecionando variáveis por meio de critérios estatísticos e econômicos. A seleção forneceu a equação utilizada para estimar a capacidade potencial dos estados, que incluiu as variáveis PIB, população e valor adicionado na indústria. A partir da estimação da capacidade potencial de arrecadação dos estados, foi possível calcular o índice de esforço fiscal de cada unidade da federação, tendo sido estabelecidas comparações de desempenho da arrecadação do imposto.

Cumprе salientar que, além das críticas à utilização do modelo econométrico apontadas no item anterior, a equação selecionada para estimação da capacidade potencial foi aquela de melhor ajuste estatístico para o conjunto dos estados. Ainda assim, a equação selecionada pode fornecer sub ou superestimação de potencial para um determinado estado, conforme sua estrutura econômico-tributária, o que pode influenciar a comparação estabelecida, indicando mais uma vez que tal comparação deve ser utilizada com discernimento.

Deve ser dito, ao fim do trabalho, que os estudos que subsidiam a quantificação do “gap” tributário constituem-se em importantes ferramentas de planejamento para o aumento da eficácia das administrações fazendárias ao permitir que elas melhor implementem as suas ações de combate às diferentes práticas de evasão fiscal, e assim, possam recuperar os impostos que estejam sendo sistematicamente evadidos.



## REFERÊNCIAS

BAHL, R. A Regression Approach to Tax Effort and Tax Ratio Analysis, **IMF Staff Papers**, v. 18, n. 3, p. 570, 1971.

CAFÉ, P. **Reforma Tributária: Panorama Internacional e Aspectos Quantitativos**. 2003. 111 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Departamento de Economia, Universidade de Brasília: Brasília, 2003.

CARVALHO, D.; RESQUE, C.; CARVALHO, A. Desigualdades Inter-Regionais, Capacidade Tributária e Esforço Fiscal dos Estados da Amazônia (1970-2000): uma abordagem econométrica de fronteira estocástica. **Novos Cadernos NAEA**, v. 10, p. 5-44, 2008.

CHELLIAH, R. Trends in Taxation in Developing Countries, **IMF Staff Papers**, v. 18, 254, 1971.

LOTZ, J.; MORSS, E., “Tax Effort” in Developing Countries, **Finance and Development**, v. 6, n. 3, p. 36, 1969.

MANN, A. Economic Development and Tax Structure Change: Mexico, 1895-1975, **Public Finance Quarterly**, v. 8, n. 3, 291-306, 1980.

MARINHO, E.; MOREIRA, A. Esforço Fiscal e Carga Tributária Potencial dos Estados do Nordeste, **Estudos Econômicos** n. 15, CENER, CAEN-UFC, Fortaleza, CE, Junho 2000.

REIS, E.; BLANCO, F. Capacidade Tributária dos Estados Brasileiros, 1970/90, **Texto para Discussão** n. 404, Ipea, Rio de Janeiro, fevereiro 1996.

SHIN, K. International Difference in Tax Ratio, **The Review of Economics and Statistics**, v. 51, n. 2, p. 213, 1969.

TAIT, A.; GRÄTZ, W.; EICHENGREEN, B. International Comparisons of Taxation for Selected Developing Countries, 1972-76, **IMF Staff Papers**, v. 26, n. 1, 123-156, 1979.

TRUONG, T.; GASH, D. Less-Developed Countries Taxable Capacity and Economic Integration: A Cross-Sectional Analysis, **The Review of Economics and Statistics**, v. 61, n. 2, 312-316, 1979.



