



Cadernos de Finanças Públicas

Número 12

Dezembro 2012

A constitucionalidade das contribuições previdenciárias do setor rural

Mário Pereira de Pinho Filho

Dinâmica fronteiriça no arco norte brasileiro no contexto das Áreas de Livre Comércio

Eloisa Maieski Antunes; Elói Martins Senhoras; Rosaldo Trevisan

Dinâmica transfronteiriça no arco sul brasileiro no contexto do Regime de Tributação Unificada

Eloisa Maieski Antunes; Elói Martins Senhoras; Rosaldo Trevisan

Dissolução irregular e responsabilidade tributária dos gestores de sociedades empresárias

Alisson Fabiano Estrela Bonfim

Reflexões sobre o gasto público e o crescimento econômico no Brasil e no mundo: contribuições baseadas na revisão integrativa

Valdocéu de Queiroz e Johan Hendrik Poker Junior

O aproveitamento das economias de escala pelo Sistema de Registro de Preços

Felipe Ribeiro Alves Morais

Planejamento tributário e a norma cogente não tributária

Iágaro Jung Martins

Políticas keynesianas anticíclicas no Brasil: estabilização e desenvolvimento econômico

Danielle Sandi Pinheiro; Carlos Frederico Rubino P. de Alverga; Juliana Sandi Pinheiro

Simplificação e elaboração da legislação tributária infralegal: notas sobre o acesso ao direito vigente e a gestão da elaboração legislativa pelo Executivo

Fabiana de Menezes Soares

Transação tributária e interesse público

Daniela Figueiredo Oliveira França Ferreira

Transparência na aplicação de recursos em obras públicas

Carlos Rafael Menin Simões e Romilson Rodrigues Pereira

Ministério da Fazenda

Escola de Administração Fazendária – Esaf

Cadernos de Finanças Públicas

Número 12

Dezembro 2012

ISSN 1806-8944

Cad. Fin. Públ.	Brasília	n. 12	p. 5-309	dez. 2012
-----------------	----------	-------	----------	-----------

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

Fatima Rejane de Meneses

Yana Maria Palankof

Editoração eletrônica e capa

Luis Henrique Alcântara Tabosa de Castro

Cadernos de finanças públicas / Escola de Administração
Fazendária. – n. 12 (dez. 2012). – 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 constitucionalidade das contribuições previdenciárias do setor rural ... 5**
Mário Pereira de Pinho Filho

- 2 **Dinâmica fronteiriça no arco norte brasileiro no contexto das Áreas de Livre Comércio 39**
Eloisa Maieski Antunes
Elói Martins Senhoras
Rosaldo Trevisan

- 3 **Dinâmica transfronteiriça no arco sul brasileiro no contexto do Regime de Tributação Unificada 65**
Eloisa Maieski Antunes
Elói Martins Senhoras
Rosaldo Trevisan

- 4 **Dissolução irregular e responsabilidade tributária dos gestores de sociedades empresárias..... 87**
Alisson Fabiano Estrela Bonfim

- 5 **Reflexões sobre o gasto público e o crescimento econômico no Brasil e no mundo: contribuições baseadas na revisão integrativa..... 113**
Valdocéu de Queiroz
Johan Hendrik Poker Junior

- 6 **O aproveitamento das economias de escala pelo Sistema de Registro de Preços 137**
Felipe Ribeiro Alves Morais

- 7 **Planejamento tributário e a norma cogente não tributária 163**
Iágaro Jung Martins

- 8 **Políticas keynesianas anticíclicas no Brasil: estabilização e desenvolvimento econômico 197**
Danielle Sandi Pinheiro
Carlos Frederico Rubino P. de Alverga
Juliana Sandi Pinheiro

9	Simplificação e elaboração da legislação tributária infralegal: notas sobre o acesso ao direito vigente e a gestão da elaboração legislativa pelo Executivo	219
	Fabiana de Menezes Soares	
10	Transação tributária e interesse público	255
	Daniela Figueiredo Oliveira França Ferreira	
11	Transparência na aplicação de recursos em obras públicas	283
	Carlos Rafael Menin Simões Romilson Rodrigues Pereira	

A constitucionalidade das contribuições previdenciárias do setor rural

Mário Pereira de Pinho Filho

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Licenciatura plena em Matemática pelo Uniceub e
especialização em Direito Tributário pela
Escola de Administração Fazendária (Esaf)

Resumo

Este trabalho contém estudo pertinente à constitucionalidade das contribuições previdenciárias do setor rural. Diferentemente do que ocorre com relação à maioria das empresas urbanas, em que as contribuições previdenciárias incidem sobre a remuneração dos trabalhadores, no meio rural adotou-se a receita bruta proveniente da comercialização da produção como base de incidência da contribuição de empregadores pessoas físicas e jurídicas e agroindústrias. Tais contribuições têm sido objeto de questionamentos quanto à sua constitucionalidade. A despeito disso, para diversos setores da economia, a partir de 2011 também se tem adotado a receita como base de cálculo das contribuições previdenciárias por meio da política tributária do governo federal conhecida como “desoneração da folha de pagamento”. Por essa razão, faz-se necessário verificar a validade das contribuições previdenciárias do setor rural à luz da ordem constitucional vigente para se avaliar os riscos decorrentes da aplicação da sistemática estabelecida para a área rural a esses outros setores. Para se atingir esse objetivo, apresentam-se os principais aspectos das contribuições para o sistema de seguridade social, das contribuições previdenciárias das empresas em geral e daquelas incidentes sobre outras bases que não a folha de salários, bem como os principais aspectos das contribuições dos segurados do Regime Geral de Previdência Social. Analisam-se os argumentos que fundamentaram as discussões acerca da inconstitucionalidade das contribuições do setor rural e conclui-se que, com a edição das Emendas Constitucionais n. 20, de 1998, e n. 42, de 2003, estes restaram superados. Utilizando critérios propostos pela doutrina, conclui-se que as contribuições do setor rural não afrontam o princípio constitucional da isonomia tributária.

Palavras-chave

Contribuição previdenciária. Rural. Isonomia. Constitucionalidade.

Abstract

This present work contains relevant study of social security tax constitutionality of the rural sector. Differently what occurs in most of the majority urban enterprises, in which social security tax incides on the remuneration of the workers, in the rural sector was adopted the gross revenues from the commercialization production as the basis of incidence of the tax of individuals employers, legal entities and agribusiness. Such tax has been the object of questions as to its constitutionality. In spite of that, various sectors of the economy have been adopted the recipe as the calculation basis for social security tax since 2011, by tax policy of the federal government known as the “releasing taxes of the payroll”. For this reason, it is necessary to check out the validity of social security tax for the rural sector, at the constitutional order, to assess the risks arising from the application of systematic established for rural area to those other sectors. To achieve this objective, we will present the main aspects of the tax to the social security system, the social security tax of companies in general, and of those incidents on other bases, not the payroll, as well as the main aspects of the tax of the insured of the General Scheme of Social Security. It analyzes the arguments that substantiate the discussions about the unconstitutionality of the rural sector tax, and it is concluded that, with the edition of Constitutional Amendment n. 20 of 1998 and n. 42 of 2003, these extant overcome. Using the criteria proposed by doctrine, concludes that the tax of the rural sector not reproach the constitutional principle of isonomy tax.

Keywords

Social security tax. Rural sector. Isonomy. Constitutionality.

1 INTRODUÇÃO

A instituição das contribuições previdenciárias do setor rural, incidentes sobre a receita da comercialização de seus produtos, denominadas “contribuições substitutivas”, tem suscitado inúmeras controvérsias no que se refere à sua constitucionalidade.

Aqueles que defendem a validade dessa sistemática de tributação argumentam que historicamente o tributo tem incidido sobre o resultado da comercialização dos produtos agrícolas, sendo esse um mecanismo que viabiliza o adimplemento das contribuições nesse setor. Os que advogam a inconstitucionalidade dessas contribuições alegam que:

- a) elas foram criadas com base em fonte de custeio (receita) não prevista no art. 195 da Constituição Federal de 1988, sem a observância do seu § 4º, o qual determina sua instituição por lei complementar;
- b) constituem *bis in idem* com a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) sem que haja autorização constitucional expressa para tal;
- c) os produtores rurais estão submetidos a uma tributação mais gravosa se comparados aos demais contribuintes, pois são obrigados a satisfazer a contribuição sobre a folha de salários, a Cofins e a contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural, não alcançando estas últimas as demais empresas ou equiparados, restando, desse modo, malferido o princípio da igualdade tributária previsto no art. 150, II, da CF/1988.

A verificação da constitucionalidade das contribuições previdenciárias do setor rural, sobretudo após o advento das Emendas Constitucionais n. 20, de 1998, e n. 42, de 2003, objeto deste estudo, apresenta-se como opção de extrema relevância, pois, diante de um cenário em que se promove, reiteradamente, a desoneração da folha de pagamento, faz-se necessário investigar se, a despeito das alterações promovidas na ordem constitucional, a substituição das contribuições sobre a remuneração por contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento afronta a Constituição Federal, inviabilizando a opção por essa sistemática de tributação.

É importante mencionar que a Lei n. 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e alterações posteriores, ao estabelecerem que a contribuição previdenciária de diversos setores da economia incidirá, até 31 de dezembro de 2014, sobre o valor da receita bruta dessas empresas, fazem um verdadeiro ensaio sobre a desoneração da folha de salários.

Ressalte-se que as contribuições previdenciárias, destinadas ao Regime Geral de Previdência Social, têm como finalidade a garantia de recursos ao trabalhador e a seus dependentes quando, diante da ausência de capacidade laboral, concede a estes benefícios necessários à sua manutenção.

A sustentabilidade desse regime previdenciário, ou seja, a capacidade de autofinanciamento, evitando-se a dependência de recursos estatais, é condição necessária para se impedir o comprometimento do sistema securitário.

Assim, justifica-se a opção pelo tema em razão da relevância social do Regime Geral de Previdência e tendo em vista, por um lado, a atmosfera política propícia à desoneração da folha de pagamento e, por outro, todas as polêmicas jurisprudenciais e doutrinárias que envolvem a matéria.

2 CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL

A seguridade social compreende ações relacionadas às áreas de saúde, previdência e assistência social. Na esteira dos arts. 196, 201 e 203 da Constituição e em consonância com a doutrina de Ibrahim (2009), tem-se que a obrigatoriedade de atuação estatal como forma de garantir o acesso à rede protetiva representada pela seguridade social deve, de acordo com a área a que esteja relacionada, observar os seguintes requisitos:

- a) *a saúde* é direito de todos e dever do Estado, independentemente de contribuição;
- b) *a assistência social* será prestada a quem dela necessitar, às pessoas que não possuem condições de manutenção própria, independentemente de contribuição direta do beneficiário, tendo como requisito a necessidade do assistido; e
- c) *a previdência social* configura seguro coletivo, contributivo, compulsório, de organização estatal e deve observar critérios que preservem seu equilíbrio financeiro e atuarial. Tem por objeto o amparo de seus beneficiários contra os chamados riscos sociais (doença, invalidez, morte, idade avançada, maternidade, desemprego involuntário ou reclusão).

Para fazer frente às despesas decorrentes das ações empreendidas pelos entes estatais destinadas a assegurar o funcionamento do sistema de proteção social, a seguridade social tem como fonte de financiamento, além de recursos orçamentários da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, o produto da arrecadação das contribuições sociais de empregadores, empresas e entidades a elas equiparadas, cujas bases imponíveis, que estão previstas no art. 195 Constituição, são:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou faturamento;
- c) o lucro;
- d) a remuneração dos trabalhadores;
- e) o resultado da comercialização da produção rural de pequenos agricultores;
- f) a receita dos concursos de prognósticos; e
- g) o valor de produtos e serviços importados do exterior.

“Além das fontes anteriormente referidas, a Constituição prevê outras fontes de custeio no § 4º do art. 195, que se reporta ao inciso I do art. 154” (MARTINS, 2005). A combinação desses dispositivos possibilita concluir que a instituição de contribuições para a manutenção ou a expansão da seguridade social, com base nessa competência residual, necessita de lei complementar, e seu fato gerador e base de cálculo devem ser diversos dos das contribuições sociais discriminadas na Constituição.

3 CONTRIBUIÇÕES PARA O REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL

Espécie do gênero contribuição para a seguridade social, as contribuições previdenciárias, previstas na alínea “a” dos incisos I e II do art. 195 da Constituição, são assim denominadas em razão da destinação exclusiva dos seus recursos para a realização do pagamento de benefícios do Regime Geral de Previdência Social.¹

É importante registrar que além das contribuições incidentes sobre a folha de salários há ainda diversas contribuições destinadas ao custeio da previdência social, instituídas sobre outras bases econômicas.

3.1 FATO GERADOR

Como forma de possibilitar a comparação entre as contribuições previdenciárias sobre a folha de salários e as incidentes sobre bases diversas, faz-se necessário analisar os aspectos relacionados ao fato gerador² dessas contribuições.

Carvalho (1999, p. 235-237) facilitou sobremaneira essa tarefa com a apresentação da estrutura lógica da regra matriz de incidência tributária, cujo modelo genérico de formulação jurídico-descritiva apresenta:

- a) na hipótese, os critérios material, espacial e temporal; e
- b) na consequência, os critérios pessoal e quantitativo.

De forma sintética e a título meramente ilustrativo, a despeito de aprofundados estudos elaborados pela doutrina, os critérios do fato gerador do tributo podem ser definidos da seguinte forma:

- a) critério material: ação ou situação (descrita pelo legislador) que se identifica como núcleo ou materialidade do fato gerador;
- b) critério espacial: está relacionado ao alcance geográfico da norma tributária, não se confundindo com seu campo de validade, apesar de serem frequentes as coincidências nesse sentido;
- c) critério temporal: refere-se às indicações contidas na hipótese “que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária” (CARVALHO, 1999, p. 257-258);

¹ Conforme art. 167 da Constituição.

² Apesar das críticas doutrinárias à expressão “fato gerador”, concordamos com a opinião de Amaro no sentido de não haver inconveniente sério no emprego ambivalente dessa expressão para designar tanto a descrição hipotética quanto o acontecimento concreto que lhe corresponda (AMARO, 2006, p. 262).

- d) critério pessoal: integra o consequente da regra matriz de incidência tributária e possibilita a identificação das pessoas vinculadas à relação jurídica (sujeito ativo e sujeito passivo). “O *sujeito ativo* é a pessoa (estatal ou não) que é credora da obrigação tributária; *sujeito passivo* é o devedor dessa obrigação” (AMARO, 2006, p. 263);
- e) critério quantitativo: conjunto de informações contidas na norma que permitem precisar a exata quantia devida a título de tributo.

A seguir, passa-se à análise de cada um desses critérios em relação às contribuições previdenciárias de empresas e equiparados a empresas.

3.1.1 CRITÉRIO MATERIAL

“O fato gerador do tributo é uma situação material descrita pelo legislador: adquirir renda, prestar serviços, importar mercadorias estrangeiras, etc.” (AMARO, 2006, p. 263). Com relação às contribuições de empresas e equiparados sobre a folha de salários, o art. 22 da Lei n. 8.212, de 1991, limita-se a dispor que a contribuição incide sobre a remuneração destinada a retribuir o trabalho de segurados que lhe prestam serviços.

É de se observar que, para se falar em remuneração destinada a retribuir o trabalho, é necessário o estabelecimento de um vínculo contratual entre empregador e trabalhador. Desse modo, *contratar trabalhadores* (segurados do Regime Geral de Previdência Social) caracteriza-se como o critério material do fato gerador das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários.

Em se tratando de contribuições previdenciárias a incidir sobre a receita das empresas, o critério material caracteriza-se com a ação de se *obter* essas *receitas*.

3.1.2 CRITÉRIO ESPACIAL

Tendo-se em conta que, como se verá adiante, a União é o ente que detém competência para instituir as contribuições destinadas ao custeio do Regime Geral de Previdência Social, pode-se afirmar com segurança que essas contribuições alcançam os fatos ocorridos em todo o território nacional. Porém, na situação específica, referida na alínea “e” do inciso I do art. 12 da Lei n. 8.212, de 1991,³ o fato gerador da contribuição para a previdência social brasileira pode alcançar fatos ocorridos em território estrangeiro.

3.1.3 CRITÉRIO TEMPORAL

O fato gerador dessas contribuições surge:

³ Segundo esse dispositivo, o brasileiro que trabalha para a União, no exterior, em organismos oficiais brasileiros ou internacionais dos quais o Brasil seja membro efetivo, salvo se segurado na forma da legislação vigente do país do domicílio, é segurado da previdência brasileira.

- a) em se tratando das contribuições incidentes sobre a folha de salários, juntamente com o direito à remuneração decorrente da relação de emprego; ou em razão da prestação de serviços por pessoas físicas quando ausente o vínculo empregatício;
- b) em se tratando das contribuições incidentes sobre a receita, na medida em que as receitas forem auferidas.

3.1.4 CRITÉRIO PESSOAL

3.1.4.1 SUJEITO ATIVO

A instituição das contribuições para seguridade social, em especial as previdenciárias, é de competência da União. Como única exceção a essa regra, tem-se que aos entes federativos compete instituir a contribuição para o custeio do regime próprio de previdência de seus servidores.⁴ Assim, *a criação de contribuições destinadas ao custeio do denominado Regime Geral de Previdência Social compete exclusivamente à União.*

3.1.4.2 SUJEITO PASSIVO (CONTRIBUINTE)

A Lei n. 8.212, de 1991, por meio de seus arts. 12, 14 e 15, estabelece o rol de contribuintes do Regime Geral de Previdência Social:

- a) *as empresas*, cujo conceito legal abrange o empresário individual ou sociedade empresária que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e as entidades da administração pública direta e indireta;
- b) *os equiparados à empresa*, que, nos termos da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, são o contribuinte individual em relação aos segurados que lhe prestam serviços, a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreiras estrangeiras;
- c) *os empregadores domésticos*, que compreendem a pessoa ou família que admitem a seu serviço, sem finalidade lucrativa, empregado doméstico; e
- d) *os segurados* do Regime Geral de Previdência.

3.1.5 CRITÉRIO QUANTITATIVO

3.1.5.1 BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo da contribuição sobre a folha de salários guarda algumas peculiaridades de acordo com a categoria de segurados a serviço da empresa:

⁴ Constituição, art. 149, *caput* e § 1º.

- a) *com relação a empregados e trabalhadores avulsos*: corresponde ao total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato, ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; e
- b) *com relação aos contribuintes individuais*: é o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, a esses segurados.

Em se tratando das contribuições incidentes sobre a receita, a base de cálculo, por óbvio, será a receita auferida pelos contribuintes.

As bases de cálculo das contribuições previdenciárias sobre a remuneração e sobre a receita serão estudadas de forma mais detalhada nas seções 4 e 5.

3.1.5.2 ALÍQUOTA

Em termos didáticos, as contribuições sobre a folha de salários podem ser subdivididas em três espécies:

- a) contribuição para o pagamento de benefícios em geral;
- b) contribuição para o financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho; e
- c) contribuição adicional para o financiamento da aposentadoria especial destinada ao segurado sujeito a condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física.

A alíquota de cada uma dessas contribuições e a das contribuições incidentes sobre a receita encontram-se especificadas nas seções 4 e 5.

4 CONTRIBUIÇÕES DE EMPREGADORES (EMPRESAS E EQUIPARADOS)

A folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, são a principal base com relação à qual é possível a instituição de contribuições previdenciárias exigíveis dos empregadores. Entretanto, para diversos setores da economia, as contribuições podem ter bases de incidência distintas.

4.1 CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS - REGRA GERAL

Sob a égide da Constituição de 1988, como regra, as contribuições previdenciárias dos empregadores instituídas pela Lei n. 8.212, de 1991, têm como base de incidência a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, consoante previsão contida na alínea “a” do inciso I do *caput* de seu art. 195. Sobre a mesma base incide ainda a contribuição:

- a) para o financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, cujas alíquotas são de 1%, 2% ou 3%, conforme o risco de acidente de trabalho na atividade preponderante da empresa seja considerado leve, médio ou grave;
- b) adicional à contribuição referida no item “a” destinada ao financiamento da aposentadoria especial, cuja alíquota corresponde a 12%, 9% ou 6%, e incide exclusivamente sobre as remunerações de empregados ou trabalhadores avulsos cuja atividade exercida permita a concessão de aposentadoria especial após 15, 20 ou 25 anos de contribuição, respectivamente;
- c) de 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; e
- d) adicional de 2,5% relativamente às empresas do setor financeiro.

Com base nesses subsídios, fornecidos pelas Leis ns. 8.212/1991 e 8.213/1991, torna-se possível a identificação dos elementos quantitativos da contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração.

4.2 CONTRIBUIÇÕES SUBSTITUTIVAS

Com relação às contribuições previdenciárias, o legislador ordinário tem optado por substituir a remuneração por outras bases de incidência. Essa técnica, segundo se procura justificar, vem sendo adotada como forma de facilitar a arrecadação e o controle da fiscalização, de dar tratamento simplificado a micro e pequenas empresas, de desonerar a folha de pagamento de determinados setores da economia e fomentar a criação de novos postos de trabalho ou de tornar mais competitiva a indústria nacional.

Embora muito se discuta sobre as contribuições substitutivas da área rural, o certo é que inúmeros outros segmentos já estão sujeitos a alguma forma de substituição das contribuições sobre a remuneração por contribuições incidentes sobre outras bases econômicas. Atualmente, as situações em que se verifica essa substituição são as seguintes:

- a) microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples;
- b) entidades desportivas que mantêm equipe de futebol profissional;
- c) empresas abrangidas pela Lei n. 12.456/2011; e
- f) empregadores rurais e agroindústrias.

4.3 CONTRIBUIÇÕES DE EMPREGADORES DOMÉSTICOS

A contribuição do empregador doméstico é de 12% do salário de contribuição do empregado doméstico a seu serviço.

5 SEGURADOS DO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL

Consoante já se verificou anteriormente, os segurados da Previdência Social (RGPS) são também seus contribuintes, conforme previsão contida no art. 201 da Carta, segundo a qual “a Previdência Social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória”.

Vê-se que para se valer do RGPS é necessário que a pessoa física esteja vinculada a esse Regime, e essa vinculação se dá pela filiação, da qual provém o direito aos benefícios previdenciários e o dever de contribuir para a Previdência. A depender da forma de filiação, os segurados são classificados como:

- a) obrigatórios; ou
- b) facultativos.

5.1 SEGURADO OBRIGATÓRIO

É a pessoa física, maior de 16 anos, que exerça qualquer tipo de atividade remunerada abrangida pelo Regime Geral de Previdência Social. Para esse contribuinte, a filiação é automática e decorre do exercício da atividade remunerada, ou seja, independe da vontade do segurado. Os segurados obrigatórios se subdividem nas seguintes categorias:

- a) empregado;
- b) trabalhador avulso;
- c) contribuinte individual;
- d) empregado doméstico; e
- e) segurado especial.

5.1.1 EMPREGADO

A despeito da extensa lista constante do art. 12 da Lei n. 8.212/1991, em linhas gerais empregado pode ser definido como aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa ou equiparado, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado.

Tendo em vista que os órgãos e as entidades da administração pública também são definidos pela Lei n. 8.212/1991 como empresas, o conceito de empregado abrange o servidor público ocupante de cargo em comissão, sem vínculo efetivo com os entes federativos, suas autarquias e fundações. São ainda considerados segurados empregados o exercente de mandato eletivo, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social.

5.1.2 TRABALHADOR AVULSO

É aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a diversas empresas, sem vínculo empregatício, com intermediação obrigatória do órgão gestor de mão de obra, nos termos da Lei n. 8.630, de 25 de fevereiro de 1993, ou do sindicato da categoria. A sindicalização não é requisito para que o segurado que presta serviço por intermédio do sindicato da categoria seja caracterizado como trabalhador avulso.

A intermediação do órgão gestor de mão de obra ocorre em relação aos trabalhadores que prestam serviços na área portuária. Com relação aos que desempenham atividades ligadas a indústria, serviços ou comércio fora do âmbito portuário, a intermediação é feita pelo sindicato da categoria.

5.1.3 CONTRIBUINTE INDIVIDUAL

Essa categoria abrange quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não; o empresário, dentre outros.

5.1.4 EMPREGADO DOMÉSTICO

É aquele que presta serviço de natureza contínua a pessoa ou família, no âmbito residencial desta, em atividades sem fins lucrativos.

5.1.5 SEGURADO ESPECIAL

É a pessoa física residente no imóvel rural ou em aglomerado urbano ou rural próximo a ele que, individualmente ou em regime de economia familiar, ainda que com o auxílio eventual de terceiros, a título de mútua colaboração, desenvolva atividade na condição de:

- a) produtor, seja proprietário, usufrutuário, possuidor, assentado, parceiro ou meeiro outorgado, comodatário ou arrendatário rurais, que explore atividade agropecuária em área de até quatro módulos fiscais; de seringueiro ou extrativista vegetal, e faça dessas atividades o principal meio de vida; e
- b) pescador artesanal ou a este assemelhado, que faça da pesca profissão habitual ou principal meio de vida.

Também se enquadram como segurados especiais, desde que não possuam outra fonte de rendimento, o cônjuge ou companheiro, bem como filho maior de 16 anos de idade ou a este equiparado que, comprovadamente, trabalhem com o grupo familiar respectivo.

5.2 SEGURADO FACULTATIVO⁵

É segurado facultativo o maior de 16 anos de idade que, por ato de vontade, se filie ao Regime Geral de Previdência. Não poderão filiar-se na condição de segurado facultativo a pessoa já filiada em outra categoria ou o servidor civil ocupante de cargo efetivo ou o militar da União, dos estados, do Distrito Federal ou dos municípios, bem como o das respectivas autarquias e fundações.

5.3 CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADOS

5.3.1 CONTRIBUINTE INDIVIDUAL, EMPREGADO DOMÉSTICO E SEGURADO FACULTATIVO

A base de cálculo da contribuição dos segurados empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual, empregado doméstico e segurado facultativo é o *salário de contribuição*. Para cada uma dessas categorias de segurados o *salário de contribuição* pode ser definido nos seguintes termos:

- a) *empregado e trabalhador avulso*: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título durante o mês *destinados a retribuir o trabalho*, qualquer que seja sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato, ou ainda de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

⁵ Segundo Ibrahim (2009, p. 215): “A regra básica é a *compulsoriedade* de filiação e conseqüente contribuição. Entretanto, obedecendo ao princípio da universalidade de participação no RGPS, criou-se figura atípica, cuja filiação ao RGPS decorre exclusivamente de ato de vontade do interessado”.

b) *contribuinte individual*:

b.1) a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria durante o mês; ou

b.2) o salário mínimo mensal, no caso de opção pela exclusão do direito ao benefício de aposentadoria por tempo de contribuição;

c) *empregado doméstico*: a remuneração registrada em sua Carteira de Trabalho e Previdência Social ou comprovada mediante recibos de pagamento;

d) *segurado facultativo*: corresponde ao valor por ele declarado.

O salário de contribuição muito se assemelha à base de cálculo da contribuição das empresas (remuneração), a única diferença é que o salário de contribuição comporta limites mínimo e máximo, e a remuneração, em relação à empresa, não sofre limitações na incidência de contribuição.

5.3.1.1 LIMITE MÍNIMO

Para os segurados empregado, trabalhador avulso e empregado doméstico, o limite mínimo é o piso salarial legal ou normativo da categoria; se inexistente estes, é o salário mínimo. O salário de contribuição desses segurados pode ser fracionado, sendo que tanto um quanto outro limite devem ser considerados no seu valor mensal, diário ou horário, conforme o ajustado no contrato de trabalho e calculado de acordo com o número de dias ou horas, no mês, efetivamente trabalhados.

Para os segurados facultativo e contribuinte individual, o limite mínimo do salário de contribuição é o salário mínimo, pois não há de se falar em piso salarial para tais categorias de segurados.

5.3.1.2 LIMITE MÁXIMO

É comum a todas as categorias de segurados e corresponde ao maior benefício da tabela de benefícios pagos pelo Instituto Nacional do Seguro Social.

5.3.2 SEGURADO ESPECIAL

A base de cálculo da contribuição previdenciária do segurado especial é a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural. Isso decorre, como já foi dito, do próprio texto constitucional e tem por objeto o custeio dos benefícios desses segurados.

5.4 ALÍQUOTAS

5.4.1 SEGURADOS EMPREGADOS, EMPREGADOS DOMÉSTICOS E TRABALHADORES AVULSOS

A alíquota da contribuição desses segurados varia entre 8% e 11%, de acordo com a faixa salarial. Esses valores são reajustados anualmente com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada do Regime Geral de Previdência Social. Ressalva-se que as alíquotas não são progressivas, e que acima do limite máximo do salário de contribuição não há incidência da contribuição.

5.4.2 CONTRIBUENTES INDIVIDUAIS E SEGURADOS FACULTATIVOS

Como regra, a alíquota de contribuição dos segurados contribuinte individual e facultativo é de 20% sobre o respectivo salário de contribuição.

Recentemente foram criadas novas alíquotas de contribuição para esses segurados, no caso de opção pela exclusão do direito ao benefício de aposentadoria por tempo de contribuição. Nesse caso, de acordo com o § 2º do art. 21 da Lei n. 8.212/1991,⁶ a alíquota da contribuição incidente sobre o limite mínimo mensal do salário de contribuição é de:

- a) 11% no caso do segurado contribuinte individual que trabalhe por conta própria, sem relação de trabalho com empresa ou equiparado e do segurado facultativo; e
- b) 5% no caso de contribuinte individual enquadrado como microempreendedor individual, nos termos da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006; ou segurado facultativo sem renda própria que se dedique exclusivamente ao trabalho doméstico no âmbito de sua residência, desde que pertencente a família de baixa renda.

5.4.3 SEGURADOS ESPECIAIS

Para os segurados especiais a alíquota da contribuição é de:

- a) 2% em relação aos benefícios em geral; e
- b) 0,1% destinada ao financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

⁶ Na redação dada pela Lei n. 12.470/2011.

6 CONTRIBUIÇÕES DE PRODUTORES RURAIS - EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA LEGISLAÇÃO

A despeito de normas anteriores que já versavam sobre direitos previdenciários no Brasil, o Decreto n. 4.682, de 24 de janeiro de 1923, conhecido como Lei Elói Chaves (autor do projeto respectivo), é considerado o marco oficial de criação da previdência social brasileira. “A Lei Elói Chaves permitiu a criação das Caixas de Aposentadorias e Pensões (CAPs), as quais foram reestruturadas ao longo dos anos 1930, formando os Institutos de Aposentadorias e Pensões” (IAPs) (SCHWARZER, 2000, p. 127). Os IAPs destinavam-se aos trabalhadores urbanos, e sua cobertura era definida por setores de atividade. Assim, foram criados os Institutos de Aposentadoria e Pensão para ferroviários, bancários, industriários, etc.

Apesar de a CF de 1934 já estabelecer o direito à previdência social a todo trabalhador brasileiro, para obreiros do setor rural essa cobertura surge somente em 1963 com a Lei n. 4.214, de 2 de março de 1963 – Estatuto do Trabalhador Rural. Esse estatuto instituiu o Fundo de Assistência e Previdência ao Trabalhador Rural. Com as alterações do Decreto-Lei n. 276/1967, o Fundo passou a ser conhecido por Funrural, sigla que lhe foi atribuída pelo citado decreto-lei.

Para a constituição do Funrural, a Lei n. 4.214/1963 criou a contribuição de 1% do valor dos produtos agropecuários. O mesmo índice foi adotado para a contribuição de estabelecimentos fabris que utilizassem matéria-prima proveniente de sua produção agropecuária, incidente sobre o valor da matéria-prima própria utilizada no processo de industrialização.

Essa mesma lei definiu o empregador rural como a pessoa física ou jurídica, proprietária ou não, que explore atividades agrícolas, pastoris ou na indústria rural, em caráter temporário ou permanente, diretamente ou por intermédio de prepostos. A lei fez também menção à indústria rural, a qual, segundo seu art. 3º, exerce atividade industrial em estabelecimento rural não compreendida na Consolidação das Leis do Trabalho.

A arrecadação do Funrural, bem como a prestação dos benefícios estabelecidos na lei ao trabalhador rural e seus dependentes ficou inicialmente sob a responsabilidade do Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Industriários (IAPL).

Com o advento da Lei Complementar n. 11, de 25 de maio de 1971, foi instituído o Programa de Assistência ao Trabalhador Rural (Prorural), cujo objeto, a exemplo do que ocorria com o Funrural, era predominantemente a concessão de benefícios previdenciários.

Ao Funrural é atribuída personalidade jurídica de natureza autárquica, ficando diretamente subordinado ao ministro do Trabalho e Previdência Social. Essa autarquia assume as responsabilidades, até então do Iapi, quanto à execução do Programa de Assistência ao Trabalhador Rural (Prorural).

Confirmando o entendimento segundo o qual “o plano de custeio (instituído pela Lei n. 4.214/1963), baseado principalmente em uma contribuição de 1% (um por cento) sobre o valor da primeira comercialização do produto rural e com recolhimento de obrigação legal do próprio produtor agrícola, não forneceu uma base financeira suficiente à execução do programa” (SCHWARZER, 2000, p. 127-128), para o custeio do Prorural foram criadas as seguintes fontes:

- a) contribuição de 2% devida pelo produtor sobre o valor comercial dos produtos rurais; e
- b) 2,4% sobre a folha de salários das empresas em geral.

Outra providência adotada pela Lei Complementar n. 11/1971 foi a atribuição da responsabilidade pelo recolhimento da contribuição sobre o valor comercial dos produtos rurais ao adquirente, consignatário ou cooperativa. Esse recolhimento somente ficou sob a responsabilidade do produtor no caso de industrialização da produção por ele próprio ou de venda ao consumidor, no varejo, ou a adquirente domiciliado no exterior.

A partir da Lei n. 6.260, de 6 de novembro de 1975, foi a vez de se criar um sistema de previdência específico para empregadores rurais e seus dependentes, mediante contribuição de 12%:

- a) de um décimo do valor da produção rural do ano anterior, já vendida ou avaliada segundo as cotações do mercado; e
- b) de um vigésimo do valor da parte da propriedade rural porventura mantida sem cultivo, segundo a última avaliação efetuada pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra).

Com a edição da Lei n. 6.439/1977 e a criação do Sistema Nacional de Previdência e Assistência Social (Sinpas), a arrecadação das contribuições de trabalhadores urbanos e rurais e a concessão de benefícios previdenciários a estes passaram a ter administrações em comum. Essa lei transferiu para o Instituto Nacional de Previdência Social (INPS) a responsabilidade pela concessão e pela manutenção dos benefícios dos trabalhadores e dos empregadores do setor rural. Ao Instituto de Administração Financeira da Previdência e Assistência Social (Iapas) coube a atribuição de arrecadar, fiscalizar e cobrar as contribuições destinadas à previdência. Concluída a implantação do Sinpas, o Funrural restou extinto.

Outra profunda modificação no sistema previdenciário brasileiro veio com a Lei n. 7.787, de 30 de julho de 1989. A partir de sua edição, a contribuição das empresas em geral e das entidades ou órgãos a ela equiparados, destinada à previdência social, incidente sobre a folha de salários foi fixada em:

- a) 20% sobre o total das remunerações dos segurados empregados, avulsos, autônomos e administradores;⁷
- b) 2% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e avulsos para o financiamento da complementação das prestações por acidente do trabalho;
- c) 0,9% a 1,8% para empresas cujo índice de acidentes de trabalho seja superior à média do respectivo setor, a título de adicional da contribuição para financiamento das prestações por acidente do trabalho; e
- d) 2,5% para empresas do setor financeiro, pagas a título de adicional da contribuição sobre a remuneração.

A contribuição abrangeu as contribuições para o salário família, para o salário maternidade, para o abono anual e também a de 2,4% sobre a remuneração, destinada ao Prorural. “A contribuição sobre produtos agrícolas da Lei Complementar n. 11, de 25 de maio de 1971, contudo, permaneceu, a despeito da supressão da contribuição incidente sobre a folha de salários”. Esse foi o entendimento pacificado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.⁸

A administração das áreas de custeio e de benefícios é transferida para o INSS com a criação da autarquia pelo Decreto n. 99.350/1990, mediante autorização da Lei n. 8.029, de 12 de abril de 1990.

A partir da publicação da Lei n. 8.213/1991, o Prorural e o sistema previdenciário dos empregadores rurais foi extinto, dando lugar a um sistema de previdência unificado para trabalhadores urbanos e rurais. A Lei n. 8.212/1991 trouxe o plano de custeio da previdência social, e à Lei n. 8.213/1991 coube a disciplina do plano de benefícios.

Em conformidade com a redação original da Lei n. 8.212/1991, a contribuição sobre a folha de pagamento das empresas passou a ser de:

- a) 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos e contribuintes individuais que lhe prestem serviços;
- b) para o financiamento da complementação das prestações por acidente do trabalho dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total das remunerações de segurados empregados e trabalhadores avulsos:

7 De acordo com o texto legal, a contribuição incidiria sobre a remuneração de segurados empregados, trabalhadores avulsos, trabalhadores autônomos e empresários, porém a expressão “avulsos, autônomos e administradores” foi suspensa em razão da Resolução do Senado Federal n. 14/1995. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/pdf/Resolucoes/1995.pdf>>.

8 A contribuição para o Funrural – incidente sobre o valor comercial dos produtos rurais (artigo 15, I, da Lei Complementar 11/1971) – permaneceu vigente até o advento da Lei n. 8.213/1991, que passou a vigor em novembro de 1991. Precedentes: REsp 1075283/ES, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 5.11.2008; REsp 871.852/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 12.5.2008. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=871.852%2FRJ&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=2>>.

- b.1) 1% para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b.2) 2% para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- b.3) 3% para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave;
- c) 2,5% para empresas do setor financeiro, paga a título de adicional da contribuição sobre a remuneração.

Ainda de acordo com a redação original dessa lei, somente a contribuição do produtor, do parceiro, do meeiro e do arrendatário rurais, do garimpeiro, do pescador artesanal e o assemelhado, que exerciam essas atividades, individualmente ou em regime de economia familiar (segurado especial), tinha a receita da comercialização da produção rural como base de incidência da contribuição. No caso dos empregadores rurais, a contribuição para o custeio dos benefícios dos segurados a seu serviço também passou a incidir exclusivamente sobre a remuneração desses segurados.

Houve também alterações na contribuição dos produtores rurais pessoas naturais para o custeio dos benefícios próprios e destinados a seus dependentes. Estes passaram a ser enquadrados como trabalhadores autônomos, e a contribuição passou a incidir sobre o respectivo salário de contribuição, com alíquota variável de 10% a 20%. Atualmente, esses produtores estão enquadrados na categoria de contribuintes individuais e contribuem na forma definida no item 5.4.2.

Com relação à cota patronal, a Lei n. 8.540, de 22 de dezembro de 1992, restabeleceu a contribuição sobre a receita bruta da comercialização da produção rural para os empregadores rurais pessoas físicas somente com relação a segurados empregados e trabalhadores avulsos. Relativamente aos contribuintes individuais, a remuneração permaneceu sendo utilizada como base de cálculo da contribuição.

Mais tarde, a Lei n. 8.861, de 25 de março de 1994, a Medida Provisória n. 1.523, de 11 de outubro de 1996, a Lei n. 9.528, de 10 de dezembro de 1997, e a Lei n. 10.256, de 9 de julho de 2001, promoveram alterações pontuais na redação trazida inicialmente pela Lei n. 8.540/1992. Atualmente, as alíquotas da contribuição estão fixadas em:

- a) 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; e
- b) 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho.

Para os empregadores rurais pessoas jurídicas e para as agroindústrias (indústrias rurais) foi a Lei n. 8.870, de 15 de abril de 1994, que trouxe de volta a contribuição incidente sobre a produção, com as seguintes alíquotas:

- a) 2,5% para o pagamento de benefícios previdenciários em geral; e
- b) 0,1% para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho.

Inicialmente a base de cálculo estabelecida para empregadores rurais pessoas jurídicas e para as agroindústrias era sensivelmente distinta. Enquanto os produtores rurais sofriam a incidência sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, para as agroindústrias a base utilizada foi o valor estimado da produção agrícola própria, considerado seu preço de mercado. A contribuição das agroindústrias, entretanto, foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (BRASIL, ADI n. 1.103-1/DF).

A Lei n. 10.256/2001 redefiniu a base de cálculo das contribuições previdenciárias das empresas agroindustriais. A partir da edição desse diploma legal, a contribuição das empresas agroindustriais passou a incidir sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, a exemplo do que ocorre com empregadores rurais pessoas física e jurídica.

7 FUNDAMENTOS ERIGIDOS EM DEFESA DA INCONSTITUCIONALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES DO SETOR RURAL A PARTIR DA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Na seção anterior demonstrou-se que, desde junho de 1963, quando foi instituída no Brasil a previdência dos trabalhadores do campo, o valor dos produtos rurais ou a receita referente à comercialização desses produtos têm sido utilizados como bases de cálculo das contribuições de empregadores rurais, inclusive agroindústrias. Somente por um curto período, posterior à edição da Constituição de 1988 e da consequente unificação dos sistemas de previdência rural e urbano, se utilizou a remuneração como base para a incidência das contribuições desse setor.

A experiência (de se utilizar a remuneração como base de incidência das contribuições de empregadores rurais) foi rapidamente abandonada, porém o que se sucedeu foram infundáveis discussões quanto à constitucionalidade da contribuição sobre o valor da produção ou sobre a receita de produtos rurais, instituída para substituir a contribuição sobre a folha de salários.

7.1 CONTRIBUIÇÃO DAS AGROINDÚSTRIAS

Com a Lei n. 8.870/1994 houve uma tentativa de se imputar às pessoas jurídicas dedicadas à produção agroindustrial uma contribuição calculada sobre o valor estimado da produção agrícola própria, considerado seu preço de mercado, em substituição à contribuição sobre folha de salários dos trabalhadores do setor rural. Essa contribuição, entretanto, foi fulminada pelo Supremo Tribunal Federal, por

meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.103/DF, de 1997 (BRASIL, ADI n. 1.103-1/DF).

De acordo com o entendimento da Suprema Corte, “quando o § 2º do art. 25 da Lei n. 8.870/1994 cria contribuição social sobre o *valor estimado da produção* agrícola própria, considerado seu preço de mercado, é ele inconstitucional porque usa base de cálculo não prevista na Lei Maior”. Ainda segundo esse entendimento:

O § 4º do art. 195 da Constituição prevê que lei complementar pode instituir outras fontes de receita para a seguridade social; desta forma, quando a Lei nº 8.870/94 serve-se de outras fontes, criando contribuição nova, além das expressamente previstas, é ela inconstitucional, porque é lei ordinária, insuscetível de veicular tal matéria.

Dessa forma, a contribuição das empresas agroindustriais permaneceu sobre a folha de salários até outubro de 2001, quando a Lei n. 10.256/2001 alterou a Lei n. 8.212/1991, de modo que a contribuição da grande maioria dessas empresas passou a incidir sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às contribuições sobre a remuneração, a exemplo do que já ocorria com relação aos empregadores rurais pessoas jurídicas.

7.2 EMPREGADORES RURAIS PESSOAS JURÍDICAS

Apesar de não haver decisão no âmbito do STF acerca das contribuições substitutivas dos empregadores rurais pessoas jurídicas, estas, na dicção do art. 25 da Lei n. 8.870/1994, também têm sido objeto de contestações tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência.

Dentre os argumentos em favor da impossibilidade de se definir a receita bruta proveniente da comercialização da produção como base de incidência da contribuição social dos produtores rurais pessoas jurídicas, nos termos do referido art. 25, destacam-se inicialmente os contidos na decisão proferida no Mandado de Segurança n. 1999.71.00.021280-5/RS (BRASIL, TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO), que reconheceu a inconstitucionalidade do dispositivo, uma vez que:

– Ao estabelecer para o empregador rural pessoa jurídica nova forma de pagamento de contribuição, eximindo-o daquela incidente sobre a folha de salários e exigindo outra, incidente sobre a produção rural, *o legislador criou nova contribuição*. Isso porque a contribuição instituída não se subsume às hipóteses previstas no inciso do artigo 195 da Constituição Federal, já que não se trata de contribuição sobre a folha de salários *e não se mostra possível a incidência sobre o faturamento, uma vez que sobre tal base já incide contribuição (Cofins)*.

– A instituição da nova contribuição somente poderia ter ocorrido mediante Lei Complementar e, ademais, deveria observar a regra que proíbe a adoção de fato gerador ou base de cálculo próprios de contribuição já discriminada

na Constituição Federal, tendo em vista o disposto no § 4º do artigo 195, c.c artigo 154, inciso I, ambos do referido Diploma. (Grifei)

É de se notar que os argumentos apontados pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região para afastar a aplicação do *caput* e incisos I e II do art. 25 da Lei n. 8.870/1994 são, em determinados aspectos, semelhantes aos apontados pelo STF na ADI n. 1.103/DF/1994, para declarar a inconstitucionalidade da contribuição das agroindústrias sobre o valor estimado da produção agrícola própria, considerado seu preço de mercado, ou seja, não estando o valor bruto decorrente da comercialização da produção entre as hipóteses previstas no art. 195 da Carta da República, a instituição da nova contribuição somente poderia ter ocorrido mediante lei complementar, em consonância com o disposto no § 4º do mesmo artigo.

Há ainda, segundo a decisão, de se observar a regra que proíbe a adoção de fato gerador ou base de cálculo próprios de contribuição já discriminada na Constituição Federal (*bis in idem*), o que impossibilita a incidência de contribuição nova sobre o faturamento, uma vez que sobre essa base já incide a Cofins.

Para Machado e Machado Segundo (2001, p. 103), além dos argumentos utilizados pelo Poder Judiciário:

Essa forma diferenciada de tributação para uns contribuintes é até vantajosa, mas, para outros, representa ônus insuportavelmente maior que uma tributação sobre a folha de salários. Basta que a empresa possua elevada receita bruta, e reduzida folha de salários, para que o ônus representado pela dupla tributação da receita se torne muito maior que o arcado pelos contribuintes em geral.

Esses autores (*idem*, p. 105) concluem que:

[...] se a contribuição criada pela Lei nº 8.870/94 for vista como um adicional da Cofins, ou uma elevação indireta de sua alíquota, sua invalidade subsiste por violação aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da equidade no custeio da seguridade social, do não confisco e, principalmente, do princípio da proporcionalidade.

Ressalte-se que, assim como no caso das agroindústrias, as contribuições substitutivas de produtores rurais pessoas jurídicas também sofreram modificações com a edição da Lei n. 10.256/2001.

7.3 EMPREGADORES RURAIS PESSOAS FÍSICAS

Do mesmo modo que as contribuições de agroindústrias e empregadores rurais pessoas jurídicas, a contribuição substitutiva dos empregadores rurais pessoas físicas também foi alvo de incontáveis questionamentos.

Recentemente, por meio do Recurso Extraordinário n. 363.852/MG (BRASIL, Supremo Tribunal Federal), o STF declarou a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei n. 8.540, de 22 de dezembro de 1992, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, desobrigando o Frigorífico Mataboi S/A da retenção e do recolhimento, por subrogação, da contribuição incidente sobre a receita bruta de empregadores pessoas naturais.

Os trechos do voto do ministro Marco Aurélio, relator do recurso extraordinário, trazem uma síntese dos elementos apontados no julgamento para fundamentar essa importante decisão, que levou à declaração de inconstitucionalidade da contribuição dos empregadores rurais pessoas naturais:

Na redação primitiva, anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, tratando-se de empregador, a contribuição decorreria da folha de salários, do faturamento ou do lucro, não surgindo a possibilidade de se ter cumulação em virtude de ato normativo ordinário. Somente a Constituição Federal é que, considerado o mesmo fenômeno jurídico, pode abrir exceção à unicidade de incidência de contribuição.

[...]

o produtor rural, pessoa natural, fica compelido a satisfazer, de um lado, a contribuição sobre a folha de salários e, de outro, a Cofins, não havendo lugar para ter-se novo ônus, relativamente ao financiamento da seguridade social, isso a partir de valor alusivo à venda de bovinos. Cumpre ter presente, até mesmo, a regra do inciso II do artigo 150 da Constituição Federal, no que veda instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. De acordo com o artigo 195, § 8º, do Diploma Maior, se o produtor não possui empregados, fica compelido, inexistente a base de incidência da contribuição – a folha de salários – a recolher percentual sobre o resultado da comercialização da produção. Se, ao contrário, conta com empregados, estará obrigado não só ao recolhimento sobre a folha de salários, como também, levando em conta o faturamento, da Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social – Cofins e da prevista – tomada a mesma base de incidência, o valor comercializado – no artigo 25 da Lei nº 8.212/91. Assim, não fosse suficiente a duplicidade, considerado o faturamento, tem-se, ainda, a quebra da isonomia.

Assentou o Plenário que o § 2º do artigo 25 da Lei nº 8.870/94 fulminado ensejara fonte de custeio sem observância do § 4º do artigo 195 da Constituição Federal, ou seja, sem a vinda à balha de Lei complementar. O enfoque serve, sob o ângulo da exigência desta última, no tocante à disposição do artigo 25 da Lei nº 8.212/91. É que, mediante lei ordinária, versou-se a incidência da contribuição sobre a proveniente da comercialização pelo empregador rural, pessoa natural. [...] entendendo-se que comercialização da produção é algo diverso de faturamento e este não se confunde com receita, tanto assim que a Emenda Constitucional nº 20/98 inseriu, ao lado do vocábulo “faturamento”, no inciso I do artigo 195, o vocábulo “receita”. Então, não há como deixar de assentar que a nova fonte deveria estar estabelecida em lei complementar.

No mesmo sentido é o voto do ministro Cezar Peluso, cujos trechos mais relevantes para este estudo reproduz-se a seguir:

[...] não obstante a Lei nº 8.212/91 tenha empregado, eufemisticamente, o vocábulo “receita bruta” ao instituir a exação, no art. 25, incisos I e II. Impecável, ainda, o argumento de S. Exa. de que, antes da EC nº 20/98, não se poderia instituir contribuição sobre a receita, à falta de previsão constitucional. [...] Além disso, sob tal base de cálculo, o empregador rural pessoa física recebe tratamento tributário desfavorável em relação aos contribuintes não-rurais, que contribuem apenas sobre as fontes previstas nas alíneas do art. 195, inc. I, o que evidencia ofensa ao princípio da isonomia. Assim, o art. 150, inc. II. Da Constituição da República, é atingido gravemente, como é o art. 194, inciso V, que estabelece a equidade na forma de participação no custeio.

Em que pesem os argumentos contrários à decisão, esta foi reafirmada por unanimidade no julgamento do Recurso Extraordinário n. 596177/RS (BRASIL, Supremo Tribunal Federal), com repercussão geral reconhecida pelo STF, cujos fundamentos em nada se diferenciaram daqueles já arrolados no Recurso Extraordinário n. 363.852/MG.

7.4 FUNDAMENTOS COMUNS QUANTO À INCONSTITUCIONALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SUBSTITUTIVAS DOS PRODUTORES RURAIS

Conforme se pode observar, os argumentos que têm balizado a discussão quanto à inconstitucionalidade das contribuições substitutivas de empregadores rurais pessoas físicas, jurídicas e de agroindústrias guardam muita semelhança entre si. Resumidamente, afirma-se que:

- a) essas foram criadas com base em fonte de custeio (receita) não prevista no art. 195 da Constituição, sem a observância do seu § 4º, o qual determina sua instituição por lei complementar;
- b) constituem *bis in idem* com a Cofins, sem que haja autorização constitucional expressa para tal, sendo que somente a Constituição Federal pode abrir exceção à unicidade de incidência de contribuição;
- c) os produtores rurais estão submetidos a uma tributação mais gravosa se comparados aos demais contribuintes, pois são obrigados a satisfazer a contribuição sobre a folha de salários, a Cofins e a contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural, não alcançando estas últimas as demais empresas ou equiparados, restando, desse modo, malferido o princípio da igualdade tributária previsto no art. 150, II da CF/1988.

Percebe-se aqui uma contradição. Primeiramente se afirma, com base em entendimento assentado no STF, que receita não se confunde com faturamento e que, por essa

razão, as contribuições dos produtores rurais teriam sido criadas sem a observância do § 4º do art. 195 da Constituição, o qual determina sua instituição por lei complementar.

Alega-se ainda ser a contribuição inconstitucional, por fazer uso de base de incidência semelhante à da Cofins, que é o faturamento. Ora, esses argumentos não podem coexistir, pois se receita e faturamento têm conceitos distintos, não se pode, como consequência lógica, afirmar que a contribuição exigida do setor rural foi instituída em *bis in idem* com a Cofins.

De todo modo, atualmente as contribuições substitutivas do setor rural têm como base legal a Lei n. 10.256/2001, de forma que muitos dos argumentos alegados na discussão acerca de sua inconstitucionalidade já foram relevados em razão da nova ordem estabelecida pela Emenda Constitucional n. 20/1998. Porém, persistem dúvidas no que se refere à possibilidade de as contribuições do setor rural representarem afronta ao princípio da isonomia, o que será analisado mais detalhadamente em capítulo à parte.

7.5 ADEQUAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SUBSTITUTIVAS EM GERAL À CONSTITUIÇÃO DE 1988

Já se viu no item 4.2 que foram instituídas outras contribuições em substituição àquelas incidentes sobre a folha de salários não somente com relação ao setor rural.

A autorização para a substituição das contribuições das microempresas e das empresas de pequeno porte decorre do disposto na alínea “d” do inciso III do art. 146 da Constituição. Com relação às empresas dos setores industrial, de serviços e do comércio varejista, as contribuições substitutivas, criadas pela Lei n. 12.546/2011, e alterações posteriores têm amparo no texto constitucional alterado pelas Emendas Constitucionais n. 20/1998 e n. 42/2003. Isso implica, conforme se afirmou, que não se pode mais alegar a inconstitucionalidade dessas contribuições, seja em razão de sua instituição por lei ordinária, seja sob o argumento de que haveria *bis in idem* com a Cofins sem autorização constitucional.

Para as associações desportivas que mantêm equipe de futebol profissional, cuja contribuição incide sobre a receita bruta decorrente dos espetáculos desportivos, patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e de transmissão de espetáculos desportivos, instituídas pela Lei n. 9.528, de 10 de dezembro de 1997, valem as mesmas regras aplicáveis às contribuições dos produtores rurais criadas antes das Emendas Constitucionais n. 20/1998 e n. 42/2003.

É de se concluir, portanto, que as contribuições dessas entidades também são inconstitucionais. Ademais, é nesse sentido a conclusão de Martins (2005, p. 210):

A base de cálculo estabelecida para clubes de futebol é inconstitucional, pois não tem previsão na Constituição. Esta dispõe que a contribuição das empresas

é calculada sobre a folha de salários (art. 195, I). A contribuição determinada no §§ 6º a 9º do art. 22 da Lei n. 8.212 substitui a contribuição da empresa, sem que haja permissão constitucional para esse fim. Logo, somente por lei complementar é que se poderia instituir tal contribuição (§ 4º do art. 195 da Constituição).

É de se observar que o mesmo argumento é válido para as contribuições de empregadores rurais pessoas jurídicas, instituídas pela Lei n. 8.870/1994.

7.6 AS CONTRIBUIÇÕES DO SETOR RURAL ANTE AS ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELAS EMENDAS CONSTITUCIONAIS N. 20/1998 E N. 42/2003

No acórdão relativo ao Recurso Extraordinário n. 363.852/MG, a declaração de inconstitucionalidade da contribuição de empregadores rurais pessoas naturais, prevista no art. 25 da Lei n. 8.212/1991, restringe-se à redação dada pelo art. 1º da Lei n. 8.540/1992 e às atualizações ocorridas até a Lei n. 9.528/1997. Tanto é que se fala em inconstitucionalidade “até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional n. 20/1998 venha instituir a contribuição”.

Com o advento da Emenda Constitucional n. 20/1998, o vocábulo receita passou a constar expressamente da redação da alínea “b” do inciso I do art. 195 da Constituição, restando esvaziado o argumento de que a exigência de contribuição sobre essa base ensejaria fonte de custeio sem observância do § 4º do artigo 195 da Constituição Federal, ou seja, sem a vinda à baila de lei complementar.

Consoante já se destacou no item 7.4, considerando-se que o Supremo Tribunal Federal já se posicionou no sentido de que receita e faturamento são conceitos distintos, seria absurda a conclusão de que as contribuições do setor rural (que incidem sobre a receita) teriam sido instituídas em *bis in idem* com a Cofins (que incide sobre o faturamento). Entretanto, como esse tem sido um elemento reiteradamente apontado para justificar a inconstitucionalidade dessas contribuições, cabe aqui destacar que, com a Emenda Constitucional n. 42/2003, foi facultado ao legislador substituir as contribuições sobre a folha de salários das empresas por outras, cuja base pode ser tanto a receita quanto o faturamento.

Dessa forma, a partir das citadas emendas, está o legislador autorizado a lançar mão desse permissivo constitucional para substituir o tributo sobre a folha de salários também por contribuição sobre o faturamento, mesmo que em *bis in idem* com a Cofins. É nesse sentido que se tem posicionado o Tribunal Federal da 4ª Região (BRASIL, AC n. 2007.70.03.004958-9/PR):

Conforme já assentou o STF (RREE 146733 e 138284), as contribuições para a seguridade social podem ser instituídas por lei ordinária, quando compreendidas nas hipóteses do art. 195, I, CF, só se exigindo lei complementar, quando se

cuida de criar novas fontes de financiamento do sistema (CF, art. 195, par. 4) (RE 150755-PE, DJ 20-08-93).

Vale referir que, na conclusão do voto proferido no RE nº 363.852/MG, o relator Ministro Marco Aurélio ressaltou a declaração de inconstitucionalidade até que legislação nova, arriada na Emenda Constitucional nº 20/98, viesse a instituir a contribuição:

[...]

Como consequência, com a edição da Lei nº 10.256/2001, que deu nova redação ao artigo 25 da Lei nº 8.212/91, resta superada a inconstitucionalidade da contribuição ora em debate.

[...]

Logo, não há falar em inconstitucionalidade do artigo 25 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 10.256/01, conforme postulado na inicial, uma vez que em conformidade com os preceitos da Lei Maior.

[...]

Assim, sendo devidas as contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta da comercialização de produtos pelo empregador rural apenas a partir da entrada em vigor da Lei nº 10.256/01, em 10.07.2001, é a empresa recorrente responsável, por substituição tributária, pela retenção e recolhimento das mesmas somente a partir desta data, quando em vigor referida lei.

[...]

Apesar das assertivas de que as contribuições dos produtores rurais somente seriam inconstitucionais até que legislação nova, trazida pela Emenda Constitucional n. 20/1998, viesse a instituir o tributo, e do fato de que toda a atual legislação relacionada a essas contribuições foi editada em data posterior à referida emenda, não se pode olvidar que dentre as razões apontadas para a declaração de inconstitucionalidade da contribuição dos empregadores rurais pessoas naturais estaria a ofensa ao princípio da isonomia ou igualdade tributária.

Assim, considerando-se que a nova legislação não trouxe qualquer alteração nesse sentido, faz-se necessário verificar se são válidos os pressupostos apontados para justificá-la. É o que far-se-á na seção seguinte.

8 A CONTRIBUIÇÃO DOS PRODUTORES RURAIS E O PRINCÍPIO DA ISONOMIA OU IGUALDADE TRIBUTÁRIA

8.1 O PRINCÍPIO DA ISONOMIA

O princípio da isonomia é, sem sombra de dúvidas, o principal pilar do Estado democrático de direito. A isonomia serve de sustentáculo para os demais princípios de direito e deve servir também, sob pena de nulidade, de inspiração para qualquer regra que se queira estabelecer.

Para Borges (2011, p. 45):

A isonomia é a própria Constituição. Confunde-se com ela, ao permear todos os direitos e deveres que a Constituição instituiu. Sem isonomia, estaria simplesmente supressa a CF de 1988 como um todo. Não é ela portanto uma palavra que possa ser extirpada do texto constitucional e substituída, sem maiores delongas, por outra, como se fora uma inútil quinquilharia.

Na CF/1988, o princípio da isonomia encontra-se insculpido no art. 5º:

Art. 5º 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 seguintes:

I – homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição.

Da leitura do dispositivo constitucional é possível se extrair que este tem o legislador como principal destinatário, “pois se ele pudesse criar normas distintivas de pessoas, coisas ou fatos, que devessem ser tratados com igualdade, o mandamento constitucional se tornaria inteiramente inútil” (SILVA, 2006, p. 216). Por óbvio, a lei pode instituir tratamento desigual em relação a destinatários que se encontrem em situações distintas: “Vale dizer que a aplicação do princípio da igualdade depende de um critério diferenciador e de um fim a ser alcançado” (ÁVILA, 2010, p. 153).

Para reconhecimento das diferenciações que podem ser feitas sem ofensa ao princípio da isonomia:

[...] tem-se que investigar, de um lado, aquilo que é adotado como critério discriminatório; de outro lado, cumpre verificar se há justificativa racional, isto é, fundamento lógico para, à vista do traço desigualador acolhido, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade proclamada. Finalmente, impende analisar se a correlação ou fundamento racional abstratamente existente é, in concreto, afinado com os valores prestigiados no sistema constitucional. A dizer: se guarda ou não harmonia com eles (MELLO, 2005, p. 21-22).

8.2 O PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA E SUA APLICAÇÃO EM RELAÇÃO ÀS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL

O princípio da igualdade tributária é mera reprodução do princípio geral da isonomia, segundo o qual todos são iguais perante a lei. “Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrarem em iguais condições” (MACHADO, 2010, p. 43). Nos termos do art. 150 da Constituição:

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

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

Como forma de garantir eficácia na aplicação desse princípio, com relação às contribuições para a seguridade social, o constituinte reformador inseriu o § 9º no art. 195 da Carta para dispor que: “As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão de obra (incluído pela Emenda Constitucional n. 20/1998)”.

A Emenda Constitucional n.º 47/2005 alterou o dispositivo trazido pela Emenda Constitucional n. 20/1998, a fim de prever também a possibilidade de diferenciação de tratamento em razão do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. Confira-se:

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do *caput* deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 47/2005.)

Com a inserção desse dispositivo, restou esclarecido que o legislador poderá recorrer a critérios diferenciados no estabelecimento de regras tributárias, tornando mais equânime o tratamento entre os contribuintes, na forma de participação no custeio do sistema de seguridade social.

Essa diferenciação pode se traduzir na adoção de alíquotas diferenciadas ou na substituição da folha de salários, receita, faturamento ou lucro, como base de incidência das contribuições, mas há de se considerar:

- a) a atividade econômica;
- b) a condição estrutural do mercado de trabalho;
- c) o porte da empresa; ou
- d) a intensiva utilização de mão de obra.

Pode-se, portanto, a depender da atividade econômica ou da condição estrutural do mercado de trabalho, reduzir alíquotas de contribuições para seguridade ou ainda alterar suas bases de incidência como forma de garantir o direito social de acesso ao trabalho e de prevenir a precarização das relações laborais. Aliás, essas foram algumas das explicações apresentadas para as desonerações da folha de salários promovidas pela Lei n. 12.546/2011.

Do mesmo modo, a depender do porte da empresa, esta pode ter suas alíquotas aumentadas ou diminuídas ou ainda a base de cálculo alterada, tendo em vista que, geralmente, quanto maior a empresa maior sua lucratividade e melhores suas possibilidades de fazer face ao custeio do sistema de seguridade; ao contrário, empresas de menor porte podem enfrentar dificuldades no cumprimento de suas obrigações. Aqui reside mais uma justificativa para o tratamento diferenciado que se dispensa às micro e pequenas empresas.

Tem-se ainda que as alíquotas e as bases de cálculo também podem ser distintas em razão da intensiva utilização de mão de obra. Esse é um comando voltado especificamente para as contribuições previdenciárias, tendo em vista que a folha de salários é a principal base de incidência dessas contribuições.

Ademais, a fim de afastar quaisquer dúvidas com relação às bases sobre as quais poderiam incidir as contribuições previdenciárias, por meio da Emenda Constitucional n. 42/2003, foi incluído o § 13 no art. 195 do texto constitucional, com referência expressa sobre a possibilidade de substituição da contribuição sobre a folha por contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento: “§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003.)”.

Ao incluir os §§ 9º e 13 do art. 195 da Carta da República, o constituinte reformador reconhece não ser razoável que as empresas que mais se utilizam de mão de obra, isto é, que mais contribuem com a geração de empregos no país, sejam as mais penalizadas com o pagamento de contribuições previdenciárias, enquanto aquelas que, quer em razão da natureza da atividade, quer em razão do uso de avançada tecnologia, mesmo tendo igual ou maior rentabilidade, participem com parcelas de recursos muito inferiores para a manutenção da previdência pública.

8.3 A CONTRIBUIÇÃO DOS PRODUTORES RURAIS EM FACE DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

A análise que aqui se fará sobre a contribuição dos produtores rurais em face do princípio da igualdade tributária levará em consideração os elementos apontados pela doutrina e pela jurisprudência para justificar a inconstitucionalidade dessas contribuições. Segundo se argumenta:

- a) os produtores rurais estão submetidos a uma tributação mais gravosa se comparados aos demais contribuintes, pois estão obrigados a satisfazer a contribuição sobre a folha de salários, a Cofins e a contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural, não alcançando estas últimas as demais empresas ou equiparados;

- b) essa forma diferenciada de tributação para uns contribuintes é até vantajosa, mas, para outros, representa ônus maior que uma tributação sobre a folha de salários. Basta que a empresa possua elevada receita bruta e reduzida folha de salários.

Primeiramente, quanto ao argumento segundo o qual, diferentemente das empresas em geral, os produtores rurais estão obrigados à contribuição sobre a folha de salários, à Cofins e à contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural, é preciso esclarecer que, de acordo com a legislação que institui a contribuição dos produtores rurais, não há cumulação entre a contribuição incidente sobre o resultado da comercialização de produtos rurais e a incidente sobre a folha de salários de empregados e trabalhadores avulsos, mas sim mera substituição de uma base de incidência (folha de salários de segurados empregados e trabalhadores avulsos) por outra (receita bruta da comercialização da produção), ou seja, ao contribuinte sujeito à contribuição substitutiva subsiste tão somente a contribuição de 20% incidente sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais.

Especificamente com relação aos empregadores rurais pessoas naturais, merece reparo também a informação de que este fica compelido a satisfazer, de um lado, a contribuição sobre a folha de salários e, de outro, a contribuição sobre resultado da comercialização da produção rural em *bis in idem* com a Cofins, pois, conforme já se esclareceu, a contribuição incidente sobre o resultado da comercialização de produtos rurais substitui a contribuição sobre a folha de empregados e trabalhadores avulsos, e mais, esses produtores, por se tratar de pessoas naturais, não se sujeitam à Cofins. Por essas razões, é falso o primeiro fundamento tido como hábil a justificar a inconstitucionalidade dessas contribuições.

Quanto ao malferimento do princípio da igualdade tributária em razão do fato de que a tributação de parcela dos empregadores rurais possa vir a representar ônus maior que a tributação das demais empresas, bastando para isso que esses produtores possuam elevada receita bruta e reduzida folha de salários, recorrer-se-á à metodologia proposta por Celso Antônio Bandeira de Mello⁹ para se fazer tal verificação. Segundo esse autor, para se reconhecer as diferenciações que podem ser feitas sem ofensa ao princípio da isonomia, impende investigar:

- a) aquilo que é adotado como critério discriminatório;
- b) se há justificativa racional (fundamento lógico) para a adoção do critério desigualador; e
- c) se a correlação ou fundamento racional abstratamente existente é, *in concreto*, afinado com os valores prestigiados no sistema constitucional. A dizer: se guarda ou não harmonia com eles.

⁹ A metodologia proposta pelo autor encontra-se reproduzida no item 8.1.

8.3.1 CRITÉRIO DISCRIMINATÓRIO

O critério utilizado para diferenciar a tributação das empresas em geral e a tributação dos empregadores do setor rural é, como já se verificou, a adoção de base de cálculo distinta daquelas aplicáveis às demais empresas, isto é, a substituição da folha de salários de empregados e trabalhadores avulsos pela receita bruta da comercialização de produtos rurais.

8.3.2 JUSTIFICATIVA PARA A ADOÇÃO RACIONAL DO CRITÉRIO DISCRIMINATÓRIO

Como fundamentos lógicos erigidos para a adoção do critério desigualador, apontam-se os seguintes:

- a) prevenir a precarização das relações de trabalho e garantir o acesso aos direitos sociais e previdenciários decorrentes dessas relações; e
- b) garantir a equidade na forma de participação no custeio previdenciário.

8.3.2.1 PRECARIZAÇÃO DAS RELAÇÕES DE TRABALHO

Dentre todos os setores da economia, um dos que apresentam os mais altos índices de informalidade é o setor rural. Essa elevada taxa de informalidade é potencializada pela pressão exercida pelos encargos sociais e previdenciários, que têm como base os salários pagos aos trabalhadores.

Uma vez submetidos ao labor informal, os trabalhadores do setor rural acabam por ter grandes dificuldades de acesso aos direitos que compõem o patrimônio social associado às relações de trabalho (IPEA, 2010, p. 18). Outra consequência disso é que, embora se enquadrem no conceito de segurados obrigatórios, ficam excluídos do Regime Geral de Previdência Social.

Por esses motivos, a desoneração da folha de salários, mediante a substituição da base de cálculo das contribuições previdenciárias dos empregadores rurais, tem sido apresentada como alternativa para amenizar a precariedade das relações trabalhistas no campo.

8.3.2.2 EQUIDADE NA FORMA DE PARTICIPAÇÃO NO CUSTEIO

Uma distorção decorrente da utilização da folha de salários como base de incidência das contribuições previdenciárias é que as empresas que utilizam mão de obra intensiva acabam por ser mais penalizadas com o pagamento de contribuições previdenciárias, enquanto outras, em razão da natureza da atividade ou do uso de avançada tecnologia, mesmo tendo igual ou maior rentabilidade, participam com parcelas de recursos muito inferiores para a manutenção da previdência pública.

Tome-se por modelo a situação dos criadores de bovinos, cuja utilização de mão de obra é reduzidíssima. Caso as contribuições previdenciárias da área rural incidissem

sobre a folha de salários, nada justificaria o fato de esses pecuaristas arcarem com contribuições proporcionalmente muito inferiores às suportadas, por exemplo, pelos agricultores dedicados ao cultivo de hortaliças, que se utilizam muito mais intensamente de mão de obra e geralmente contam com receitas bem mais modestas.

8.3.3 AFINAÇÃO ENTRE A CORRELAÇÃO OU O FUNDAMENTO RACIONAL E OS VALORES PRESTIGIADOS NO SISTEMA CONSTITUCIONAL

A Constituição de 1988 elevou sobremaneira a importância dos direitos sociais e previdenciários dos trabalhadores brasileiros, prova disso é que há menção a esses direitos ao longo de todo o texto da Carta.

Alçado à condição de verdadeira cláusula pétrea, o direito ao trabalho e à previdência encontra-se impassível de supressão a qualquer pretexto, sob pena de transgressão aos alicerces do Estado democrático de direito. Nesse sentido, o art. 6º da Constituição estabelece: “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”.

Desse modo, estando os direitos sociais decorrentes do trabalho (BRASIL, CONSTITUIÇÃO, art. 7º), a universalidade da cobertura e do atendimento (idem, art. 194, I) e a equidade na forma de participação no custeio da seguridade social (idem, art. 194, V), em harmonia com os valores prestigiados no sistema constitucional brasileiro, tem-se que a substituição da folha de salários pela receita bruta da comercialização de produtos rurais é critério válido para o *discrímen* entre empresas rurais e urbanas, apto a ser utilizado sem ofensa ao princípio da isonomia.

9 CONCLUSÃO

A seguridade social constitui-se de um conjunto de princípios e regras voltado para o estabelecimento de um sistema protetivo destinado ao provimento das necessidades básicas do indivíduo e de sua família. É financiada por recursos provenientes dos orçamentos da União, dos estados, dos municípios, do Distrito Federal e de contribuições sociais. Suas ações visam à garantia de direitos relacionados às áreas de saúde, assistência e previdência social.

As contribuições previdenciárias, espécie do gênero contribuições para a seguridade social, destinam-se exclusivamente ao pagamento de benefícios previdenciários e têm como contribuintes os empregadores e os trabalhadores.

Em regra, as contribuições das empresas incidem sobre a folha de salários, entretanto, historicamente, o legislador ordinário tem optado por instituir contribuições previdenciárias de empregadores do setor rural sobre a receita da comercialização de produtos agrícolas. Todavia, de acordo com o texto originário da Constituição,

a folha de salários, o faturamento ou o lucro eram as únicas bases sobre as quais poderiam incidir contribuições para seguridade social.

Essa posição foi pacificada na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual “as contribuições sociais, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 560.626-1/RS), ou seja, para a instituição de contribuições sociais há de se observar todos os princípios e regras constitucionalmente aplicáveis aos demais tributos, a menos que a própria Constituição estabeleça alguma diferenciação nesse sentido.

De acordo com esse entendimento, as contribuições instituídas sobre a receita, sob a égide do texto da Constituição em sua versão original, são inconstitucionais, a menos que observem as regras relativas ao exercício da competência residual para a instituição de contribuições sociais prevista no § 4º do art. 195 da Constituição.

A partir da Emenda Constitucional n. 20/1998, porém, a receita passou a integrar a relação constitucional de hipóteses aptas a abrigar contribuições destinadas à manutenção do sistema de seguridade social. Outra providência adotada por essa emenda foi a de possibilitar que as contribuições previdenciárias tivessem alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão de obra.

A Emenda Constitucional n. 42/2003, por seu turno, inseriu dispositivo no art. 195 da Constituição com o intuito de estimular a substituição da contribuição sobre a folha de salários por contribuição incidente tanto sobre a receita quanto sobre o faturamento.

Portanto, as contribuições de empregadores rurais incidentes sobre a receita, instituídas de acordo com o texto constitucional alterado pela Emenda Constitucional n. 20/1998, não mais necessitam observar as regras relativas ao exercício da competência residual para a instituição de contribuições sociais.

Porém, a despeito das Emendas Constitucionais n. 20/1998 e n. 42/2003, ainda subsistiram incertezas quanto à conformação dessas contribuições ante o princípio da igualdade tributária.

Essa situação foi averiguada com a utilização de metodologia proposta pela doutrina com o intuito de verificar: i) o que foi adotado como critério discriminatório; ii) se há justificativa racional (fundamento lógico) para a adoção do critério desigualador; e iii) se a correlação ou o fundamento racional abstratamente existente é, *in concreto*, afinado com os valores prestigiados no sistema constitucional.

Com base nessa verificação, concluiu-se que as contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita de produtores rurais, instituídas após a Emenda Constitucional n. 20/1998, estão em consonância com o ordenamento constitucional vigente.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ÁVILA, Humberto, **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BORGES, Souto Maior. Sobre a atualização de créditos do sujeito passivo contra o Fisco. **Revista Dialética**, São Paulo, n. 32, p. 44-51, maio 2011.

BRASIL. Constituição. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm> .

_____. Supremo Tribunal Federal, ADI n. 1.103-1/DF, publicada no DJs em 25 de abril de 1997. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=185458&tipo=TP&descricao=ADI%2F1103>> .

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, MS n. 1999.71.00.021280-5/RS. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php> .

_____. Supremo Tribunal Federal, RE n. 363.852/MG, publicado no DJe n. 71, em 23 de abril de 2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE363852_relatorio.pdf> .

_____. Supremo Tribunal Federal, RE 596177/RS, DJe n. 165, publicado em 29 de agosto de 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626799>> .

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, AC n.º 2007.70.03.004958-9/PR. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php> .

_____. Supremo Tribunal Federal, RE 560.626-1/RS, DJe n. 232, publicado em 5 de dezembro de 2008. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=56793>> .

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

FUNDAÇÃO ANFIP. **Previdência social**: regime geral, legislação atualizada – remissões e notas: Leis ns. 8.212 e 8213/1991. Coordenador Pedro Dettrich Júnior. 2. ed. Brasília: Anfip, 2005.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de direito previdenciário**. 14. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2009.

INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL (INSS)/Serviço Nacional de Aprendizagem Rural. **Manual de orientação na área rural**. 6. ed. Brasília: INSS, 2009.

INSTITUTO DE PESQUISA E ECONOMIA APLICADA (IPEA). Comunicado Ipea n. 42, PNAD 2008: **Primeiras análises, o setor rural**, 2010, p. 18. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/comunicado_presidencia/100401_ComunicaIpea_42_PNAD_SetorRural.pdf>.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Inconstitucionalidade da contribuição previdenciária instituída pela Lei n. 8.870/1994. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 72, set. 2001. _____ . **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Comentários à lei básica da previdência social**. – Tomo I: – Plano de custeios. 5. ed. São Paulo: LTR, 2006.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito da seguridade social**. 22. Ed. São Paulo: Atlas, 2005. _____ . **Direito do trabalho**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed., 13ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELLO, Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de direito do trabalho**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

OLIVEIRA, Márcia Henrique Ribeiro. Do Funrural ao STF: aspectos da contribuição patronal do rural pessoa física. **Revista Dialética**, São Paulo, n. 188, p. 43-58, maio 2011.

PAULSEN, Leandro. **Contribuições: custeio da seguridade social**. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007.

SCHWARZER, Helmut. **Impactos socioeconômicos do sistema de aposentadorias rurais na Amazônia**. Rio de Janeiro: Ipea, 2000. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufpa.br/index.php/ncn/article/viewFile/23/20>>.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

Dinâmica fronteiriça no arco norte brasileiro no contexto das Áreas de Livre Comércio

Eloisa Maieski Antunes

Servidora da UTFPR. Pesquisadora convidada da Université Paris 1 – Panthéon/Sorbonne
Pesquisadora na Univille e na Unipampa
(em Integrações Econômicas Binacionais e
Desenvolvimento Social em Regiões de Fronteiras)
Doutoranda em Geografia Econômica (UFPR)
Mestre em Engenharia Urbana

Elói Martins Senhoras

Professor e pesquisador do Departamento
de Relações Internacionais (DRI), bem como dos
Programas de Mestrado em Geografia (PPG-GEO)
e em Sociedade e Fronteiras (PPG-SOF) da
Universidade Federal de Roraima (UFRR)
Graduado, especialista, mestre, doutor e
pós-doutorando em Ciências Jurídicas

Rosaldo Trevisan

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Consultor do FMI nas áreas tributária/aduaneira
Conselheiro do Carf/MF. Assessor de Modernização
Aduaneira da Organização Mundial de Aduanas
Doutorando (UFPR) e Mestre (PUC-PR) em Direito
Pesquisador em matéria tributária (UFPR e UCB)
e aduaneira (Unicamp)

Resumo

O presente texto discute a dinâmica fronteiriça na Amazônia, tomando como referência o estudo das Áreas de Livre Comércio (ALC) estabelecidas em sete municípios, pois estas representam uma importante microescala de promoção da integração e do desenvolvimento regional. Estruturado em oito seções, o artigo discute as políticas de ordenamento e desenvolvimento territorial que repercutiram no surgimento das ALC na faixa e na linha de fronteira, bem como apresenta um estudo de caso sistemático e em profundidade sobre as sete ALC existentes. Com base em tais discussões, este texto fornece subsídios para a compreensão teórica e empírica das ALC com a finalidade de mostrar os sucessos e os limites, uma vez que inexistem estudos com esse objetivo sobre o regime, com repercussões aduaneiras e tributárias.

Palavras-chave

Amazônia. Área de Livre Comércio. Fronteira. Regimes aduaneiros-tributários.

Abstract

This paper discusses the border dynamics in the Amazon through the study of Free Trade Areas (FTA) established in seven cities due to the importance of this micro-scale in promoting regional integration and development. Structured in eight sections, the article discusses the policies of spatial planning and development that impacted in the emergence of FTA on the border zone and on the borderline as well, and presents a systematic case study in depth about the seven existing FTA. Based on these discussions this text provides subsidies for a theoretical and empirical understanding about the FTA in order to show their successes and limits taking for granted there has been no other studies about this regime with customs and taxes implications.

Keywords

Amazon. Free Trade Area. Border. Customs and Tax Regime.

1 INTRODUÇÃO

As discussões sobre temas fronteiriços têm sido forças profundas e de grande polêmica na evolução do pensamento científico, pois têm gerado há séculos diferentes interpretações e marcos normativos que influenciam os processos de territorialização ou ainda repercutem em ações diplomáticas e paradiplomáticas que transcendem os territórios nacionais.

Embora a origem etimológica do termo *fronteira* estivesse associada a um fenômeno espontâneo da vida social que designava a margem do mundo habitado, com o passar do tempo e a sistematização de estudos no âmbito da geografia, do direito, da economia e da política houve uma mudança cognitiva relacionada ao limite ou ao contato do ponto de vista dos Estados Nacionais.

No caso das principais teorizações e pesquisas geográficas, que foram as linhas

mais frutíferas para compreender as *fronteiras*, houve a estruturação de um padrão bipartite de tendências, tanto com discussões sobre *limites internacionais* ou *zonas de segurança* presentes em autores clássicos da geografia política e da geopolítica, quanto com discussões voltadas às *zonas de contato internacionais* ou às *linhas de povoamento e ocupação de territórios* (PEITER, 2005).

A fratura interpretativa sobre as fronteiras demonstra que elas são dinamizadas tanto por forças centrípetas de introversão, limitação e separação, que se orientam pelos marcos abstratos do território nacional, quanto por forças centrífugas de extroversão, contato e aproximação, que se orientam pela cooperação e pela integração na internacionalização.

Marcada por uma dualidade intrínseca de contato e separação, que atrai e repele, a fronteira trata-se de uma zona híbrida de forças centrípetas e centrífugas que pode ser mais precisamente observada naqueles pontos fixos de interação mais intensa, como as *idades gêmeas*, que tanto representam os limites da territorialização nacional quanto os pontos de reterritorialização internacional, pois são cidades presentes no limite internacional ou próximas do limite com homólogas no país limdeiro.

As cidades gêmeas são áreas singulares construídas em cada lado das fronteiras que demonstram bem a hibridez fronteira marcada por *objetos técnicos* característicos, como os fortes, os quartéis, as aduanas, os postos de fiscalização, e por *ações humanas* de instrumentalização *diplomática*, efetuadas por diplomatas e pelos presidentes, como agentes da política externa, e *paradiplomática*, efetivada pelos representantes subnacionais, como prefeitos, e pelas ações individuais e coletivas das pessoas por meio de uma série de fluxos convergentes ou conflitivos, legais ou ilegais.

Na seção 2 são discutidas políticas de ordenamento e desenvolvimento territorial, contextualizando-as na faixa de fronteira brasileira com relação aos seus países vizinhos na América do Sul, culminando no tratamento, em linhas gerais, dos recortes espaciais de análise desde a macroescala (arcos fronteiros), passando por uma mesoescala (sub-regiões), até chegar à microescala (idades gêmeas).

Na terceira seção, empreende-se análise sobre a centralidade das cidades de fronteira como *loci* geoestratégicos e funcionais na dinamização de relações internacionais, de maneira que se registrem as transformações na lógica das zonas de fronteira que têm repercussão nas cidades gêmeas, com a passagem de espaços fixos para espaços de fluxos abertos.

Na seção 4, o conceito de cidades gêmeas é apresentado por meio de uma discussão teórica que objetiva demonstrar a fundamental importância de cidades vizinhas pertencentes a diferentes faixas de fronteira nos processos de *regionalização internacional* (usualmente conhecidos pelo termo *integração regional*), representando um espaço de fluxos oriundos de diferentes cantos nacionais, caracterizado pelo alto grau de interação e interdependência.

Na quinta seção, os regimes aduaneiros aplicados em áreas especiais identificados como Áreas de Livre Comércio (ALC) são apresentados como um fenômeno genuinamente amazônico, nas faixas de fronteira, que objetiva tanto integrar e desenvolver os territórios no contexto intranacional quanto quebrar a lógica de vazamento de renda brasileira no cenário internacional, em razão das cidades gêmeas do outro lado da fronteira, que, em regra, apresentam um menor custo final do produto vendido, em função de elementos aduaneiros, cambiais e tributários.

Na seção 6, trava-se discussão teórica para explicar sistematicamente as lógicas econômicas e políticas que justificaram a criação das ALC na faixa e na linha de fronteira amazônica, caracterizando os fundamentos teleológicos dos objetivos gerais e específicos, bem como as dimensões normativas do regime, que incluem as hipóteses de desoneração tributária.

Na sétima seção, desenvolve-se imersão na realidade das ALC, permitindo caracterizar o funcionamento do regime nos municípios brasileiros – *idades gêmeas* – de linha de fronteira (Guajará-Mirim/RO, Tabatinga/AM, Brasileira/AC, Epitaciolândia/AC e Pacaraima/RR) e nos municípios interioranos da faixa de fronteira (Boa Vista/RR, Macapá/AP, Santana/AP e Cruzeiro do Sul/AC).

Por fim, são tecidas considerações finais a fim de recuperar algumas e avançar em outras discussões apresentadas no artigo, com o intuito de sintetizar argumentos que venham a contribuir para posteriores reflexões e agendas de pesquisa relacionadas às cidades gêmeas e sobre planejamento territorial em zonas de fronteira.

2 AS FRONTEIRAS INTERNACIONAIS NO ORDENAMENTO E NO DESENVOLVIMENTO TERRITORIAL

A dinâmica territorial no meio técnico-científico-informacional tem sido permeada crescentemente por uma lógica de poder baseada em *espaços de fluxos*, que tendem a se caracterizar por forças centrífugas em contraposição aos *espaços de lugares*, que crescem a um ritmo menor e são caracterizados por forças centrípetas.

Na formação territorial, há crescentes polarizações que dão origem ao surgimento de espaços ganhadores e perdedores em razão de redes de fluxos que definem reterritorializações, ao abrirem determinados espaços de fluxos e eventualmente fecharem outros espaços marginais de lugares (BENKO; LIPIETZ, 1994).

Nesse contexto, a instrumentalização das políticas de planejamento territorial tem passado por ordenamentos e iniciativas de desenvolvimento que procuram estimular a formação de verticalidades e horizontalidades, buscando moldar os territórios com base na abertura dos espaços de lugares a uma série de fluxos que possibilitem integrações intranacionais e internacionais.

Segundo Ruckert (2007), ao se pensar a normalização da elaboração de diretrizes para uma política de ordenamento e desenvolvimento territorial, deve-se contribuir tanto para o desenvolvimento regional intranacional quanto para o desenvolvimento regional internacional, tendo destaque os temas de desenvolvimento regional e transfronteiriço, que carecem de adequadas políticas públicas em relação ao atendimento de necessidades infraestruturais.

Nesse cenário de macrovisão territorial observa-se que é prioritário trabalhar o desenvolvimento fronteiriço buscando uma integração regional intranacional das faixas de fronteira e das localidades nelas presentes, de maneira atrelada à integração regional internacional, quebrando a lógica dos grandes vazios espaciais recortados, identificados apenas como corredores de passagem.

A faixa de fronteira brasileira, com uma extensão de 15.719 km, uma área de 2.300.000 km² e um total de 588 municípios, adquire maior relevância pela dimensão continental, que representa quase 1/3 do território nacional e uma ampla vizinhança junto aos países sul-americanos, duas vezes maior que as fronteiras litorâneas do Atlântico (MATTOS, 1980; PEITER, 2007).

No Brasil, o ordenamento territorial das zonas de fronteira passou a ser incorporado do ponto de vista normativo a partir da construção de três possíveis recortes espaciais de atuação das políticas públicas no estudo *Proposta de Reestruturação do Programa de Desenvolvimento da Faixa de Fronteira* (MINISTÉRIO DA INTEGRAÇÃO NACIONAL, 2005).

Na faixa de fronteira brasileira houve a identificação de uma macroescala delimitada por arcos fronteiriços, por sua vez subdivididos em mesoescalas analíticas correspondentes a 19 sub-regiões, sendo seis no arco norte, oito no arco central e cinco no arco sul, conforme se detalha na Figura 1.

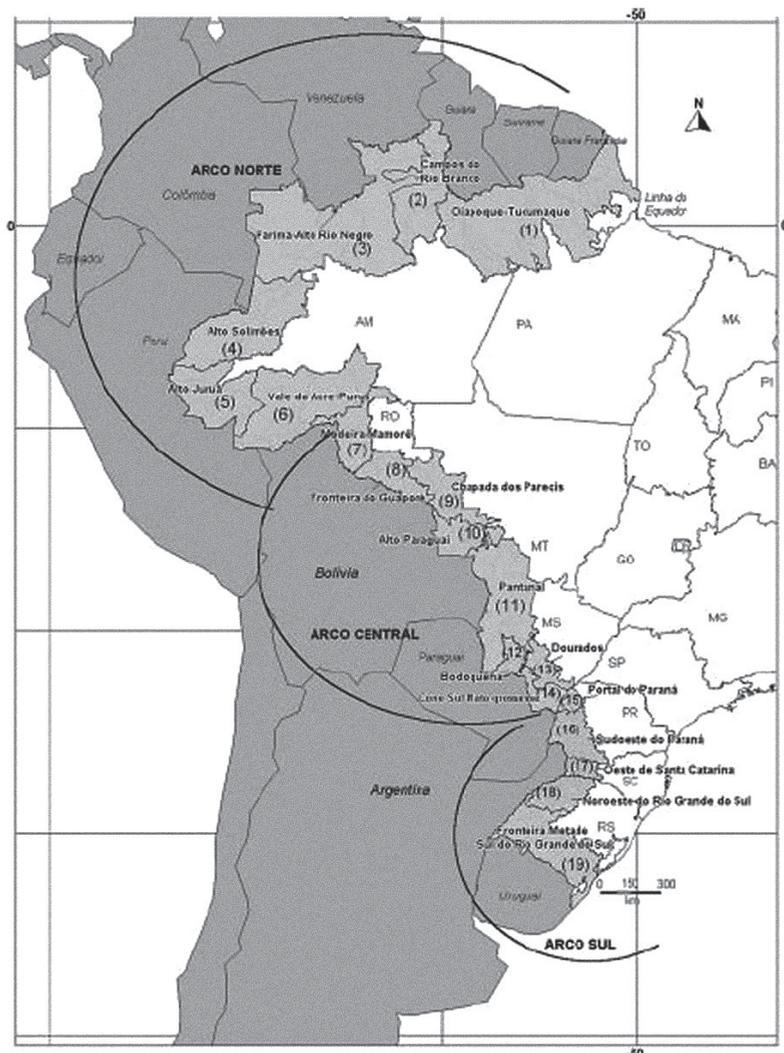
Em cada sub-região é possível identificar microescalas que integram uma compreensão de fronteira viva a partir da valorização da escala subnacional das cidades vizinhas em cada lado das faixas de fronteira, correspondentes às cidades gêmeas, que revelam as especificidades dos principais pontos fixos que abrem passagem a uma dinâmica de fluxo.

Embora haja um reduzido número de cidades gêmeas na fronteira brasileira com os países sul-americanos, o que evidencia a marginalidade propiciada por um relativo vazio populacional e baixa acessibilidade de contato, quando se analisa a distribuição geográfica das cidades gêmeas é possível registrar uma assimetria numérica entre os diferentes arcos territoriais.

Essa heterogeneidade presente nas faixas de fronteira demonstra existir uma correspondência clara entre o número de cidades de fronteira e o grau de acordos de cooperação bilateral ou regional entre os Estados Nacionais sul-americanos,

uma vez que praticamente metade das cidades gêmeas brasileiras se encontra no arco sul, envolvendo locais de fronteira com os países do Mercosul (inclusive a maior delas: Foz do Iguçu¹).

Figura 1 – Faixa de fronteira, arcos e sub-regiões fronteiriças



Fonte: Grupo Retis (2004). Disponível em: <<http://acd.ufrj.br/gruporetis>>

Como as cidades gêmeas possuem expressivas repercussões como pontos fixos especiais das zonas de fronteira por comportarem a convergência de fluxos nacionais e transnacionais, muitas delas apresentam problemas e carências infraestruturais que

1 No artigo intitulado “Dinâmica fronteiriça no arco sul brasileiro no contexto do Regime de Tributação Unificada”, de nossa autoria, publicado nesta mesma obra, trata-se de regime especificamente criado para a fronteira Foz do Iguçu/Brasil-Ciudad del Este/Paraguai.

cumulativamente são ampliados ao longo do tempo e que merecem atenção clara do planejamento público em função de suas centralidades geoespaciais no trânsito e na comunicação, no âmbito dos processos de integração regional.

3 A CENTRALIDADE DAS CIDADES DE FRONTEIRA NA DEFINIÇÃO GEOGRÁFICA DAS RELAÇÕES INTERNACIONAIS

Em todo o mundo, as cidades foram, ao longo de distintos ciclos hegemônicos, desempenhando diferentes papéis na centralização ou na descentralização do poder, motivos pelos quais se tornaram essenciais para explicar as relações nacionais e internacionais de conflito e cooperação.

Na história antiga, a formação dos grupamentos urbanos passou a ser um meio relevante de uso, ocupação e conquista dos territórios, o que propiciou a formação de redes de contatos entre distintos pontos fixos em um contexto caracterizado por um movimento expansivo de civilizações e impérios.

Durante o período feudal, a definição dos territórios passou a se assentar em uma lógica de curta espacialização, que fora caracterizada por relações de suserania e vassalagem, que definiam a formação de campos de poder restritos a localidades descentralizadas, o que ocasionou mitigação da noção do nacional e do internacional em função das relações essencialmente locais.

Com a formação embrionária dos primeiros núcleos urbanos e o surgimento de uma lógica mercantilista, os burgos e as cidades passaram a desempenhar um relevante papel no adensamento da centralização dos campos de poder, motivo pelo qual foram funcionais na definição dos mapas de cooperação e conflito que definiram a formação dos Estados Nacionais e respectivamente as fronteiras limitantes entre o nacional e o internacional.

No âmbito das políticas públicas instrumentalizadas pelos Estados Nacionais modernos, as cidades presentes em zonas de fronteira passaram a adquirir, ao longo do tempo, um *status* de relevo funcional, seja como pontos fixos que definem limites na securitização fronteiriça, seja como núcleos espaciais que definem zonas de contato fronteiriço com países vizinhos (MARTIN, 1992; DIETZ, 2008).

Normalmente, registra-se em um primeiro momento a difusão sistêmica de uma lógica geopolítica baseada em regimes de contenção fronteiriça, por meio de zonas ou faixas de segurança, buscando não somente instrumentalizar a limitação entre o interno e o externo, mas principalmente territorializar as fronteiras por meio da constituição de cidades. Em momento posterior, a lógica desenvolvida é essencialmente geoeconômica, embora também fundamentada em estímulos geopolíticos e geoculturais, passando a fomentar a formação socioespacial de cidades gêmeas fronteiriças e a normatização de regimes aduaneiros em áreas especiais, como

é o caso das Áreas de Livre Comércio, na Amazônia, dos Portos Livres e das Zonas de Processamento de Exportação (ZPE).

Em ambos os momentos há uma compreensão estratégica das cidades presentes nas fronteiras (inter)nacionais como atores funcionais na política externa de seus respectivos países em função tanto de suas localizações quanto de ações voluntárias ou involuntárias, com repercussão paradiplomática na contenção ou no contato dos fluxos internacionais.

Na América do Sul, as cidades em zonas de fronteira passaram por uma transformação evolutiva no modo de instrumentalização governamental, uma vez que a territorialização fronteiriça passou por estímulos iniciais na definição de pontos fixos de limitação e contenção de um contexto baseado em uma geopolítica conflitiva até a naturalização de estímulos de contato e integração, fundada em uma geopolítica cooperativa.

4 FORMAÇÃO SOCIOTERRITORIAL DE CIDADES GÊMEAS FRONTEIRIÇAS E SEU PAPEL NA INTEGRAÇÃO REGIONAL

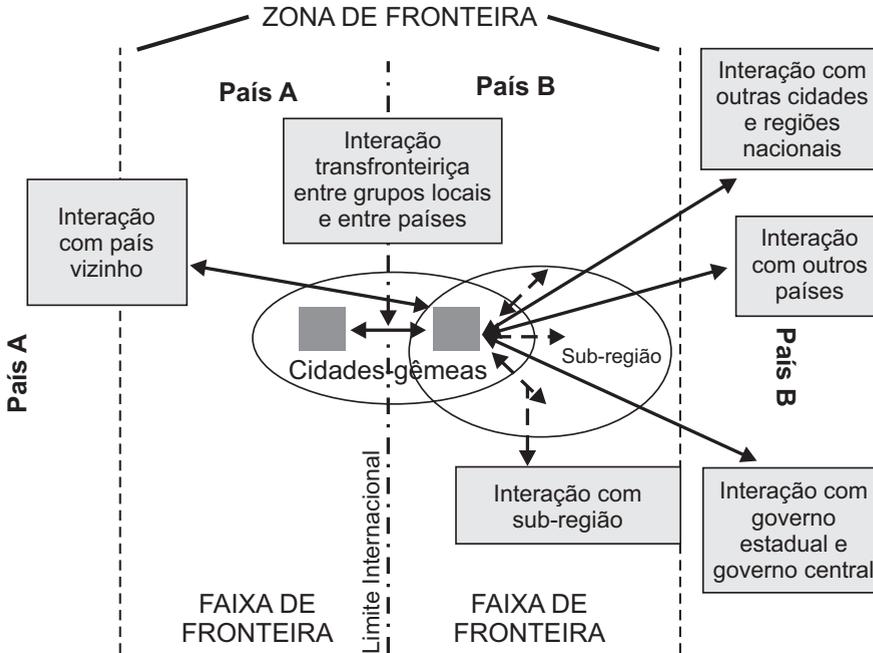
A valorização da escala sub-regional no estudo transfronteiriço adquire relevância ao permitir a análise mais precisa de que a interação existente entre países acontece não apenas a partir dos macroespaços das zonas de fronteira, mas também nas cidades gêmeas, que se caracterizam por pontos fixos locais em cada fronteira nacional, concentrando adensamentos populacionais e fluxos dinâmicos.

Segundo o Ministério da Integração Nacional (2005), as cidades gêmeas são núcleos urbanos relativamente interdependentes localizados de um lado e de outro dos limites transfronteiriços, que apresentam vetores tanto convergentes, derivados do elevado potencial de integração transnacional, quanto divergentes, oriundos das novas ameaças e dos contenciosos característicos das fronteiras, como esquematizado na Figura 2, motivo pelo qual se justifica a definição estratégica de políticas públicas focalizadas.

As cidades gêmeas revelam uma dinâmica internacional de desenvolvimento acoplado e interdependente entre polos fronteiriços, não necessariamente conurbados, que muito recorrentemente corporificam maior influência recíproca e complementaridade em comparação a outras localidades dos próprios territórios nacionais, tendo em conta que a proximidade espacial do entorno estimula especializações produtivas.

O surgimento paralelo de cidades em cada faixa da fronteira nacional, antes de se tratar de uma horizontalidade produzida por um processo voluntário e natural, refere-se a uma construção territorial criada por verticalidades artificialmente difundidas pela iniciativa reativa de governos nacionais.

Figura 2 – Fronteiras e cidades gêmeas



Fonte: MINISTÉRIO DA INTEGRAÇÃO NACIONAL (2005)

Embora se possa sustentar que a terminologia mais adequada para identificar as localidades transfronteiriças interdependentes seja cidades irmãs e não necessariamente cidades gêmeas – pois os polos têm desenvolvimento evolutivo acoplado, contudo não nascem necessariamente iguais ou ao mesmo tempo –, a literatura científica geográfica e internacionalista acabou consolidando a expressão, que resta preservada neste estudo.

Originariamente consolidadas para desempenhar uma territorialidade geopolítica nas zonas de fronteira, com funções relacionadas à segurança e à defesa do território nacional por meio de batalhões militares, as cidades gêmeas passaram a absorver ao longo do tempo novas funções, de um ponto de vista geoeconômico, com a implementação de bases fiscais/tributárias e aduaneiras, propiciando repensar as fronteiras com base em suas porosidades, pois há uma relativa abertura para o transbordamento de efeitos positivos e negativos que potencializam a cooperação ou o conflito interestatal.

Como pontos fixos geoestratégicos de passagem de um crescente volume de fluxos oriundos de grandes centros produtores nacionais, as cidades gêmeas passaram a desempenhar uma relevante função na internacionalização ou nas iniciativas de integração nacional, tornando latente a demanda por redes de infraestrutura, de modo que se comporte a crescente exportação pela via transfronteiriça.

5 ÁREAS DE LIVRE COMÉRCIO COMO FENÔMENO FRONTEIRIÇO AMAZÔNICO

O processo de indução da formação territorial amazônica com base em uma estratégia verticalizada de intervenção que promovesse a integração intranacional da região tem sido identificado como um fenômeno relativamente recente de intervenção estatal.

Conforme Porto e Costa (1999), a indução da substituição de verticalidades estrangeiras por políticas nacionais, também formatadas de cima para baixo, pode ser visualizada em três fases: *defesa nacional*, *valorização regional* e *desenvolvimento regional*.

A fase de defesa nacional caracterizou-se pela visão geopolítica de garantir o adensamento humano de brasileiros, de promover a integração com a instalação de novas infraestruturas ou a ampliação das já existentes, bem como de induzir as primeiras ações do Estado na região fronteiriça com os demais países limítrofes.

A segunda fase, de valorização regional, destacou-se pela constituição de um sistema de medidas, serviços, obras e empreendimentos nos estados e nos territórios com o objetivo de induzir o aproveitamento das potencialidades de cada localidade por meio do desenvolvimento da agropecuária e das produções extrativa, mineral e industrial.

Foi na fase de desenvolvimento regional, contudo, que se definiu a regionalização do interesse à ocupação e à exploração das potencialidades entre Amazônia Ocidental e Amazônia Oriental, aprimorando-se os processos planejados ou espontâneos de ocupação e colonização, bem como se implantando incentivos fiscais por meio de regimes aduaneiros aplicados em áreas especiais,² inicialmente com a Zona Franca de Manaus (ZFM³) e posteriormente com as ALC em sentido estrito e as ZPE,⁴ todos espécies do gênero “áreas de livre comércio”.⁵

Fenômeno exclusivamente amazônico (propriamente nas faixas de fronteira da Amazônia brasileira em relação aos países vizinhos), as ALC estão localizadas,

2 No artigo intitulado “Dinâmica fronteiriça no arco sul brasileiro no contexto do Regime de Tributação Unificada”, de nossa autoria, publicado nesta mesma obra, aclara-se a diferença entre o regime comum de importação e os regimes aduaneiros especiais e aplicados em áreas especiais no tópico 2.1.

3 O regime atualmente vigente para a Zona Franca de Manaus é o previsto no Decreto-Lei n. 288, de 28/02/1967 (e em suas normas regulamentares e complementares), que define a ZFM como “uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância a que se encontram os centros consumidores de seus produtos”. Contudo, o nascimento da ZFM remonta ao art. 199 da Constituição brasileira de 1946, que estabelecia um “plano de valorização econômica da Amazônia”, ensejador da edição da lei efetivamente criadora da zona franca manauara (Lei n. 3.173, de 06/06/1957).

4 O regime atualmente vigente para as Zonas de Processamento de Exportação é o previsto na Lei n. 11.508, de 20/07/2007 (e em suas normas regulamentares e complementares), que define a ZPE como “uma área de livre comércio com o exterior destinada à instalação de empresas voltadas para a produção de bens a serem comercializados no exterior”. Contudo, o nascimento da ZPE remonta ao Decreto-Lei n. 2.452, de 29/07/1988, que instituiu regras que tornaram o regime pouco atrativo, a ponto de não existir nas duas décadas seguintes nenhuma empresa que o utilizasse. É de se destacar, por fim, que as ZPE não são restritas à Amazônia.

5 Poderíamos, assim, falar em áreas de livre comércio em sentido amplo, abarcando as ALC, a ZFM e as ZPE, ou em sentido estrito, restringindo-se ao regime das ALC. É importante ainda não confundir o regime de ALC com a Área de Livre Comércio (ou Zona de Livre Comércio – *Free Trade Area/Zone de Libre Échange*), que constitui o primeiro estágio de um processo de integração, tratada no artigo XXIV, 8, “b” do GATT.

de maneira concentrada, nos Estados do Acre, do Amazonas, de Rondônia e de Roraima (Amazônia Ocidental⁶), embora também estejam presentes no Estado do Amapá (Amazônia Oriental), e buscam promover o desenvolvimento de tais regiões fronteiriças e incrementar as relações bilaterais com os países vizinhos segundo a política de integração latino-americana.

De forma diversa da ZFM e das ZPE, as ALC foram instituídas individualmente por legislação federal específica, cada qual a seu tempo, em circunstâncias diferenciadas, de acordo com a política nacional e com benefícios e vedações diversificados.⁷

Não se poderia, a rigor, falar de um único regime aduaneiro de área de livre comércio, pois cada lei instituidora de ALC pode estabelecer regras próprias. Assim, o que o Regulamento Aduaneiro (Decreto n. 6.759/2009) faz, em seus artigos 524 a 533, é meramente consolidar as disposições sobre as ALC já criadas por lei no Brasil (relacionadas no Quadro 1), buscando elementos comuns que possibilitem indicar características de um regime próprio.⁸ Entre tais elementos, a natureza aduaneiro-tributária e a administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa). Em geral, poderia ainda ser relacionada como característica comum a temporariedade da vigência da ALC (25 anos⁹).

Quadro 1 – Criação das Áreas de Livre Comércio

1989	AM	Tabatinga	Lei n. 7.965, de 22/12
1991	RO	Guajará-Mirim	Lei n. 8.210, de 19/07
	RR	Pacaraima*	Lei n. 8.256, de 25/11
		Bonfim	
	AP	Macapá e Santana	Lei n. 8.387, de 30/12
1994	AC	Cruzeiro do Sul	Lei n. 8.857, de 08/03
		Brasileia, com extensão para Epitaciolândia	
2008	RR	Boa Vista*	Lei n. 11.732, de 30/06 (em nova redação à Lei n. 8.256/1991)

Fonte: leis supracitadas

Nota: * A ALC de Pacaraima foi transferida para Boa Vista em 2008.

6 A Amazônia Ocidental, que abrange os quatro estados mencionados, foi assim delimitada no Decreto-Lei n. 291, de 28/02/1967.

7 Veja-se, a título ilustrativo, que a suspensão do pagamento do imposto de importação e do IPI (artigo 525 do Regulamento Aduaneiro) se aplica a destinações diferentes para cada ALC (v.g. beneficiamento de pecuária – restrito às ALC de Boa Vista, Bonfim, Macapá, Santana, Brasileia e Cruzeiro do Sul; agricultura – restrito à área de Guajará-Mirim; e atividades de construção e reparos navais – restritas às áreas de Guajará-Mirim e Tabatinga).

8 Considerando essas circunstâncias, o Regulamento Aduaneiro viu-se obrigado a inserir comando residual (art. 532), estabelecendo que o regime atenderá ainda ao disposto na legislação específica de cada área de livre comércio.

9 Em que pese não haver prazo para as ALC de Cruzeiro do Sul e Brasileia (com extensão para Epitaciolândia) por veto ao art. 14 da lei instituidora nem prazo expresso na lei para as ALC de Macapá e Santana (que remete à aplicação da Lei n. 8.256/1991, “no que couber”).

Pode-se visualizar na Figura 3 uma espacialização pautada em dois flancos: em primeiro lugar, concentrada, nos estados da Amazônia Ocidental, em razão da faixa de fronteira continental com outros cinco países sul-americanos, e, em segundo lugar, isolada, no Amapá.

Figura 3 – Cidades brasileiras com Áreas de Livre Comércio



Fonte: SUFRAMA (2012). *Site institucional*. Atualizações dos autores

Como exposto, as ALC buscam promover o desenvolvimento das cidades amazônicas localizadas nas faixas de fronteira na Amazônia Ocidental (em regra) em razão dos vazamentos de renda de brasileiros que facilmente têm trânsito de compra nas cidades fronteiriças dos países vizinhos (Guiana, Venezuela, Colômbia, Peru e Bolívia).

Segundo Souza Cruz, Bispo e Silva (2008), a razão das ALC terem sido pensadas inicialmente para os territórios da Amazônia Ocidental (em regra), conforme previsão normativa, é oriunda de uma política de formação socioterritorial na Amazônia Legal que buscava organizar a lógica do desenvolvimento regional com base na teoria das vantagens comparativas (RICARDO, 1996) e da teoria dos polos de desenvolvimento de Perroux (1969; 1981).

A Amazônia Ocidental tornou-se palco, em um primeiro momento, de uma estratégia de intervenção setorial que buscava estruturar o Polo Industrial de Manaus (PIM) a partir de uma zona franca, funcional para o desenvolvimento da industrialização nascente, e, em um segundo momento, de uma estratégia descentralizada de promoção das ALC administradas pela Suframa.

A estratégia de intervenção setorial buscava na Amazônia Oriental explorar recursos minerais, promover a exportação agropecuária, bem como estimular a formação de uma agroindústria, motivo pelo qual as ALC estiveram ausentes desses estados, com exceção do Amapá, que se beneficiou de sua posição fronteiriça geoestratégica.¹⁰

6 CARACTERIZAÇÃO DAS ÁREAS DE LIVRE COMÉRCIO

A Amazônia Legal apresenta dois tipos de regimes aduaneiros aplicados em áreas especiais genuinamente regionais e fronteiriças: a Zona Franca de Manaus e as Áreas de Livre Comércio.

Administrados pela Suframa de forma descentralizada (por meio de Coordenações Regionais – Core – em cada estado), a ZFM e as ALC foram criadas unilateralmente pelo governo federal por leis com os objetivos de promover o desenvolvimento de regiões fronteiriças específicas da Região Norte do país e de incrementar as relações bilaterais com os países vizinhos, reforçando assim a política internacional de integração regional.

A Zona Franca de Manaus, como exposto na seção 5, foi criada pela Lei n. 3.173, de 06/06/1957, em atendimento ao comando do art. 199 da Constituição de 1946 (“Plano de valorização econômica da Amazônia”). O modelo criado na década de 1950, no entanto, não se assemelha ao atualmente regido pelo Decreto n. 288, de 28/02/1967. Enquanto aquele tratava de algo com feições de “porto livre” (o Decreto Regulamentar n. 47.757, de 03/02/1960, falava em “extraterritorialidade”), este apresenta regime voltado à industrialização, extrapolando inclusive o conceito internacionalmente adotado para zona franca.

Não seria desarrazoado, hoje, dizer que a Zona Franca de Manaus não é uma zona franca em sentido estrito.¹¹ Aliás, isso já foi reconhecido no Mercosul, que classificou a ZFM como “área aduaneira especial”,¹² assim entendida a “parte do

10 Considerando a lógica de integração com o restante do país e em função da posição geoestratégica de fronteira marítima com o Oceano Atlântico, como localização portuária de entrada e saída de fluxos comerciais de destino ou origem das Regiões Norte e Centro-Oeste, no ano de 1991 os municípios amapaenses conurbados de Macapá e Santana foram beneficiados pela formação da única ALC presente na Amazônia Oriental.

11 A Convenção de Kyoto revisada, diploma que estabelece as melhores práticas em matéria aduaneira, sob os auspícios da Organização Mundial de Aduanas, no Capítulo 2 de seu Anexo Específico “D”, define zonas francas como “partes do território de um Estado nas quais as mercadorias introduzidas são geralmente consideradas, no que se refere aos direitos e imposições na importação, como se estivessem fora do território aduaneiro”. Esta “extraterritorialidade” já não é característica marcante na legislação da ZFM, que, hoje, tem grande parte de seu foco na industrialização para internação no mercado brasileiro, com tributação reduzida. Por isso, autores como Lopes Filho (1983), Sosa (1993), Meira (2002) e Trevisan (2008) sustentam que a ZFM não corresponde efetivamente a uma “zona franca”.

12 Por meio da Decisão CMC n. 8/1994. Tal decisão, em seus Artigos 5 (“poderão operar no Mercosul as Zonas Francas que atualmente estejam em funcionamento [...]”) e 6 (“as Áreas Aduaneiras Especiais existentes de Manaus e *Tierra del Fuego*, constituídas em razão de sua particular situação geográfica [...]”), distingue os institutos no âmbito do bloco regional.

território aduaneiro na qual se aplica um tratamento temporário especial, com um regime tributário mais favorável que o vigente no resto do território aduaneiro”.¹³

A inadequação terminológica ensejou a Proposta de Emenda Constitucional n. 509/2006, que altera a denominação de ZFM para PIM (Polo Industrial de Manaus), mantidos os benefícios até 2023 (como já assegurado pela Emenda Constitucional n. 42/2003). Embora a proposta ainda esteja em trâmite no Congresso Nacional, o novo nome já vem sendo utilizado nos produtos fabricados na ZFM.

No que se refere às ALC, tema específico deste estudo, há de se destacar que sua criação paulatina, basicamente na década de 1990,¹⁴ dificultou a edição de uma legislação geral e de um conceito normativo comum.

É com a edição do Regulamento Aduaneiro de 2002 (art. 472 do Decreto n. 4.543, de 26/12/2009 – hoje já derogado pelo art. 529 do Regulamento Aduaneiro de 2009 – Decreto n. 6.759, de 05/02/2009) que se passa a ter uma norma definindo em abstrato as ALC brasileiras como áreas que, “sob regime fiscal especial, são estabelecidas com a finalidade de promover o desenvolvimento de áreas fronteiriças específicas da Região Norte do País e de incrementar as relações bilaterais com os países vizinhos, segundo a política de integração latino-americana”.

Tal definição é endossada, com outras palavras, por Albuquerque (2011):

As Áreas de Livre Comércio foram criadas como parte de políticas que objetivavam o desenvolvimento da região amazônica, [pois] os benefícios concedidos por meio de incentivos tributários visam à melhoria da qualidade de vida de determinadas regiões, [...] devido ao aumento do comércio e da quantidade de empresas; pela criação de novos empregos e, por consequência, pela formação de um círculo econômico virtuoso.

Nos fundamentos que justificaram a formação de ALC na Amazônia, pode-se observar a confluência de dois discursos simultâneos que muitas vezes se confundem, justamente por conterem elementos complementares: um econômico e outro político.

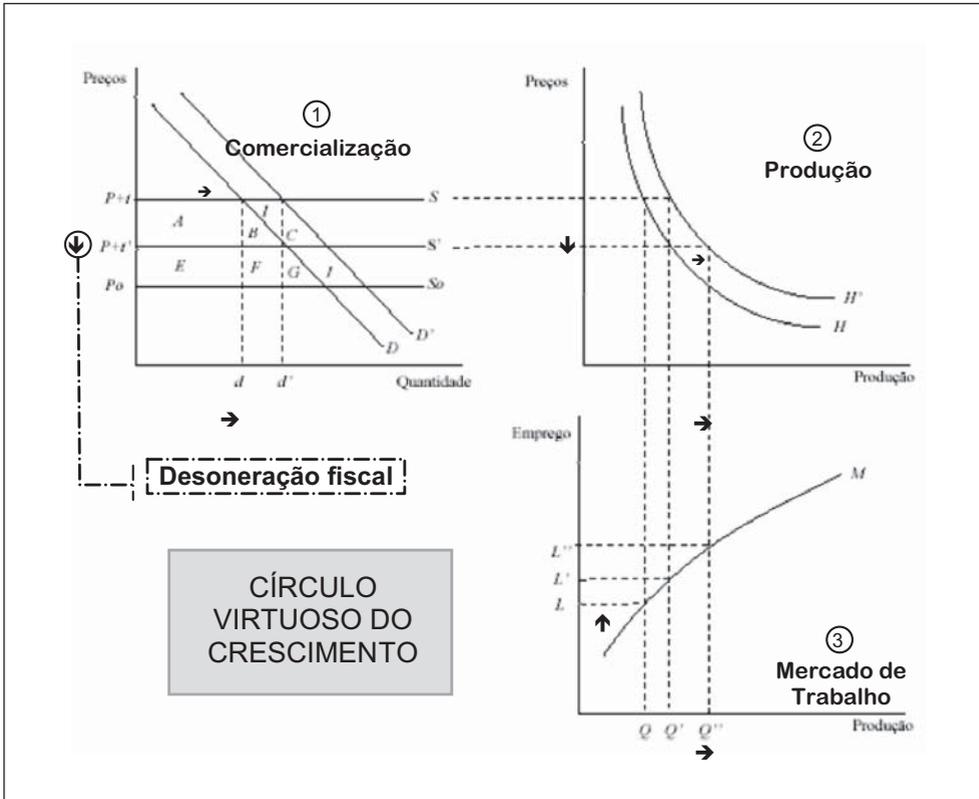
A teorização econômica demonstra que a lógica de funcionamento de uma ALC é baseada em um círculo virtuoso de crescimento econômico no qual os incentivos da desoneração fiscal representam o gatilho de estímulo na economia como um todo, pois impactam, inicialmente, na redução dos preços de produção, que, por sua vez, impactam em aumento tanto na oferta (elevação da produção) quanto na procura

¹³ A definição consta no art. 131 do Código Aduaneiro do Mercosul, aprovado pela Decisão CMC n. 27/2010. Sob o título IX (Áreas com Tratamentos Aduaneiros Especiais), o código relaciona as Zonas Francas, as Áreas Aduaneiras Especiais e as Lojas Francas. É de se destacar que o código necessita ser incorporado ao ordenamento jurídico dos Estados Partes, o que, até o momento, foi feito somente pela Argentina, por meio do Decreto n. 2.359, de 13/12/2012, que promulga a Lei n. 26.795/2012.

¹⁴ Em que pese ser da década de 1960 a ideia de estender os benefícios da ZFM à Amazônia Ocidental, como se depreende dos Decretos-Leis n. 291, de 28/02/1967, e n. 356, de 15/08/1968.

(elevação da demanda), o que repercute positivamente no mercado de trabalho (com geração de empregos). Tal lógica pode ser visualizada na Figura 4.

Figura 4 – Lógica econômica das ALC



Fonte: ALBUQUERQUE (2011). Adaptações dos autores

Apesar de uma parcial desoneração fiscal no curto prazo, observa-se que, dependendo da sensibilidade do investimento privado e da capacidade ociosa, no lado da oferta, bem como da propensão ao consumo e do nível de endividamento dos consumidores, do lado da demanda, o efeito multiplicador da queda dos impostos propiciado pelo regime da ALC pode gerar no médio ou no longo prazos uma recomposição das receitas estatais em função do aumento da arrecadação tributária propiciado pelo aumento do consumo e da produção.

Essa teorização econômica que embasa a política das ALC e justifica sua eficiência a partir da tese do ciclo virtuoso de desenvolvimento encontra comprovação prática quando se tomam em consideração os dados da ZFM, uma vez que a renúncia fiscal de cada R\$ 1 é compensada mais que proporcionalmente por um retorno de R\$ 1,37 na arrecadação tributária global, envolvendo os entes governamentais da União, do Estado do Amazonas e do município de Manaus (SUFRAMA, 2009).

A teorização política, por seu turno, centra-se na promoção do desenvolvimento de municípios presentes em fronteiras internacionais na Amazônia, buscando integrá-los ao restante do país por meio da extensão de alguns benefícios fiscais do modelo da ZFM a fim de fortalecer os setores comercial, agroindustrial e extrativo.

Da passagem dos argumentos políticos e econômicos que justificaram a criação de sete ALC na Amazônia Legal para a prática da operacionalização, registra-se a estruturação de uma arquitetura normativa, na forma de regime aduaneiro aplicado em área especial, proporcionando certo grau de renúncia fiscal.

Em síntese, o tratamento tributário nas ALC é o seguinte: as mercadorias¹⁵ ingressam nas ALC com suspensão da exigibilidade do Imposto de Importação (II) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), que se converte em isenção quando houver uma das destinações previstas na lei¹⁶ de regência. Ao saírem das ALC para o restante do território aduaneiro (exceto se para outra ALC, para a ZFM ou para a Amazônia Ocidental, nos casos de extensão dos benefícios da ZFM), ficam sujeitas ao tratamento dado às importações.

A tais incentivos somam-se os relacionados a outros tributos federais – Contribuição para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) – e estaduais – ICMS.¹⁷

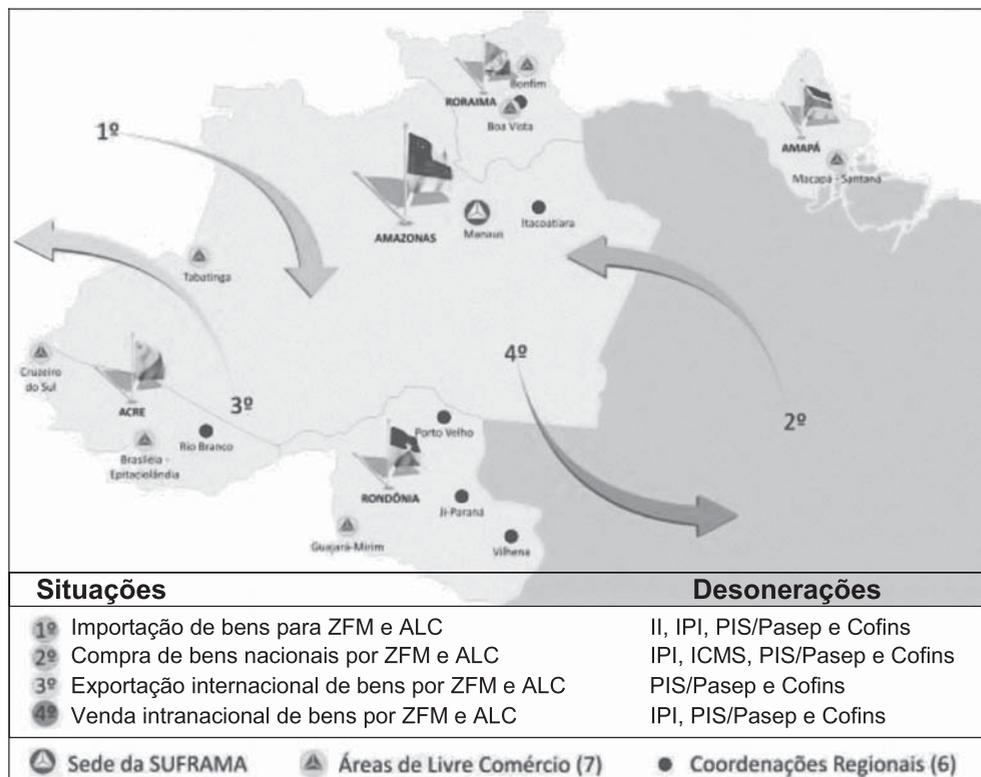
Das quatro situações de aproveitamento de benefício fiscal no regime das ALC (esquemáticas na Figura 5), observa-se claramente que as empresas têm um padrão de realização de negócios que se concentra na *compra de bens nacionais*, com um menor grau de *importação*, o que repercute em renúncia fiscal tanto em relação aos tributos federais (IPI, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins) quanto aos estaduais (ICMS).

15 Há restrições econômicas à aplicação do regime, em todas as ALC, para automóveis de passageiros, bebidas alcoólicas, fumo e seus derivados, perfumes e armas e munições. Nas ALC de Tabatinga e Guajará-Mirim há ainda restrição a bens finais de informática.

16 O artigo 525 do Regulamento Aduaneiro brasileiro (Decreto n. 6.759/2009) sintetiza as destinações gerais e por ALC, cabendo destacar que a desoneração, para o II e o IPI, corresponde a uma suspensão do pagamento, convertida em isenção com a destinação. Destaque-se que em todas as ALC se permite a internação da mercadoria (saída para outros pontos do território nacional) como bagagem acompanhada de viajante, observado o mesmo tratamento previsto na legislação aplicável à Zona Franca de Manaus.

17 Os benefícios fiscais estaduais, relacionados ao ICMS, permitem que operações praticadas por empresas situadas nas ALC possam obter uma redução final de carga tributária de 40% a 65% em razão da isenção tributária desse imposto nas remessas internas e interestaduais, bem como do crédito presumido concedido ao contribuinte adquirente das mercadorias (EUZÉBIO, 2011).

Figura 5 – Situações de previsão para desoneração tributária



Fonte: SUFRAMA (2011). Adaptações dos autores

As ALC plenamente implantadas (Tabatinga/AM, Guajará-Mirim/RO, Boa Vista/RR e Macapá-Santana/AP) se tornaram importantes para dinamizar o setor comercial dos municípios, e a análise da evolução da renúncia fiscal demonstra que esta é insignificante diante do volume de arrecadação total dos mesmos impostos ou da recomposição fiscal com o aumento da produção e do consumo (OLIVEIRA, 2011).

Desde o surgimento do regime das ALC na década de 1990, observa-se que nos municípios em que elas foram plenamente implementadas houve crescente aumento do volume de compra de bens nacionais e um baixo e volátil volume de importações,¹⁸ perceptível pela contabilização do IPI e do II.

18 Logra-se êxito, assim, em relação a um dos fatores justificadores das ALC como política reativa que visa a tornar o comércio mais atrativo nos municípios fronteiriços brasileiros em comparação às cidades gêmeas nos países vizinhos, buscando gerar preços locais mais competitivos e evitar o funcionamento do *comércio formiga*, propulsor de evasão fiscal e de renda brasileira no exterior. Tal êxito tem ainda impacto positivo em outro fator justificador das ALC: a redução da desigualdade intrarregional na Amazônia.

As razões para o baixo dinamismo das importações ante o consumo de produtos nacionais nas ALC são explicadas, principalmente, pela falta de técnicos especializados e de apoio logístico, pelo tamanho restrito do mercado municipal e pelas dificuldades normativas/operacionais na importação.

Em função da escala, a ALC de Macapá e Santana/AP registra um melhor aproveitamento do regime e, depois de duas décadas de operação, o segmento empresarial aproveita-se das desonerações fiscais, em escala decrescente, para comprar *bens nacionais*, *importar bens* e, finalmente, *vender bens intranacionalmente* para o Pará.

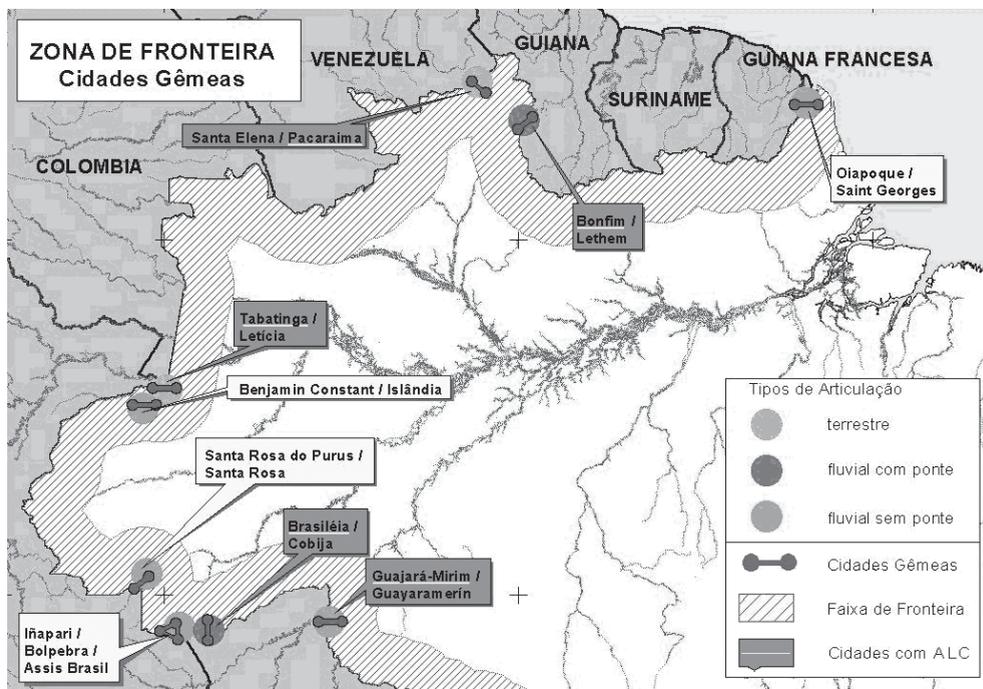
7 FUNCIONAMENTO DAS ALC NA FAIXA DE FRONTEIRA AMAZÔNICA

Circunscritas territorialmente a espaços delimitados em um município e a um tempo previsto de renúncia fiscal do estado, as ALC foram criadas com o objetivo de promover um desenvolvimento mais equilibrado na faixa de fronteira amazônica, tomando como referência o sucesso econômico, político e ambiental do modelo da ZFM/PIM.

Nesse contexto propositivo, de um total de 98 municípios brasileiros da Amazônia Legal, presentes na faixa de fronteira, observa-se que apenas nove se caracterizam como cidades gêmeas nas linhas transfronteiriças do Brasil com os demais países amazônicos e que cinco deles foram beneficiados com ALC para promoção do desenvolvimento local e da integração regional (IBGE, 2012).

A Figura 6 apresenta as cidades gêmeas contempladas com ALC na Amazônia Legal, destacando-se que o termo “Amazônia Legal” (inicialmente definido na Lei n. 1.806/1953), atualmente, compreende, conforme delimitação da Lei n. 5.173/1966 (com os impactos decorrentes da Constituição Federal de 1988 e da Lei Complementar n. 31/1977), os seguintes estados: Acre, Amapá, Amazonas, Mato Grosso, Pará, Rondônia, Roraima, Tocantins e parte do Maranhão (oeste do meridiano de 44º).

Figura 6 – Cidades gêmeas com ALC na Amazônia Legal



Fonte: BRASIL (2005). Adaptações dos autores

Esses dados demonstram que a política regionalista de promoção do desenvolvimento e da integração regional na Amazônia por meio das ALC tem um foco concentrado em cidades gêmeas nas linhas de fronteira, em detrimento de boa parte dos municípios no interior da faixa de fronteira, em número dez vezes maior (em que pese haver duas ALC em tais municípios: Boa Vista/RR e Macapá-Santana/AP).

Por mais que o regime das ALC tenha um viés claramente transfronteiriço, com foco em cidades gêmeas brasileiras, observa-se paradoxalmente que em tais municípios se obtém menor (ou nenhuma) efetividade na implementação do regime aduaneiro.

A falta de regulamentação das ALC em linha de fronteira de Brasileia-Epitaciolândia/AC (ALCBE), de Bonfim/RR (ALCB) e de Pacaraima/RR¹⁹ (ALCP) demonstra que o regime aduaneiro em tais locais “não saiu do papel”, de modo que as empresas cadastradas na Suframa, na maioria dos casos, nunca fizeram uma importação por meio do regime, tendo sido beneficiadas apenas com os incentivos fiscais, principalmente de ICMS, oriundos de compras nacionais.

Essa ausência de efetividade encontra justificativa na reduzida escala comercial nesses municípios, na baixa demanda política e econômica e nas zonas de livre comércio

19 A ALC de Pacaraima, por sua inoperância, foi extinta, dando lugar à ALC de Boa Vista em 2008.

altamente dinâmicas e atrativas nas cidades gêmeas dos países fronteiriços, como Cobija (na Bolívia), Lethem (na Guiana) e Santa Elena de Uairén (na Venezuela).

O paradoxo revela dois padrões distintos de evolução das ALC, caracterizados pelo dinamismo comercial em municípios de médio porte e pela inércia estacionária nos municípios de pequeno porte em linhas de fronteira, como se percebe no Quadro 2.

Quadro 2 – Operação das Áreas de Livre Comércio

UF	ALC	ALC Regulamentada (ALCR)	Empresas Cadastradas na Suframa (ECS)	Empresas Aptas para Receberem Benefício Fiscal (ERBF)	Volume de Importações (VI) US\$
AM	Tabatinga	Sim	181	72	509.961,38
RO	Guajará-Mirim	Sim	1.081	372	2.906.876,51
RR	Boa Vista	Sim	3.450	1.680	2.978.566,42
	Bonfim	Não	30	08	0,00
AP	Macapá-Santana	Sim	não informado	não informado	28.198.907,99
AC	Brasileia-Epitaciolândia	Não	491	159	0,00
	Cruzeiro do Sul	Não	503	292	0,00

Fonte: elaboração dos autores. Dados fornecidos pela Suframa e suas Core. Ano de referência: 2011

De um lado, encontram-se as ALC com desempenho pífio, já citadas (ALCBE e ALCB), ladeadas pela ALC de Cruzeiro do Sul/AC (ALCCS).²⁰ De outro, as provas da contribuição do regime ao desenvolvimento regional: os três municípios de médio porte em faixa de fronteira (Boa Vista/RR, e Macapá/AP e Santana/AP) e os demais municípios na linha de fronteira de Rondônia, Amazônia e Acre, cujas ALC já estão implantadas e apresentam anualmente um número crescente de empresas cadastradas na Suframa, das quais um percentual significativo apresenta documentação apta a receber o benefício fiscal correspondente ao regime.

Os casos das ALC de Tabatinga/AM (ALCT) e de Boa Vista/RR (ALCBV) demonstram como o comprometimento municipal foi relevante para consolidar uma parceria de recursos técnicos e econômicos com a Suframa, no sentido de efetivar a operacionalização do regime por meio da instalação dos entrepostos aduaneiros.²¹

20 Diante da baixa maturidade dessas ALC, a dinâmica do beneficiamento fiscal no caso das cidades gêmeas acontece por meio do desembaraço de mercadorias nas Coordenações Regionais de Cruzeiro do Sul e Rio Branco, no Acre, e de Boa Vista, em Roraima – unidades descentralizadas da Suframa, em parceria com as Secretarias de Fazenda (Sefaz) dos referidos estados.

21 Entrepostos aduaneiros de ALC são recintos alfandegados fechados, sob controle aduaneiro, instalados em locais específicos determinados pela Suframa e pela RFB, levando-se em conta a melhor localização em termos de acesso aos portos e aos aeroportos eventualmente existentes nas ALC.

Os exemplos das ALC de Macapá-Santana/AP (ALCMS) e Guajará-Mirim/RO (ALCGM), por sua vez, espelham não somente o sucesso do comprometimento municipal, mas, principalmente, a atração de investimentos empresariais concentrados no setor de serviços.

No caso rondoniense, além da dinamização do setor de serviços, a ALC adquiriu participação crescente no desempenho da agroindústria em Guajará-Mirim, refletindo no notável ritmo de crescimento de Rondônia em função do agronegócio.

No caso amapaense, a ALC concentrou-se na comercialização de bens importados, tornando-se o *hot spot* de maior destaque entre as ALC, por apresentar maior diversificação de setores, maior quantidade de empresas beneficiadas e maior volume de importações e de movimentação de notas fiscais.

Veja-se que enquanto na cidade amapaense as importações são acompanhadas pela proliferação de escritórios de despacho aduaneiro em Macapá e Santana, nas demais ALC não há mais que um ou dois escritórios abertos, e os empresários ainda carecem de informação em relação a compras e importações ao amparo do regime.

O paradoxo apresentado reflete que os problemas na implementação de ALC em linha de fronteira são normalmente relacionados à pequena escala municipal para arrecadar recursos e à modesta capacidade de mobilização das prefeituras perante o governo do estado e os parlamentares federais, o que repercute na falta de recursos para implantar as estruturas físicas necessárias ao alfandegamento.²²

Os problemas detectados nas ALC pouco operantes implicam, em regra, o não alcance dos objetivos desejados. Contudo, podem ocasionar mal ainda maior: a geração de empregos no outro lado da fronteira e o vazamento de renda nacional (efeito diametralmente oposto ao desejado). Veja-se, por exemplo, o caso da ALCB e da ALCBE, para as quais se obteve, em trabalho de campo e dados da Suframa, a informação de que as poucas empresas que se beneficiam dos incentivos fiscais fazem uma triangulação comercial, revendendo os produtos importados aos municípios de Cobija (Bolívia) e Lethem (Guiana).

Tal dinâmica comercial transfronteiriça acontece em boa parte da faixa de fronteira brasileira e se explica pela atração dos centros comerciais das cidades gêmeas de países vizinhos, que possuem desregulamentação do mercado de trabalho, câmbio desvalorizado e menor incidência tributária, o que acaba por induzir o investimento por empresários brasileiros, bem como por incentivar o consumo de brasileiros nas cidades gêmeas estrangeiras.

²² Quando se analisa o caso de Cruzeiro do Sul, verifica-se o exemplo da letargia política para estabelecer parcerias com a Suframa, a despeito de o município apresentar adensamento tanto setorial, em serviços e na agroindústria, quanto populacional, propício para dinamizar a demanda comercial.

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As regiões de fronteira sul-americanas têm passado nas últimas três décadas por uma releitura geoestratégica que inflexiona o clássico paradigma geopolítico conflitivo e de contenção das zonas de segurança em direção a um novo modelo geopolítico cooperativo baseado nas zonas de contato críticas para alavancar o processo de integração regional transnacional.

A interpretação das fronteiras, tradicionalmente associada a uma agenda negativa, que refletia contenciosos potenciais e fragmentações espaciais, abriu espaço a uma releitura positiva de áreas estratégicas de convergência e integração regional, que modificam e dão origem a novas formas de territorialidade (GADELHA; COSTA, 2007).

Embora o Brasil faça limite com 11 países sul-americanos e tenha ações paradiplomáticas sistematizadas por 11 estados e 588 municípios, sua faixa de fronteira configura-se historicamente como uma região pouco desenvolvida e marginalizada pelas políticas públicas nacionais, realidade a ser mudada com a crescente percepção das fronteiras como áreas prioritárias para o desenvolvimento nacional e a integração regional.

É nesse contexto que surge o modelo econômico das ALC com a natureza de regime aduaneiro aplicado em área especial, tendo como motor de impulso uma política temporal de renúncia fiscal direcionada a fomentar a atividade empresarial na região.

O dinamismo do regime das ALC, no entanto, é proporcional ao tamanho do mercado do município-sede, restando patente a assimetria entre cidades pertencentes à *faixa de fronteira* e à *linha de fronteira*, demonstrando que o incentivo fiscal puro não é suficiente para garantir o estímulo do investimento empresarial em todos os casos.

Se, por um lado, as ALC de Guajará Mirim/RO (ALCGM) e Tabatinga/AM (ALCT) acabaram se revelando positivas para o desenvolvimento municipal, a despeito de sofrerem com a concorrência das cidades gêmeas de Guayaramerín (Bolívia) e Letícia (Colômbia), respectivamente, por outro lado, a ALC de Bonfim/RR (ALCB), a extinta ALC de Pacaraima/RR (ALCP) e a ALC de Brasileia/Epitaciolândia/AP (ALCBE) acabaram inoperantes ante a dinâmica das cidades gêmeas de Lethem (Guiana), Santa Elena de Uairén (Venezuela) e Cobija (Bolívia).

É de se concluir, assim, que a política de criação de ALC em municípios pequenos da linha de fronteira utilizou fórmula inadequada. Ao que parece, a recente edição da Lei n. 12.723, de 09/10/2012, que permite a instalação de lojas francas (com isenção de II, IPI, Cofins-importação e Contribuição para o PIS/Pasep-importação) em sedes de municípios autorizados, caracterizados como cidades gêmeas de cidades estrangeiras na linha de fronteira do Brasil, buscou uma fórmula alternativa. No entanto, como a lei ainda não foi regulamentada e sequer foram definidos os

municípios autorizados em que poderá ser operado o regime ou o modelo²³ de loja, seria precoce qualquer manifestação, pois há uma tendência maior de aglomeração de lojas francas no sul do país.

A experiência consolidada da ALCMS como caso de sucesso mais proeminente revela-se como *benchmarking*, uma vez que sempre houve eficiência tanto no *lobby* político, uma vez que o modelo de ALC era direcionado originalmente para a Amazônia Ocidental, quanto no aproveitamento de benefícios fiscais para a implantação de um modelo de comercialização de produtos importados redespachados para Belém/PA e outros municípios amapaenses.

A ALCBV, embora ainda esteja em maturação, demonstra como a escala populacional e o baixo grau de desenvolvimento industrial foram funcionais para estimular a adesão de empresas para o aproveitamento dos incentivos fiscais, concentradamente ligados à compra de produtos de outros estados por empresas já consolidadas, mas também aproveitados por pequenas novas empresas que importam bens de informática. É de se destacar que já há também uma ZPE aprovada em Boa Vista, o que pode incrementar ainda mais o processo de desenvolvimento regional com base em incentivos fiscais.

A variável que explica o melhor desempenho da ALCMS em comparação com a ALCBV reside no grau de aproveitamento das potencialidades do modelo ALC, seja pelo tempo de experiência, seja pela proximidade da concorrência aduaneira/tributária de cidades gêmeas de países vizinhos, seja pelo transbordamento comercial dos produtos.²⁴

Em que pese o êxito, podem, contudo, ser encontrados problemas comuns quanto à operacionalização do regime mesmo em relação às ALC implantadas e em pleno funcionamento, seja em faixa de fronteira (ALCMS e ALCBV), seja em linha de fronteira (ALCGM e ALCT).

Segundo Albuquerque (2011), com base em dados empíricos do empresariado, observa-se que entre os principais entraves existentes nas ALC implantadas e em pleno funcionamento destacam-se o custo de transporte, a escassez de mão de obra especializada, as dificuldades de desembarço aduaneiro e o desconhecimento dos empresários sobre benefícios de desoneração fiscal do regime.

Ademais, recorde-se que a criação de ALC no Brasil não possui, tal como as ZPE e a ZFM, uma legislação única, sendo cada área criada por lei específica, com comandos diferenciados, o que impactou em *hiatos* de funcionamento nos municípios em linha

23 A expectativa de mercado é de que o modelo seja mais aberto e descentralizado que o atualmente utilizado em aeroportos internacionais – *duty frees* aéreos (quase monopolista).

24 O maior tempo de experiência da ALCMS, conjugado com a proximidade de Boa Vista em relação a centros de evasão de renda em Santa Elena (Venezuela) e Lethem (Guiana), ou, ainda, a existência em Roraima de grandes vazios demográficos e problemas de logística; e apenas 14 outros municípios demonstram que a ALCBV tem menor potencial atrativo.

de fronteira (cidades gêmeas) e certamente dificulta a compreensão do regime pelo empresariado em geral.

É inegável, com base nas discussões aqui empreendidas, a relevância das ALC como veículo de promoção do desenvolvimento regional na faixa de fronteira amazônica, não obstante possa o modelo ser aprimorado e combinado com outros nos municípios brasileiros em linha de fronteira e em municípios de médio porte, com potenciais setores econômicos atrativos.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, C. R. C. **Áreas de Livre Comércio: o caso de Boa Vista.** Dissertação de mestrado. Porto Alegre: UFRGS/UFRR, 2011.

BENKO, G.; LIPIETZ, A. **As regiões ganhadoras: distritos e redes – os novos paradigmas da geografia econômica.** Oeiras: Celta Editora, 1994.

BRASIL. MINISTÉRIO DA INTEGRAÇÃO NACIONAL. **Proposta de Reestruturação do Programa de Desenvolvimento da Faixa de Fronteira.** Brasília: MI, 2005.

DIETZ, C. I. **Cenários contemporâneos da fronteira Brasil-Argentina: as infraestruturas estratégicas e o papel dos atores no processo de cooperação/integração.** Dissertação de mestrado. Porto Alegre: UFRGS, 2008.

EUZÉBIO, E. F. **Fronteira e horizontalidade na Amazônia: as cidades gêmeas de Tabatinga (Brasil) e Letícia (Colômbia).** Dissertação de mestrado. São Paulo: USP, 2011.

GADELHA, C. A. G.; COSTA, L. **Integração de fronteiras: a saúde no contexto de uma política nacional de desenvolvimento.** *Cadernos de Saúde Pública*, v. 23, n. 2, 2007.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Cadastro dos municípios brasileiros da faixa de fronteira.** Rio de Janeiro: IBGE, 2012.

LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. **Regimes aduaneiros especiais.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983.

MAGALHÃES, M. G. S. D. **O Estado de Roraima e as fronteiras com a Venezuela e a Guiana.** *Revista Textos & Debate*, n. 12, 2007.

MARTIN, A. R. **Fronteiras e nações: repensando a geografia.** São Paulo: Contexto, 1992.

MATTOS, C. M. **Uma geopolítica pan-amazônica.** Rio de Janeiro: Biblioteca do Exército, 1980.

MEIRA, Liziane Angelotti. **Regimes aduaneiros especiais.** São Paulo: IOB, 2002.

OLIVEIRA, J. L. C. **Zona Franca de Manaus: um estudo sobre a renúncia dos entes federativos e os benefícios socioeconômicos gerados.** Dissertação de mestrado. Porto Alegre: UFRGS, 2011.

PEITER, P. C. **A geografia da saúde na faixa de fronteira continental do Brasil na passagem do milênio.** Tese de doutorado. Rio de Janeiro: UFRJ, 2005.

_____. Condiciones de vida, situación de la salud y disponibilidad de servicios de salud en la frontera de Brasil: un enfoque geográfico. **Caderno de Saúde Pública**, n. 23, suplemento 2, 2007.

PERROUX, F. **Ensaio sobre a filosofia do novo desenvolvimento**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1981.

_____. **L'Économie du siècle XX**. Paris: Presses Universitaires de France, 1969.

PORTO, J.; COSTA, M. **A Área de Livre Comércio de Macapá e Santana: questões goeconômicas**. Macapá: O Dia, 1999.

RICARDO, David. **Princípios de economia política e tributação**. Trad. Paulo Henrique Ribeiro Sandroni. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

RUCKERT, A. A. A Política Nacional de Ordenamento Territorial, Brasil: uma política territorial contemporânea em construção. **Scripta Nova. Revista Electrónica de Geografía y Ciencias Sociales**, vol. XI, n. 245, 2007.

SOSA, Roosevelt Baldomir. **Comentários à Lei Aduaneira: do art. 249 ao art. 410 do Dec. 91.030/1985**. São Paulo: Aduaneiras, 1993.

SOUZA CRUZ, G. A.; BISPO, R. S.; SILVA, A. Z. B. A criação de Zonas de Processamento de Exportação e de Áreas de Livre Comércio como instrumentos de redução do desequilíbrio intrarregional na Amazônia Ocidental. **Revista Examãpaku**, v. 1, n. 1, 2008.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL (SRF). **Demonstrativo dos gastos tributários – 2011**. Brasília: SRF, 2010.

_____. **Demonstrativo dos gastos tributários. Est. 2008**. Brasília: SRF, 2011.

_____. **Demonstrativo dos gastos tributários – 2012**. Brasília: SRF, 2012a.

_____. **Demonstrativo dos gastos tributários: estimativas bases efetivas – 2009 – Série 2007 a 2011**. Brasília: SRF, 2012b.

SUPERINTENDÊNCIA DA ZONA FRANCA DE MANAUS (Suframa). **Cartilha de incentivos fiscais**. Manaus: Suframa, 2011.

_____. Ganhos tributário e social da ZFM superam renúncia fiscal. **Suframa Hoje**, ano X, n. 45, ago. 2009.

TREVISAN, Rosaldo. **Atuação estatal no comércio exterior em seus aspectos tributário e aduaneiro**. Dissertação de mestrado, Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Curitiba, 2008.

Dinâmica transfronteiriça no arco sul brasileiro no contexto do Regime de Tributação Unificada

Eloisa Maieski Antunes

Servidora da UTFPR. Pesquisadora convidada da Université Paris 1 – Panthéon/Sorbonne
Pesquisadora na Univille e na Unipampa (em Integrações Econômicas Binacionais e Desenvolvimento Social em Regiões de Fronteiras)
Doutoranda em Geografia Econômica (UFPR)
Mestre em Engenharia Urbana

Elói Martins Senhoras

Professor e pesquisador do Departamento de Relações Internacionais (DRI), bem como dos Programas de Mestrado em Geografia (PPG-GEO) e em Sociedade e Fronteiras (PPG-SOF) da Universidade Federal de Roraima (UFRR)
Graduado, especialista, mestre, doutor e pós-doutorando em Ciências Jurídicas

Rosaldo Trevisan

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Consultor do FMI nas áreas tributária/aduaneira
Conselheiro do Carf/MF. Assessor de Modernização Aduaneira da Organização Mundial de Aduanas
Doutorando (UFPR) e Mestre (PUC-PR) em Direito
Pesquisador em matéria tributária (UFPR e UCB) e aduaneira (Unicamp)

Resumo

Este texto discute a dinâmica fronteiriça nas cidades gêmeas de Foz do Iguaçu (Brasil) e Ciudad del Este (Paraguai), tomando como referência o estudo do Regime de Tributação Unificada (RTU). Estruturado em cinco seções, o artigo analisa a dinâmica transfronteiriça no contexto da implementação do RTU, incluindo uma avaliação inicial do impacto do regime na perspectiva dos seus principais operadores. Com base na análise, o texto fornece subsídios para a compreensão teórica e empírica do RTU, regime para o qual ainda não há estudo acadêmico publicado, com destaque para os aspectos aduaneiros e tributários e seus reflexos econômicos e sociais.

Palavras-chave

Foz do Iguaçu. Regime de Tributação Unificada. Fronteira.

Abstract

This paper discusses the border dynamics in the "twin-cities" of Foz do Iguaçu (Brazil) and Ciudad

del Este (Paraguay), focused on the study of the Unified Tax Regime (RTU). Structured in five sections, the article analyzes the border dynamics contexted by the RTU implementation, including an initial evaluation of the regime impact in the perspective of its main players. Based on the analysis, this text provides subsidies for a theoretical and empirical understanding about the RTU, regime for which there is no academic study published, highlighting customs and tax aspects, and its economic and social consequences.

Keywords

Foz do Iguaçu. Unified Tax Regime. Border.

1 INTRODUÇÃO

A importância do comércio internacional na economia global é evidente. O desenvolvimento econômico encontra substancial fundamento nas relações comerciais internacionais entre os Estados, pois o comércio exterior contribui para a estruturação da produção nacional e para o equilíbrio da balança comercial.

A relação entre comércio exterior e território torna-se bem explícita quando se estudam regiões fronteiriças. As interações espaciais podem ser compreendidas como um amplo e complexo conjunto de deslocamento de pessoas, mercadorias, capital e informação sobre o espaço geográfico transfronteiriço. As relações podem ser de amplitudes diferenciadas e variar em frequência, conforme a distância entre o agente atuante e a fronteira.

Para quem vive do comércio transfronteiriço há uma diversidade de fatores que interferem na comercialização dos produtos, como entraves burocráticos e legais, falta de agilidade dos serviços

prestados nas cabeceiras das fronteiras, disparidades de preços entre os mercados de cada lado da linha divisória internacional, restrições ao trânsito de mercadorias de varejo, decisões governamentais unilaterais e diferenças de tratamento aduaneiro na importação e na exportação de produtos (MENDONÇA, 2009).

A esses fatores acrescenta-se o referente à logística internacional segura, de crescente importância mundial, como destacam Morini e Leoce (2011), apresentando estudo do Banco Mundial que aponta o Brasil em posição intermediária¹ quanto à eficácia logística.

Os comerciantes fronteiriços são fortemente impactados nos períodos de crises financeiras nacionais e/ou internacionais e com ajustes cambiais da política econômica. Medidas econômicas errôneas podem trazer prejuízos socioeconômicos a ambos os lados da fronteira, como fechamento de estabelecimentos comerciais e desemprego.

Embora seja importante e necessário o controle financeiro efetuado pelo Banco Central, a limitação da remessa de moedas também gera desequilíbrio, ocasionando queda do volume de vendas e diminuição do fluxo de turistas quando o câmbio não está favorável (MENDONÇA, 2009).

A permeabilidade e o acesso a um dos lados da fronteira são regidos por dois sistemas: um oficial e um invisível, como conceitua Mendonça (2009). O sistema extraoficial (invisível) é fundado na informalidade (frequentemente na ilicitude), de forma velada. O contrabando,² como exemplo de tal sistema invisível, constitui atividade lesiva aos interesses financeiros do país, pois, além de ocasionar o não recolhimento dos tributos eventualmente devidos, torna desleal a concorrência com os produtos similares do mercado nacional e gera empregos fora do país. Além disso, a forma de cometimento da infração renova-se incessantemente e engendram-se novos artifícios, dificultando o combate do ilícito pelas instituições responsáveis. Só em Foz do Iguaçu, *v.g.*, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) apreendeu cerca de R\$ 180 milhões em mercadorias entre janeiro e novembro de 2010 (RFB, 2012).

Nas áreas de fronteiras ocorre o controle aduaneiro das mercadorias que entram no país ou dele saem, afetado diretamente pelas normas aduaneiras e pelos procedimentos de cada ente estatal da linha divisória. Também existe uma diferença de câmbio e de regimes de tributação, principalmente entre os países sul-americanos, que é disfuncional para a integração regional e acaba por induzir a necessidade de

1 O índice de eficácia logística (sigla LPI, em inglês) do Banco Mundial ranqueia o Brasil na 41ª posição entre os 155 países pesquisados. Destacando-se apenas o item "administração aduaneira", o Brasil passa à 82ª posição (<http://www.worldbank.org>).

2 Entenda-se contrabando aqui em seu sentido *lato*, abarcando não só aquilo que nosso direito penal (Código Penal, artigo 334) define como contrabando (entrada ou saída de mercadoria de importação ou exportação proibida) como também o descaminho (entrada ou saída de mercadoria sem o pagamento dos impostos ou direitos devidos, dolosamente). Tal união em um único tipo penal ocorre em vários países, como a Argentina e a Itália (JAPIASSÚ, 2000; ALBARRACÍN, 2010).

se trabalhar, unilateralmente, com a adoção de regimes aduaneiro-tributários, em especial nas zonas transfronteiriças, caracterizadas por concentração de redes e fluxos.

Uma das metas da Política de Desenvolvimento da Faixa de Fronteira no arco sul é fomentar o desenvolvimento econômico regional e incentivar o comércio exterior entre os Estados, por meio de políticas de integração econômica. Nesse cenário, a RFB, mais especificamente por meio de sua Subsecretaria de Aduana e Relações Internacionais (Suari), exerce um papel fundamental no processo, sendo responsável por prover a segurança, a confiança e a facilitação³ para o comércio internacional.

A RFB deve estar atenta para evitar que sejam descumpridas as normas legais tributárias e aduaneiras que regem as operações de comércio internacional. Entretanto, é primordial para o Brasil que tal tarefa seja cumprida sem expor importadores, exportadores e cidadãos em geral a dificuldades desnecessárias/excessivas. A relevância do tema é tamanha que já figurou como uma das missões da RFB.⁴ Assim, a melhor forma de se obter essa facilitação do comércio exterior é se certificando de que todos os operadores cumpram suas obrigações tributárias e aduaneiras espontaneamente (LIMA, 2007).

No arco sul, localizado na área de influência do Mercosul, conforme a divisão publicada pelo Ministério da Integração Nacional (Figura 1 do artigo “Dinâmica fronteiriça no arco norte brasileiro no contexto das Áreas de Livre Comércio”, de nossa autoria, publicado nesta mesma obra), foi instituído um regime de tributação diferenciada que está sendo aplicado na fronteira Foz do Iguaçu/Ciudad del Este, a mais dinâmica do arco.⁵

Desde 2012, está em operação o Regime de Tributação Unificada (RTU) regido pela Lei n. 11.898, de 08/01/2009, que permite a formalização/legalização de microimportadores que vendem no Brasil mercadorias adquiridas na fronteira Foz do Iguaçu/Ciudad del Este. O regime tem por objetivo racionalizar o comércio por via terrestre na referida fronteira, simplificando a tributação e o controle aduaneiro.

Esse regime incentiva o fluxo lícito de mercadorias na região fronteiriça porque permite aos microimportadores adquirir licitamente determinadas mercadorias no

3 Dentro da classificação por nós adotada, encare-se a facilitação comercial como a identificação (e eliminação) de restrições desnecessárias ao comércio exterior. É bom precisar, como fez Lascano (2010), que estamos falando da redução de barreiras burocráticas, técnicas, sanitárias, de transporte, de liberdade de trânsito, etc. Trata-se do tema buscando harmonização e padronização internacional, como já era preconizado na Convenção de Kyoto, tanto em seu original de 1973 quanto em sua versão revisada de 1999.

4 Em todas as menções que encontramos à expressão facilitação nas missões de diversas Aduanas do mundo segue-se o termo “com segurança” (TREVISAN, 2012), e não foi diferente no Brasil. Se bem delimitadas as expressões, facilitação e segurança são elementos complementares, e não antagonônicos. Como afirma Coelho (2008), a relação entre os termos não é de água e azeite, mas a de fermento e trigo.

5 A diferenciação tributária faz-se presente em diversas fronteiras entre o Brasil e outros Estados partes do Mercosul, mas, como afirma Oliveira (2006), endossado por Sausi e Oddone (2010), no Mercosul não há fronteira, há fronteiras, pois o ambiente plural transformou as fronteiras em ambientes singulares, com singularidade em relação ao território-nação e singularidades entre si. Assim, cada fronteira é única, basta voltar os olhos para a fronteira contemplada com o RTU (Foz do Iguaçu/Ciudad del Este) para concordar com a observação, concluindo que a solução engendrada com o regime teve por foco exatamente/pontualmente essa fronteira.

Paraguai dentro de limites estabelecidos. Criando a oportunidade para o exercício regular de atividades de comércio exterior a microempresas brasileiras e a lojistas paraguaios e proporcionando o crescimento da formalização do comércio na região de fronteira, busca-se aumentar o cumprimento das obrigações tributárias e aduaneiras, contribuindo para o desenvolvimento econômico e social tanto brasileiro quanto paraguaio.

Este estudo tem por objetivo analisar a dinâmica transfronteiriça no município de Foz do Iguaçu (PR) no contexto da implementação do Regime de Tributação Unificada, incluindo uma avaliação inicial do impacto do regime na perspectiva dos seus principais operadores.

Na seção 2 é efetuada uma distinção entre os regimes aduaneiros especiais e os regimes diferenciados de tributação (caso do RTU). Na seção 3 são detalhados os atributos e os procedimentos adotados nas operações ao amparo do RTU. Na seção 4 é efetuada uma avaliação preliminar do regime, tomando-se em conta as operações realizadas e a visão dos principais operadores, tecendo-se na sequência considerações finais.

2 REGIMES ADUANEIROS ESPECIAIS E REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA NA IMPORTAÇÃO

Para que se possa situar o Regime de Tributação Unificada no contexto tributário e aduaneiro brasileiro é preciso estabelecer uma distinção básica entre o que se designa hoje por “regimes aduaneiros especiais” e o que se denomina de “regimes de tributação diferenciada na importação”.

2.1 REGIMES ADUANEIROS ESPECIAIS

Regime aduaneiro é a destinação aplicável à mercadoria a ser objeto de um despacho aduaneiro de importação ou de exportação em função das características da operação de comércio exterior e da escolha do declarante considerando-se os parâmetros estabelecidos pela legislação aduaneira (TREVISAN, 2008).⁶

No Brasil, os regimes aduaneiros são classificados em (a) comuns ou gerais, (b) especiais e (c) aplicados em áreas especiais.

⁶ O Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), mais conhecido como Organização Mundial de Aduanas (OMA), define, em seu glossário, regime aduaneiro como “tratamento aplicável pela Aduana às mercadorias sujeitas a controle aduaneiro”. O Glossário de Termos Aduaneiros e de Comércio Exterior da Aladi, por sua vez, conceitua regime aduaneiro como “o tratamento aplicável às mercadorias submetidas a controle aduaneiro, de acordo com as leis e regulamentos aduaneiros, segundo a natureza e os objetivos da operação”. Pérez e González, alinhados com o modelo europeu, definem regime como “o estatuto aduaneiro sob o qual podem ser colocadas as mercadorias quando o operador apresenta aos serviços aduaneiros a declaração e Aduanas”. Ponce (2000) esclarece que para cada destino aduaneiro a lei atribui um tratamento ou estatuto, composto de várias matérias, o que configura o regime aduaneiro. Arremate-se o tema com Basaldúa (1999), que reconhece que a expressão “regimes aduaneiros” alude tanto às destinações aduaneiras como aos regimes aduaneiros especiais e às regulações referentes às operações aduaneiras.

Os regimes aduaneiros comuns ou gerais são a importação e a exportação definitivas, tratados no Livro V do Regulamento Aduaneiro (Decreto n. 6.759/2009). Sua principal característica é a definitividade, que acarreta, na importação, a partir do desembaraço aduaneiro (liberação da mercadoria), a livre circulação da mercadoria no território aduaneiro brasileiro.

Por sua vez, os regimes aduaneiros especiais são caracterizados pela temporariedade e, em regra, pela suspensão da exigibilidade dos tributos incidentes na operação. São tratados no Título I do Livro IV do Regulamento Aduaneiro.

Os regimes aduaneiros especiais são, em regra, incentivos ao desenvolvimento econômico (por isso são denominados, em vários países, de regimes aduaneiros econômicos), por meio de benefícios relativos aos tributos aduaneiros aliados a simplificações procedimentais (TREVISAN, 2008), definição alinhada com o que já estabeleciam Sosa⁷ (1996), Meira⁸ (2002) e Folloni⁹ (2005).

Os regimes aduaneiros especiais podem, segundo as características da operação de comércio exterior, ser agrupados em quatro categorias (TREVISAN, 2008):¹⁰

- regime de trânsito interno ou internacional de mercadorias;¹¹
- regimes de importação ou exportação temporária de mercadorias para exposição, manuseio ou utilização;¹²
- regimes de importação ou exportação temporária de mercadorias para serem submetidas à operação de aperfeiçoamento;¹³ e
- regimes de depósito temporário de mercadorias, sob controle aduaneiro, em local habilitado.¹⁴

7 Sosa destaca o caráter temporário dos regimes aduaneiros especiais diante da definitividade do regime comum, afirmando que os regimes são denominados “especiais para diferenciá-los daqueles ingressos em que o interesse aduaneiro cessa com o desembaraço da mercadoria”. No mesmo sentido, Carlucci (2001).

8 “São denominados regimes aduaneiros especiais aqueles que se distinguem do regime comum de importação e de exportação em decorrência de incentivos fiscais concernentes aos impostos sobre o comércio exterior e de controle aduaneiro em relação aos bens objeto da operação.” Tal conceito é endossado por Lopes e Morini (2006).

9 “Os regimes aduaneiros especiais podem ser definidos a partir de duas características que apresentam. Em primeiro lugar, trata-se de regimes tributários diferenciados, aplicados nas operações de comércio exterior. [...] Em segundo lugar, muitas vezes a concessão, pela autoridade administrativa aduaneira, desses regimes aduaneiros especiais implica, além de tratamento tributário diferenciado, distinções também no que diz respeito à fiscalização aduaneira dos produtos que entram e saem do território nacional.”

10 Aperfeiçoando classificação anteriormente adotada em Trevisan (2007).

11 No Brasil, esta categoria abarca o regime aduaneiro especial de trânsito aduaneiro.

12 No Brasil, esta categoria abrange os regimes aduaneiros especiais de admissão temporária, exportação temporária, Repex e Repetro (em parte).

13 No Brasil, esta categoria compreende os regimes aduaneiros especiais de admissão temporária para aperfeiçoamento ativo, exportação temporária para aperfeiçoamento passivo, Recof, Recom, *Drawback*, Reporto (em parte) e entreposto aduaneiro (em parte).

14 No Brasil, esta categoria inclui os regimes aduaneiros especiais de entreposto aduaneiro (em parte), loja franca, depósito especial, depósito afiançado, depósito alfandegado certificado e depósito franco.

Por derradeiro, os regimes aduaneiros aplicados em áreas especiais (Zona Franca de Manaus, Áreas de Livre Comércio e Zonas de Processamento de Exportações), como o próprio nome sugere, são vinculados a locais físicos, buscando reduzir desigualdades e promover o desenvolvimento regional.

O pagamento ou não dos tributos incidentes na importação não é característica demarcadora deste ou daquele regime aduaneiro. Há a possibilidade tanto de existir isenção ou imunidade no regime comum (*v.g.* em importações definitivas) como de exigência de pagamentos em alguns regimes aduaneiros especiais (*v.g.* admissão temporária para utilização econômica).

No regime comum, a tributação das importações normalmente é efetuada mediante a classificação do produto, com a consequente busca da alíquota correspondente na Tarifa Externa Comum. No entanto, essa regra é excepcionada nos chamados regimes de tributação diferenciada na importação, sobre os quais discorreremos a seguir.

2.2 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA NA IMPORTAÇÃO

Nas importações definitivas (sob o regime aduaneiro comum ou geral), o Regulamento Aduaneiro relaciona quatro exceções ao que seria o procedimento comum de quantificação dos tributos a pagar na importação (determinação de alíquota com base na Tarifa Externa Comum, multiplicando-a pela base de cálculo encontrada com amparo no Acordo de Valoração Aduaneira do Gatt).

A primeira exceção é tratada no artigo 98 do Regulamento Aduaneiro e refere-se a mercadorias importadas na impossibilidade de sua identificação, em razão de seu extravio ou consumo e de descrição genérica nos documentos comerciais e de transporte disponíveis.

A segunda (artigos 99 e 100 do Regulamento Aduaneiro) versa sobre o Regime de Tributação Simplificada (RTS), aplicável a bens integrantes de remessa postal internacional.

A terceira (artigos 101 e 102 do Regulamento Aduaneiro) dispõe sobre o Regime de Tributação Especial (RTE), aplicável a bens compreendidos no conceito de bagagem, no montante que exceder o limite de isenção para a via de transporte (US\$ 300 para as vias terrestre, fluvial e lacustre; e US\$ 500 para as vias aérea e marítima), e a bens adquiridos em lojas francas de chegada que excederem o limite de isenção previsto em norma específica (US\$ 500).

A quarta exceção é exatamente o foco deste estudo: o Regime de Tributação Unificada (RTU), acrescentado ao Regulamento Aduaneiro (artigo 102-A) pelo Decreto n. 7.213/2010.

Assim, é de se esclarecer que o RTU não constitui um regime aduaneiro especial, mas um regime de tributação diferenciada dentro do regime aduaneiro comum ou geral de importação, com pagamento unificado dos tributos devidos na importação e despacho aduaneiro simplificado.

Do ponto de vista do contribuinte, a simplificação decorrente da adoção de uma base única para cálculo dos débitos fiscais reduz o custo das obrigações acessórias e dispensa a necessidade de recursos a diferentes instâncias para a solução de conflitos de interpretação. Na visão do fisco, a integração de cadastros e a fiscalização conjunta aumentam a eficiência no combate à fraude e à sonegação, ao mesmo tempo em que permitem obter substanciais economias administrativas (REZENDE, 2000).

A teoria econômica mostra os benefícios de uma tarifa nominal uniforme, resultando em alocação eficiente de recursos produtivos, aliada à simplificação da administração aduaneira. Segundo Kume e Paini (2005), o regime de tarifa uniforme apresenta um nível de bem-estar maior que um regime de tarifas diferenciadas, minimizando o desvio de recursos para atividades improdutivas.

3 REGIME DE TRIBUTAÇÃO UNIFICADA (RTU)

O Regime de Tributação Unificada foi instituído pela Lei n. 11.898/2009¹⁵ (popularmente conhecida como “Lei dos Sacoleiros”) e regulamentado pelo Decreto n. 6.956, de 09/09/2009, tendo a RFB complementado a disciplina do regime por meio da Instrução Normativa n. 1.245, de 30/01/2012.

3.1 ASPECTOS TRIBUTÁRIOS

O RTU permite a importação de determinadas mercadorias procedentes do Paraguai, por via terrestre, na fronteira Foz do Iguaçu/Ciudad Del Este, mediante o pagamento unificado dos impostos e contribuições federais devidos, com despacho aduaneiro simplificado.

O regime tem como beneficiários os microimportadores varejistas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, ou seja, microempresários que têm receita bruta anual de até R\$ 360.000,00, conforme a Lei Complementar n. 123, de 14/12/2006,¹⁶ habilitados pela RFB.

O pagamento de tributos federais ao amparo do RTU é efetuado mediante a aplicação da alíquota de 25%¹⁷ sobre o valor da mercadoria, observados os valores

¹⁵ A rigor, o regime tem origem na Medida Provisória n. 380, de 28/06/2007, de iniciativa do Poder Executivo, como se tratará adiante.

¹⁶ Com a redação que lhe deu a Lei Complementar n. 139, de 10/11/2011 (o limite era originalmente de R\$ 240.000,00).

¹⁷ Tal percentual representa a alíquota após a redução promovida pelo Poder Executivo por meio do Decreto n. 6.956/2009 (a Lei n. 11.898/2009 estabeleceu originalmente a alíquota de 42,25%, permitindo ao Poder Executivo reduzi-la em até 33 pontos percentuais).

de referência mínimos estabelecidos pela RFB. O percentual corresponde aos seguintes tributos:

- 7,88% a título de imposto de importação (o Poder Executivo pode manejar essa alíquota de 0% a 18%);
- 7,87% a título de imposto sobre os produtos industrializados – IPI (o Poder Executivo pode manejar a alíquota de 0% a 15%);
- 7,6% a título de Cofins-importação; e
- 1,66% a título de Contribuição para o PIS/Pasep-importação.

O Imposto de Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), que não é de competência da União, é cobrado de acordo com o percentual do estado de origem do microempresário. Entretanto, a Lei n. 11.898/2009 prevê a possibilidade de convênio entre os estados brasileiros para a inclusão do ICMS no pagamento unificado ao amparo do RTU.

Com fundamento no comando legal, o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) autorizou a RFB a arrecadar o ICMS das importações realizadas pelo RTU e reduziu a base de cálculo nessas operações para 7% (independentemente da classificação do produto), por meio do Convênio ICMS n. 61, de 22/06/2012, publicado no *DOU* de 27/06/2012, e ratificado pelo Ato Declaratório n. 11, de 13/07/2012, ressaltando-se na cláusula oitava que o convênio não se aplica para o Estado de Mato Grosso do Sul.

As importações ao amparo do RTU deverão respeitar o limite máximo anual de valor de R\$ 110 mil, com limites trimestrais de R\$ 18 mil para o 1º e o 2º trimestres e de R\$ 37 mil para o 3º e o 4º trimestres. As mercadorias que podem ser importadas ao amparo do regime (lista positiva) estão relacionadas no anexo do Decreto n. 6.956/2009. A lista positiva é importante porque responde pela viabilidade de funcionamento do RTU: se for muito restritiva, o RTU não se torna atrativo; e se for muito liberal, a indústria nacional pode sofrer um impacto econômico negativo pela debilidade na concorrência entre os importadores e os fabricantes nacionais. A lista pode ser revisada periodicamente com base em recomendações de uma comissão encarregada do monitoramento do regime.

A Comissão de Monitoramento do RTU (CMRTU) é composta por representantes do Ministério do Desenvolvimento, da Indústria e Comércio Exterior (MDIC), responsável pela presidência, por representantes da Fazenda, da Ciência e Tecnologia e das Relações Exteriores, por um representante de cada uma das Casas do Congresso Nacional, por dois representantes de entidades representativas do setor industrial (sendo uma do Polo Industrial de Manaus), indicados pelo MDIC, e por um representante do setor de comércio e serviços (também indicado pelo MDIC).

A CMRTU tem ainda entre suas funções a proposição de recomendações para definição dos limites, anuais e trimestrais, e da alíquota do regime.

3.2 ASPECTOS PROCEDIMENTAIS

O fluxo de operação do regime é todo informatizado, o que elimina duplicidades, permitindo ao mesmo tempo maior facilitação ao microimportador e melhor controle para a Aduana. Em síntese, a operação passa pelas seguintes etapas:

- o responsável habilitado pela empresa microimportadora ou seu representante credenciado dirige-se ao Paraguai para efetuar as aquisições de mercadorias (constantes da lista positiva e dentro dos limites permitidos);
- o estabelecimento vendedor lojista paraguaio (apenas os autorizados pelo Paraguai a vender no regime), ao efetuar a venda¹⁸ para a empresa microimportadora brasileira habilitada no RTU, emite as correspondentes faturas comerciais¹⁹ de forma eletrônica, em sistema informatizado de controle (Sistema RTU) da RFB;
- o representante credenciado da empresa microimportadora efetua a solicitação de transporte no Sistema RTU, e o condutor do veículo cadastrado a operar no Sistema RTU (táxi, van ou veículo da empresa) atesta ciência do início do transporte internacional em recinto específico da Aduana paraguaia;²⁰
- a mercadoria adquirida no Paraguai entra no território brasileiro acompanhada pelo responsável habilitado ou pelo representante credenciado da microempresa, conduzida em veículo cadastrado;
- o responsável habilitado ou o representante credenciado da empresa microimportadora dirige-se ao local destinado ao despacho de mercadorias na Aduana brasileira;
- a Aduana brasileira atesta a conclusão do transporte internacional da mercadoria no Sistema RTU;
- o representante credenciado da empresa microimportadora confirma os dados da fatura registrados no sistema informatizado e registra a declaração de importação ao amparo do RTU (DRTU);²¹

18 O lojista paraguaio deverá acondicionar a mercadoria em volumes e lacrá-los com etiquetas geradas pelo Sistema RTU.

19 Não é admitido agrupar, numa mesma fatura comercial, mercadorias dispensadas de licenciamento (autorização para importar) e outras sujeitas a tratamento administrativo específico, devendo o representante da empresa microimportadora, nesse caso, solicitar a emissão de faturas distintas para as mercadorias.

20 Os volumes etiquetados deverão ser submetidos ao controle da Aduana paraguaia, com registro no Sistema RTU.

21 A declaração é gerada pela simples confirmação dos dados eletronicamente recepcionados da(s) fatura(s) emitida(s) no Paraguai. Assim, se estiverem corretos esses dados, não é necessário redigir ou acrescentar informações.

- a declaração registrada é submetida à seleção para conferência aduaneira, segundo critérios estabelecidos pela RFB;
- o representante credenciado da empresa microimportadora efetua a impressão dos Darf correspondentes e o pagamento dos tributos federais, recolhendo ainda o ICMS, segundo as normas do estado de domicílio da empresa microimportadora; e
- não havendo irregularidades, a mercadoria é desembaraçada (liberada) e passa a ter livre circulação no território nacional (acompanhada de nota fiscal específica do regime, que permite a venda exclusivamente a consumidor final).

3.3 VEDAÇÕES E ASPECTOS SANCIONATÓRIOS

Para possibilitar efetivo controle sobre as operações, foram ainda previstas algumas vedações, diante de limitações operacionais da RFB, e penalidades específicas para os casos de descumprimento das regras do RTU.

Algumas vedações referem-se a horários de operação do regime. Hoje as operações poderão ser registradas no Sistema RTU de segunda a sexta-feira, exceto feriados, nos horários estabelecidos pela DRF/Foz do Iguaçu: para emissão de fatura pelo vendedor paraguaio: das 7h às 15h;²² para solicitação de transporte pelo representante credenciado: das 8h às 15h30; para registro do início de transporte pela autoridade paraguaia: das 8h às 16h; e para registro da Declaração de Importação (DRTU): das 8h às 17h.

Outras vedações são relacionadas ao tipo de mercadoria. O RTU não pode ser aplicado às seguintes mercadorias (lista negativa): mercadorias que não sejam destinadas a consumidor final, armas e munições, fogos de artifício e explosivos, bebidas (inclusive alcoólicas), cigarros, veículos automotores em geral e embarcações de todo tipo (inclusive suas partes e peças, como pneus), medicamentos, bens usados e bens com importação suspensa ou proibida no Brasil.

Nos casos em que se identificarem mercadorias de importação proibida ou suspensa, efetuar-se-á a apreensão para fins de aplicação da pena de perdimento. Na hipótese de a empresa não se enquadrar nas regras do Simples Nacional, ela será também excluída do RTU. A Lei n. 11.898/2009 prevê ainda multas proporcionais para os casos de excesso de mercadoria em valor ou quantidade.

²² Todas as menções referem-se ao horário brasileiro.

4 AVALIAÇÃO INICIAL DO RTU A PARTIR DA PERSPECTIVA DOS AGENTES

Apesar do baixo volume de operações realizadas ao amparo do regime desde o início de sua plena operação, em fevereiro de 2012, é possível efetuar uma avaliação inicial do RTU sob a perspectiva de seus principais operadores, obtida em pesquisa exploratória,²³ tarefa que se empreenderá a partir da categoria de cidades gêmeas.

4.1 PREMISSAS PARA A AVALIAÇÃO

Dorfman e Roses (2005) conceituam cidades gêmeas como pares de centros urbanos frente a frente em um limite internacional, conurbados ou não, que apresentam diferentes níveis de interação, fronteira seca ou fluvial, diferentes atividades econômicas no entorno, variável grau de atração para migrantes e distintos processos históricos. Tal é a situação de Foz do Iguaçu e Ciudad del Este, únicas cidades nas quais o legislador permitiu a aplicação do RTU.

Ciudad del Este constitui o maior centro comercial do Paraguai, destacando-se seu comércio exterior com o Brasil graças à facilidade de acesso e à situação conjugada, aliada a benefícios fiscais²⁴ concedidos pelo governo paraguaio. Além de ser um importante centro de “reexportação”²⁵ de mercadorias, a cidade alberga ainda algumas indústrias “maquiladoras”, atraídas por benefícios fiscais e pelo mercado aberto com a criação do Mercosul (UTEPI, 2007).

Foz do Iguaçu, localizada na tríplice fronteira Brasil-Argentina-Paraguai, é uma das principais portas de entrada de mercadorias procedentes do Mercosul. As mercadorias importadas via Foz do Iguaçu, em sua maioria, são procedentes do Paraguai ou da Argentina, havendo ainda importações em volumes mais modestos da China, dos Estados Unidos, do Chile, da Bolívia, da Holanda, do Canadá e da Alemanha (fonte: Sistema AliceWeb – MDIC). Mas a estatística mais preocupante da região é de contrabando/descaminho, frequentemente noticiada pela imprensa, e que não encontra parâmetros precisos de mensuração, embora seja notoriamente significativa.

O RTU busca exatamente minimizar essa estatística preocupante, permitindo que brasileiros adquiram mercadorias em Ciudad del Este legalmente, de forma quase

23 Envolvendo levantamento bibliográfico, entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado e análise de casos.

24 O correspondente paraguaio ao RTU é o RFC (*Régimen Fronterizo de Comercialización*), instituído pelo Decreto n. 6.699/2001 e regulamentado pelas Resoluções SET (*Subsecretaria de Estado de Tributación*) ns. 63/2011 e 72/2012 e pelas Resoluções DNA (*Dirección Nacional de Aduanas*) ns. 21/2012, 51/2012 e 101/2012. Antes da criação do RFC já havia benefícios estabelecidos pelo *Régimen de Turismo*, disciplinado pelo Decreto n. 6.406/2005.

25 A expressão “reexportação” é utilizada aqui em sentido lato, seguindo o conceito de Ratti (2008), abarcando tanto a saída de mercadorias importadas a título definitivo quanto as importadas a título temporário. Contudo, convém destacar que no Brasil a expressão é utilizada na legislação apenas para descrever a saída do país de mercadorias importadas em caráter não definitivo, sem cobertura cambial.

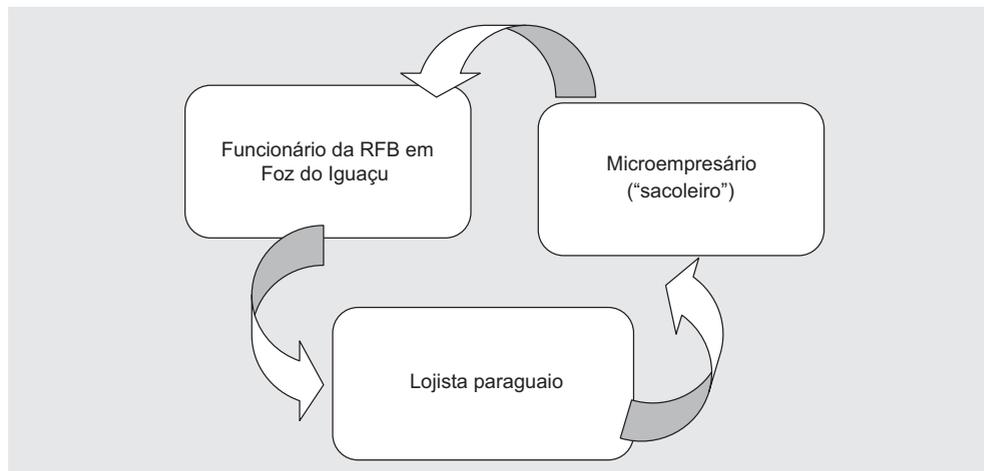
tão simplificada quanto um viajante as adquire, e possam revendê-las (também legalmente) no Brasil a um preço competitivo.²⁶

4.2 OPERADORES DO RTU E A PESQUISA EFETUADA

A pesquisa abarcou os três principais operadores do RTU (Figura 1): o “sacoleiro” brasileiro (microempresário), o agente fiscalizador (funcionário da RFB em Foz do Iguaçu) e o empresário paraguaio.²⁷

O perfil de cada operador é diferenciado. Em geral, o “sacoleiro” tem pouco capital de giro, baixa escolaridade e seu perfil econômico se enquadra na classe “C”. O agente fiscalizador (funcionário da Receita Federal – DRF/Foz do Iguaçu) possui formação superior por exigência do cargo (AFRFB e ATRFB). Os lojistas paraguaios, por sua vez, apresentam variados portes, tendo sido selecionado para a pesquisa um lojista de grande porte, que tem volume de exportação considerável e interesse na sistematização do RTU para alavancar suas vendas (a primeira loja paraguaia a cadastrar-se e a utilizar o RTU).

Figura 1 – Operadores do RTU



Fonte: elaboração dos autores

26 A delimitação deste estudo não permitiu o aprofundamento em duas questões de elevada relevância sobre o RTU, que certamente mereceriam uma oportuna retomada. A primeira refere-se à possibilidade ou à impossibilidade jurídica de estabelecimento de tal regime no contexto do Mercosul e sua análise à luz da Cláusula da Nação Mais Favorecida do Gatt/OMC. A segunda é atinente à Tarifa Externa Comum (TEC), vigente no âmbito do Mercosul, pela qual as alíquotas do imposto de importação de todos os Estados partes do bloco deveriam ser as mesmas, o que neutralizaria substancialmente os efeitos do RTU, reduzindo-os à tributação interna. Em relação a esse segundo tópico (TEC), destaque-se que há hoje substanciais e diversificadas exceções à Tarifa Externa Comum do Mercosul, conforme detalha Meira (2011). No que se refere à tributação interna (essencialmente ao IVA, inexistente no Brasil), as assimetrias são ainda maiores, sendo nesse aspecto o cenário não muito diferente do europeu, analisado criticamente por Novoa (2005).

27 Há ainda outros operadores, como o transportador das mercadorias ao amparo do regime (que pode ser o próprio microimportador) e o funcionário da Aduana paraguaia, de igual importância, mas menor relevância tão somente para fins deste estudo.

Os questionários utilizados na pesquisa foram aplicados a operadores representantes de cada uma das categorias: vinte microempresários habilitados no RTU/usuários frequentes (escolhidos aleatoriamente com base na lista disponível do sítio da RFB); três auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB) que trabalham diretamente com a dinâmica da fronteira e o regime; e um lojista paraguaio. Os questionários foram compostos por questões abertas, diferentes para cada agente, e figuram ao final deste estudo em Apêndice. As respostas obtidas nortearam a redação dos tópicos que seguem.

4.3 A FUNDAMENTAÇÃO E O HISTÓRICO DO RTU

A DRF/Foz do Iguaçu é uma das instituições responsáveis pelo combate ao contrabando/descaminho de mercadorias na fronteira, e seus esforços são frequentemente articulados com o de outros órgãos, como a Polícia Federal, buscando maior abrangência e eficácia nas ações.

O RTU nasce de uma demanda social da comunidade fronteiriça, preliminarmente materializada em documento dirigido à RFB em março de 2006, no qual se propunha “maior formalização do comércio fronteiriço entre Brasil e Paraguai, com especial ênfase em Ciudad del Este (PY) e Foz do Iguaçu (BR)”. Tal documento é fruto de discussões travadas em reuniões realizadas em Brasília e Foz do Iguaçu em março de 2006, no marco do Plano de Contingência acordado entre os países em abril de 2005.

Pode-se afirmar que a intensificação da demanda pelo regime é diretamente relacionada ao recrudescimento da ação fiscal na fronteira na década de 1990, que trouxe tanto impactos positivos (como a melhoria no cumprimento espontâneo das obrigações tributárias e aduaneiras e a diminuição da concorrência desleal, com a apreensão de produtos contrabandeados/descaminhados ou ainda piratas/contrafeitos²⁸) quanto negativos (diminuição da renda da população fronteiriça de ambas as cidades dependente da atividade, visto que o aumento da fiscalização não foi acompanhado de políticas públicas que permitissem a inserção dessas pessoas na economia formal, e sofisticação/profissionalização da atividade delitiva de fronteira, com a descoberta de novas formas e novas vias – essencialmente a fluvial e a aérea – de prosperar a clandestinidade).

Com base nas respostas obtidas nas entrevistas, estima-se que haja aproximadamente 15 mil “sacoleiros” e “laranjas”²⁹ que trabalham de forma ilegal na fronteira entre Foz

28 Entenda-se aqui, na linha do Trips (ou ADPIC – Acordo sobre aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual relacionados ao Comércio), art. 51, “bem com marca contrafeita” como aquele que ostente sem autorização marca idêntica a outra registrada, dificultando a distinção entre estas; e “bem pirateado” como aquele que viole direito autoral ou conexo.

29 Entenda-se por “sacoleiro” a pessoa que adquire mercadorias em Ciudad del Este (em regra, com seus recursos) e as revende no Brasil; e por “laranja” (ou “mula”) aquela pessoa que recebe determinada quantia para cruzar a fronteira com uma mercadoria estrangeira que pertence a terceiro, entregando-a em local determinado no Brasil. Poderíamos sinteticamente dizer que o “sacoleiro” é um comerciante, enquanto o “laranja” é um prestador de serviço.

do Iguazu e Ciudad del Este, os quais têm a percepção de que seu “trabalho” é mais relevante do que a gravidade da ilegalidade cometida. Ao que parece, a consciência da ilicitude é aparentemente atenuada por um componente psicológico (beirando a sociológico) de que a clandestinidade é menos lesiva ao país que o desemprego.

Diante da expressividade do número de “sacoleiros” e da conseqüente pressão social gerada para a legalização da atividade, aliada ao compromisso bilateral referido no início deste tópico, o Poder Executivo sensibilizou-se a ponto de constituir um grupo técnico (com a participação da RFB) que concebeu um modelo normativo, procedimental e informatizado para operacionalização do regime. A primeira iniciativa normativa do Poder Executivo foi a Medida Provisória n. 380, de 28/06/2007, que acabou revogada (por motivos políticos, para desobstruir a pauta de votação) pela Medida Provisória n. 391, de 18/09/2007, posteriormente convertida na Lei n. 11.580, de 27/11/2007. O texto redigido pelo Poder Executivo foi então reproduzido em projeto parlamentar que resultou na Lei n. 11.898, de 08/01/2009.

Contudo, a simples publicação da lei não deu efetividade ao regime, visto que era necessária a conclusão de uma ferramenta informatizada (no caso, brasileira³⁰) que permitisse a transmissão em tempo real dos dados da fatura de venda pelo lojista paraguaio à RFB, assim como o registro de saída na Aduana paraguaia e o de ingresso no Brasil, tudo isso com o intuito de automatizar o fluxo de informação, minimizando a necessidade de conhecimento técnico do “sacoleiro”, sendo a declaração de importação automaticamente gerada no Brasil com base nos dados enviados ao sistema pelos usuários paraguaios.

Gerou-se uma sistemática de importação que aproveita os dados da exportação, evitando-se a redigitação (que apresenta risco de ruído de informação) e a duplicidade de atividades, materializando em procedimento o que Trevisan (2012) denomina de a terceira Lei de Newton, aplicada ao comércio exterior.³¹ A sistemática poderia muito bem ser adaptada e um dia generalizada ao universo de importações brasileiras.

O Sistema RTU começou a operar para cadastramento de operadores brasileiros em 03/01/2011 (módulo cadastramento), e em fevereiro de 2012 passaram a ser possíveis o registro e o controle informatizado de toda a operação, desde a compra no Paraguai até o desembaraço (liberação) da mercadoria no Brasil.

Se antes de 2012 não era possível ir ao Paraguai e adquirir mercadorias para revenda de forma lícita, agora o RTU o permite, com despacho simplificado e pagamento unificado dos tributos federais incidentes, basta que se constitua uma microempresa, habilitando-se perante a RFB a operar no regime.

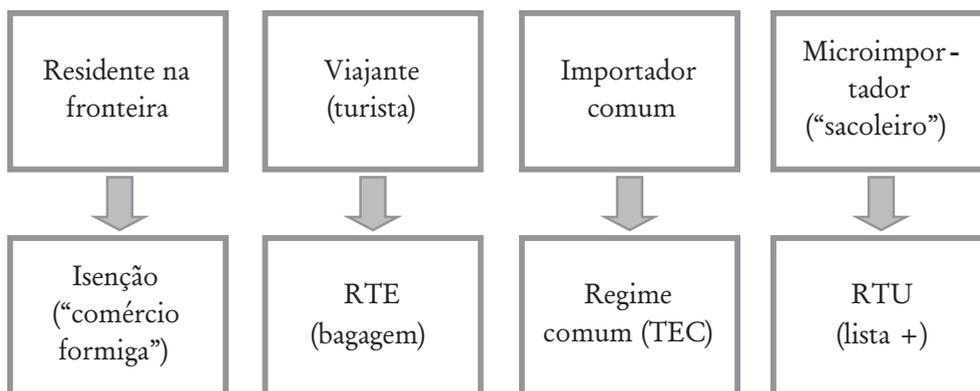
30 Embora as negociações para implementação do regime tenham sido bilaterais, jamais houve um acordo formal entre os países para instituição do regime. Assim como a lei que institui o RTU é totalmente brasileira, o sistema informatizado que o controla também o é. O lojista paraguaio assim como o funcionário da Aduana paraguaia são usuários do sistema brasileiro. Portanto, o sistema brasileiro é pioneiro tanto por ser bilíngue (português/espanhol) quanto por ter usuários (inclusive cadastradores) dos dois países. Para tanto, foram basicamente uniformizadas as legislações da RFB/BR, da SET/PY e da DNA/PY sobre segurança da informação.

31 A cada importação corresponde uma exportação, de mesma intensidade, porém de sentido oposto.

4.4 OS AGENTES ECONÔMICOS TRANSFRONTEIRIÇOS E A TRIBUTAÇÃO

O comércio lícito na fronteira Foz do Iguaçu/Ciudad del Este envolve basicamente quatro situações (pressupondo-se o lado brasileiro como comprador): (a) a do residente brasileiro da região fronteiriça que adquire produtos necessários a sua subsistência na cidade estrangeira vizinha; (b) a do viajante brasileiro que adquire bens incluídos no conceito de bagagem no Paraguai; (c) a do importador comum brasileiro, que promove a entrada no país de mercadoria estrangeira procedente do Paraguai; e (d) a do microimportador habilitado no RTU. Para cada uma dessas figuras existe um tratamento tributário específico, e a análise de tais tratamentos (sintetizada na Figura 2) permite uma melhor visualização da filosofia que norteia o RTU.

Figura 2 – Agentes econômicos transfronteiriços e tributação



Fonte: elaboração dos autores

Na primeira situação, a Lei n. 8.032/1990 (art. 2º, II, "f") concedeu isenção do imposto de importação, estendido ao IPI (art. 3º), à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins (pelo art. 9º, II, "e" da Lei n. 10.865/2004), desde que os bens sejam trazidos do exterior "no comércio característico das cidades situadas nas fronteiras terrestres, destinados à subsistência da unidade familiar".

A IN SRF n. 104/1984, que disciplina o chamado "comércio formiga", esclarece ainda que a isenção é aplicável somente a mercadorias produzidas no país de aquisição ou no Brasil. Fica evidente, no caso, que o agente econômico envolvido (*v.g.*, brasileiro residente em Foz do Iguaçu que adquire alimentos de origem paraguaia ou brasileira em um mercado em Ciudad del Este) não pode comercializar os bens.

No caso de viajante que traz bagagem do exterior, há, da mesma forma, um tratamento tributário específico – o RTE, já mencionado no tópico 2.2 deste estudo. Destaque-se que também aqui é vedada a comercialização, em virtude do próprio conceito de bagagem (Decisão CMC n. 53/2008), que exclui bens que, pela quantidade, natureza ou variedade, permitam presumir importação com fins

comerciais ou industriais (a IN SRF n. 1.059/2010 detalha, em seu art. 33, limites quantitativos e de valor para fruição da isenção relativa a bagagem).

Na importação comum, terceiro caso por nós mencionado, é não só possível, mas usual que se importe para revenda. Contudo, deve o importador obter habilitação na RFB e adotar todas as providências necessárias ao registro da declaração de importação e ao acompanhamento do correspondente despacho (como a classificação de mercadorias, de acordo com as regras do Sistema Harmonizado; a valoração aduaneira, em conformidade com o Artigo VII do Gatt; e o licenciamento da importação, se necessário, pela Secex), procedimentos, em geral, tecnicamente inacessíveis ao “sacoleiro”.

É de se reiterar assim que não se apresentava, antes do RTU, meio lícito viável para que o “sacoleiro” adquirisse mercadorias no Paraguai e as revendesse no Brasil. Essa restrição, aliada à substancial diferença de tributação entre os países e ao elevado fluxo de pessoas na região fronteira Foz do Iguaçu/Ciudad del Este, por certo contribuiu para a crença local generalizada, porém equivocada, de que a prática de tal comércio (como profissão ou como complementação de renda), apesar de ilegal, não era socialmente (e até juridicamente) condenável.

O RTU surge assim como uma alternativa de legalização da atividade do “sacoleiro”, permitindo a importação para revenda direta ao consumidor final, com simplificação do despacho e unificação do pagamento dos tributos federais incidentes, medidas que tornam o processo menos técnico e, por consequência, mais acessível ao público em geral.

Nessa linha, o RTU não tem como alvo nem o viajante, nem o residente na fronteira, nem o grande ou o médio importador. Aliás, recorde-se que o enquadramento como microempresa é condição para o regime.

Como acaba normalmente ficando menos oneroso importar pelo RTU, foram criadas medidas para evitar um deslocamento do eixo das importações comuns para o regime (mediante fracionamento, ocasionando distorções na economia), como a restrição da utilização do RTU a determinados limites (de valor e, eventualmente, quantitativos) e a determinadas mercadorias (lista positiva), assim como a obrigatoriedade de venda direta a consumidor final e o monitoramento do impacto do regime por Comitê (que já foi instituído pela Portaria MDIC n. 18/2010).

4.5 O RTU ATUALMENTE

Em que pese ter sido efetivamente implantado em fevereiro de 2012, o RTU teve sua primeira operação somente em junho do mesmo ano.

Apesar de praticamente toda informação sobre o RTU estar disponível no sítio da RFB (<http://www.receita.fazenda.gov.br/aduana/rtu>), no qual se encontra a

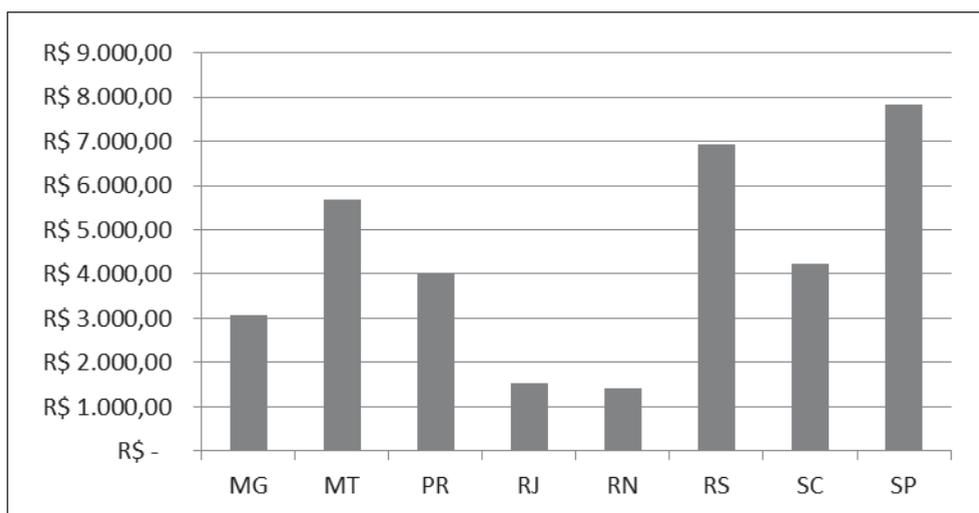
legislação na íntegra, acompanhada de uma cartilha do regime, um detalhamento passo a passo de uma operação, uma seção de perguntas e respostas e informações sobre os documentos e os formulários necessários, as mercadorias admitidas, as microempresas optantes e as lojas de Ciudad del Este cadastradas, entre outras, ainda parece haver uma mescla de falta de conhecimento do regime com receio (pela cultura de fuga do fisco gerada com a clandestinidade).

Até o momento há 529 microempresas brasileiras optantes e 26 lojas paraguaias cadastradas. Já foram realizadas 26 operações de importação ao amparo do regime, somando a importância de R\$ 138.746,56, com recolhimento de R\$ 34.684,69 em tributos federais. O Gráfico 1 mostra a distribuição das microempresas importadoras por unidade da Federação, destacando que São Paulo é o estado com maior volume de importações, seguido pelo Rio Grande do Sul e por Mato Grosso.³²

Nas estatísticas de comércio exterior, sem considerar o RTU, São Paulo também aparece como o principal destino de mercadorias oriundas do Paraguai, constituindo-se naturalmente não só em centro consumidor (pela densidade populacional e pela renda) como em centro distribuidor, devido à sua dinâmica logística e comercial.

O aparecimento do Estado do Rio Grande do Norte na tabela aponta para a existência de microempresários interessados em comercializar produtos adquiridos no regime, principalmente telefones celulares, mesmo em regiões nas quais os custos de transporte³³ em tese se tornariam um empecilho.

Gráfico 1 – Empresas importadoras por unidade da Federação



Fonte: Delegacia da Receita Federal em Foz do Iguaçu (2012)

32 Por município, os principais destinos das mercadorias adquiridas ao amparo do RTU foram Pelotas (RS), São Paulo (SP), Natal (RN), Novo Hamburgo (RS), Chapecó (RS) e Umuarama (PR).

33 A distância rodoviária entre Foz do Iguaçu e Natal é de aproximadamente 4.000 km.

A Tabela 1 apresenta a distribuição das operações nos meses do ano, com os respectivos valores, em reais.

Tabela 1 – Distribuição das operações do RTU por mês

Mês	Quantidade-operações	Total importado (R\$)	Tributos federais (R\$)
Junho	01	763,00	190,72
Agosto	04	36.195,08	9.048,53
Setembro	03	15.758,39	3.939,23
Outubro	07	27.401,86	6.849,91
Novembro	11	58.628,23	14.656,30

Fonte: Delegacia da Receita Federal em Foz do Iguaçu (2012)

O volume atual de operações do RTU é perceptivelmente inferior à expectativa da RFB. A solução tecnológica de vanguarda, até o momento, ainda é subutilizada, e o desconhecimento não só dos procedimentos de operação (em que pese o comentado no início deste tópico), mas das vantagens que o RTU oferece, assim como uma falsa percepção das desvantagens, são os principais fatores a mitigar a proliferação de usuários do incipiente regime. Daí a busca, neste estudo, da indicação das vantagens e das desvantagens do RTU justamente por aqueles que já são operadores do regime.

4.6 VANTAGENS E DESVANTAGENS NA PERCEPÇÃO DOS OPERADORES

Com base nos questionários aplicados a alguns dos principais operadores do RTU, foi possível verificar sua percepção a respeito das vantagens e das desvantagens do regime.

Na visão do microimportador, as vantagens relacionadas, em geral, são: (a) a legalização de sua atividade; (b) a segurança de que a mercadoria vai chegar ao destino final; (c) a tributação em patamar menor que na importação comum; (d) a possibilidade de liberação em quantidades comerciais de produtos como telefones celulares, peças e acessórios para computadores, *tablets* e aparelhos de som para carros; (e) a simplificação no despacho aduaneiro e no pagamento dos tributos; e (f) o baixo risco de pagamento de multa por classificação incorreta da mercadoria importada (previamente cadastrada pelo lojista paraguaio no Sistema RTU). As vantagens apontadas não destoam das indicadas pelos lojistas paraguaios (que acrescentam a facilidade de cadastramento das lojas no Paraguai e o incremento no volume de vendas) e pela Receita Federal do Brasil (que agrega a simplificação do controle, tendo em vista a informatização).

As desvantagens do regime, na percepção do microimportador, são: (a) a burocracia para o cadastramento na Receita Federal; e (b) a ausência na lista positiva de equipamentos mais modernos de informática, como aparelhos *wireless*, e de produtos de bazar, brinquedos, perfumaria e artigos para casa, todos comumente

comercializados no Brasil. Os lojistas paraguaios fazem coro a essa segunda desvantagem, indicando que a abrangência da lista positiva ainda é tímida. Por fim, na percepção da RFB, apontou-se que o regime ainda está aquém das expectativas, não guardando compatibilidade com o esforço expendido em sua criação.

Percebeu-se nitidamente que o fator mais desmotivador entre os microempresários é a excessiva restrição na lista positiva, que hoje não inclui os produtos que têm maior giro comercial, o que minimiza os lucros e dificulta a concorrência com empresas de maior porte.

A RFB, em relação a tal fator, informa que o Comitê de Monitoramento do RTU acompanha e avalia as operações periodicamente e elabora relatórios trimestrais, que apontam as necessidades de aprimoramento do regime. Nesse contexto, podem ser efetuadas restrições adicionais ou ampliações de escopo, de acordo com os impactos identificados na economia nacional brasileira.

É importante destacar ainda que o princípio que norteou a elaboração da lista foi a proteção da indústria nacional. Assim, o tema deve ser estudado com ponderação, buscando-se uma melhor solução para eventual conflito de interesses entre representantes da indústria nacional e microempresários.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Regime de Tributação Unificada é indubitavelmente uma potente ferramenta de incentivo à legalização do comércio levado a cabo na fronteira Foz do Iguaçu/Cuidad del Este.

O RTU alinha-se ainda às melhores práticas de gestão pública, porque incentiva o cumprimento espontâneo de obrigações tributárias e aduaneiras e ajuda tanto na questão da transparência em relação ao recolhimento dos tributos quanto na empregabilidade da população.

A implantação do RTU ainda é recente, e, portanto, são importantes as avaliações iniciais, como a aqui traçada, para o aprimoramento da sistemática de operação do regime do sistema e o apaziguamento de eventuais interesses conflitantes entre as partes envolvidas.

Tratando-se mais especificamente da revisão da lista positiva, uma das questões que, de acordo com o aqui exposto, tende a ganhar corpo, crê-se que a solução repousa em contemplar ao mesmo tempo a afetação da produção industrial nacional e a viabilidade da atividade comercial do microimportador.

É nesse equilíbrio que se pode incentivar a formalização do comércio fronteiriço, diminuindo o contrabando/descaminho e ainda aumentando a arrecadação tributária.

REFERÊNCIAS

- ALBARRACÍN, Héctor Guillermo Vidal. **Delitos aduaneros**. 3. ed. Corrientes/Argentina: Mave, 2010.
- BASALDÚA, Ricardo Xavier. **Mercosur y derecho de la integración**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1999.
- CARLUCCI, José Lence. **Uma introdução ao direito aduaneiro**. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001.
- COELHO, Flávio José Passos. **Facilitação comercial: desafio para uma Aduana moderna**. São Paulo: Aduaneiras, 2008.
- DORFMAN, A.; ROSES, G. T. B. Regionalismo fronteiriço e o “acordo para os nacionais fronteiriços brasileiros uruguaios”. In: OLIVEIRA, T. C. M. de (Org.). **Território sem limites: estudo sobre fronteiras**. Campo Grande: UFMS, 2005.
- FOLLONI, André Parmo. **Tributação sobre o comércio exterior**. São Paulo: Dialética, 2005.
- KUME, Honório; PAINI, Guida. Mercosul: o dilema entre união aduaneira e área de livre comércio. **Revista de Economia Política**, n. 25 (4), 2005.
- JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. **O contrabando: uma revisão de seus fundamentos teóricos**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.
- LASCANO, Julio Carlos. Aduanas: de la facilitación del comercio a la tentación del proteccionismo. In: PONCE, Andrés Rohde (Coord.). **Crisis financiera global: impactos en la actividad aduanera**. Reunión Mundial de Derecho Aduanero. México: IIFA, 2010.
- LIMA, Sérgio Luiz Messias. **O acompanhamento tributário: um novo paradigma em fiscalização para a Receita Federal do Brasil**. Escola de Administração Fazendária (Esaf). Monografia premiada. Brasília, 2007.
- LOPES, Patrícia Vitti; MORINI, Cristiano. Regimes aduaneiros especiais de exportação: uma comparação entre exportação temporária, entreposto aduaneiro na exportação e Dac – Depósito Alfandegado Certificado. **Rev. de Negócios Internacionais**, Piracicaba, 4(6), p. 39-45, 2006.
- MEIRA, Liziane Angelotti. **Regimes aduaneiros especiais**. São Paulo: IOB, 2002. _____ . Integração regional e tributos sobre o comércio exterior no Mercosul. **Revista da PGFN**, Brasília, PGFN, v. 1, n. 2, jul.-dez. 2011.
- MENDONÇA, C. **Impactos de processos de integração em zonas de fronteira: o crescimento dos fluxos comerciais e o desenvolvimento em cidades-gêmeas do Mercosul**. Brasília: Centro de Pesquisa e Pós-Graduação sobre as Américas, 2009 (Série Ceppac).

MORINI, Cristiano; LEOCI, Gustavo. **Logística internacional segura**: operador econômico autorizado e a gestão de fronteiras no século XXI. São Paulo: Atlas, 2011.

ODDONE, Nahuel; SAUSI, José Luis Rhi. La cooperación transfronteriza entre las unidades subnacionales del Mercosur. **Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas de la Universidad de Nariño**, v. XI, n. 2 (2º sem. 2010).

OLIVEIRA, T. C. M. Tipologia das relações fronteiriças: elementos para o debate teórico-prático. In: OLIVEIRA, T. C. M. de (Org.) **Território sem limites**: estudo sobre fronteiras. Campo Grande: UFMS, 2006.

PÉREZ, Miguel Cabello; GONZÁLEZ, José Miguel Cabello. **Procedimientos aduaneros I**. Madrid: Taric, 2004.

PONCE, Andres Rohde. **Derecho aduanero mexicano**. v. 2. Cidade do México: Isef, 2000.

NOVOA, César Garcia. El IVA y el comercio internacional: especial referencia a la problemática de la Unión Europea. In: TÓRRES, Heleno Taveira. **Comércio internacional e tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

RATTI, Bruno. **Comércio internacional e câmbio**. 11. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2008.

REZENDE, Fernando. **Globalização, federalismo e tributação**. 3º Curso de Relações Fiscais Intergovernamentais. Brasília: Esaf, 2000.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). Sítio web. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Aduana>>. Acesso em: 12/12/2012.

SOSA, Roosevelt Baldomir. **A Aduana e o comércio exterior**. São Paulo: Aduaneiras, 1996.

TREVISAN, Rosaldo. Os regimes aduaneiros brasileiros e a Convenção de Kyoto revisada. In: MENEZES, Wagner (Coord.). **Estudos de direito internacional**. v. 11. Curitiba: Juruá, 2007.

_____. **Atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro**. Dissertação (Mestrado), Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Curitiba, 2008.

_____. A revisão aduaneira de classificação de mercadorias na importação e a segurança jurídica: uma análise sistemática. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (Coord.). **Tributação e direitos fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo: Saraiva, 2012.

UTEPI. **Negocios en el Paraguay**: elementos del costo país. Cooperación de la Organización de las Naciones Unidas para el Desarrollo. Disponível em: <http://www.mic.gov.py/images/costo_pais_paraguay.pdf>. Acesso em: 12/12/2012.

APÊNDICE

Perguntas aos auditores da RFB em Foz do Iguaçu

1. Como começou o projeto do RTU?
2. Qual o principal objetivo do RTU?
3. Inicialmente, o projeto teve alguma preocupação com evasão de divisas?
4. Existiu um estudo prévio para segmentar o público-alvo do RTU?
5. Houve alguma parceria com o governo paraguaio?
6. A RFB tem projetos para aplicar o RTU em outras regiões de fronteira?
7. Qual a expectativa em relação ao número de operações do RTU?
8. A lista positiva será revisada periodicamente?

Perguntas aos microempresários varejistas

1. A microempresa já utilizou o RTU?
2. Em caso negativo da resposta acima, por que ainda não utilizou?
3. Em sua opinião, quais as vantagens que apresenta o RTU?
4. Qual produto poderia ser incluído na lista positiva do RTU?

Perguntas aos lojistas paraguaios

1. Como foi a implantação do Sistema RTU na empresa?
2. Qual a principal dificuldade durante a implantação do Sistema RTU?
3. Houve problema para a classificação dos produtos vendidos?
4. Qual sua opinião em relação à lista positiva?

Dissolução irregular e responsabilidade tributária dos gestores de sociedades empresárias

Alisson Fabiano Estrela Bonfim

Procurador da Fazenda Nacional, em exercício na Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional, em Brasília-DF
Especializado em direito tributário pela Escola Superior de Administração Fazendária (Esaf)

Resumo

A dissolução irregular pode ser compreendida como o desaparecimento da sociedade empresária sem o cumprimento dos requisitos legais obrigatórios à sua extinção, que passa a existir apenas formalmente, mas desprovida de patrimônio suficiente para saldar suas dívidas. A jurisprudência admite a responsabilização de sócios e administradores de sociedades empresárias na hipótese de dissolução irregular, com fundamento no art. 135, III, do CTN. Embora haja certa controvérsia na doutrina, entendemos ser possível tal responsabilização. No que concerne à identificação dos sócios e dos administradores que poderão ser responsabilizados, a posição mais razoável e que melhor equilibra os interesses do Fisco com o entendimento dos tribunais pátrios é no sentido de que tanto o gestor da época do fato gerador quanto o da época da dissolução irregular respondem pelos débitos, a depender do caso concreto. Assim, em regra, apenas os sócios-gerentes e os administradores que o fossem à época da dissolução da empresa respondam por seus débitos fiscais, uma vez que o ilícito que autoriza a responsabilização é a dissolução irregular. Excepcionalmente, possibilita-se a responsabilização dos gestores da época do fato gerador, desde que comprovada a existência de ato ilícito, tal como fraude.

Palavras-chave

Direito tributário. Responsabilidade tributária. Dissolução irregular. Gestores de sociedades empresárias.

Abstract

The irregular dissolution can be understood as the disappearance of the business company without complying with the mandatory legal requirements to their extinction, which comes into existence only formally, but lacks sufficient equity to pay off their debts. The case law supports the accountability of partners and managers of business companies in the event of dissolution irregular, based on art. 135, III,

of the CTN. Although there is some controversy on the doctrine, we believe that accountability is possible. Regarding the identification of partners and managers who may be liable, the more reasonable position and that best balances the interests of the Treasury with the understanding of the courts is patriotic in the sense that both the manager at the time of the triggering event as the time of irregular dissolution liable for debts, depending on the case. Thus, as a rule, only the managing partners and administrators who were at the time of dissolution of the company account for their tax liabilities, since the tort liability is authorizing the dissolution irregular. Exceptionally, to allow the accountability of managers at the time of the triggering event has been proved the existence of tort such as fraud.

Keywords

Tax law. Tax liability. Irregular dissolution. Corporate managers entrepreneurs.

1 INTRODUÇÃO

A responsabilidade tributária dos gestores de sociedades empresárias suscita acalorados debates na doutrina e na jurisprudência sob os mais variados aspectos. Um dos mais relevantes, complexos e polêmicos diz respeito à responsabilidade em decorrência da dissolução irregular da empresa.

Os incisos III e VII do art. 134 do Código Tributário Nacional (CTN) dispõem, respectivamente, que, nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este, nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis, os administradores de bens de terceiros pelos tributos devidos por estes, e os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. O inciso III do art. 135 do mesmo

diploma legal, por seu turno, preconiza que os diretores, os gerentes ou os representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

A par dessas previsões, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) consolidou o entendimento – recentemente cristalizado na Súmula n. 435¹ – de que a dissolução irregular da sociedade empresária também autoriza a responsabilização tributária dos sócios-gerentes e dos administradores.

Não obstante a pacificação do tema no âmbito jurisprudencial, parte da doutrina ainda controverte quanto a tal possibilidade. Os que advogam posição contrária asseveram que a simples dissolução irregular não justifica a atribuição de responsabilidade tributária aos gestores das empresas, pois tal fato pode decorrer de uma série de razões que não lhes poderiam ser imputadas. Ademais, a dissolução irregular não se enquadraria na previsão constante do art. 135 do CTN, na medida em que não é fato gerador de tributo algum, isto é, da dissolução não decorre obrigação tributária nova.

Em outro vértice, mesmo dentre os que se filiam ao entendimento no sentido da admissibilidade da responsabilização dos gestores no caso de dissolução irregular, não há consenso sobre quais sócios e administradores poderiam ser chamados a responder pelas dívidas fiscais das sociedades empresariais. Para alguns, somente os da época do fato gerador do tributo, ainda que não o fossem quando da dissolução da empresa. Para outros, só podem ser responsabilizados os gestores do momento da dissolução, mesmo que não o fossem à época do fato gerador. Uma terceira posição sustenta que, ocorrendo a dissolução irregular da sociedade empresária, somente poderão ser responsabilizados por dívidas tributárias aqueles que eram sócios-gerentes ou terceiros não sócios com poderes de gerência à época do fato gerador do tributo e da dissolução da empresa. Por fim, há uma quarta corrente, segundo a qual tanto o gestor da época do fato gerador quanto o da época da dissolução irregular respondem pelos débitos, em qualquer caso.

Nesse diapasão, este trabalho terá como objetivos principais: (i) investigar se o ordenamento jurídico pátrio admite a dissolução irregular da sociedade empresária como causa de responsabilização tributária de seus gestores; e (ii) avaliar quais dos sócios e dos administradores poderão efetivamente ser responsabilizados.

Como objetivos específicos, por sua vez, buscaremos: (i) explicitar o que seria a dissolução irregular, retratando situações que podem caracterizá-la; e (ii) abordar os posicionamentos da doutrina e dos tribunais pátrios, em especial do STJ.

1 “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.”

Com efeito, a escolha do tema deveu-se à constatação de sua acentuada relevância jurídica, política e social, o que evidencia sua viabilidade científica.

No aspecto jurídico, as questões atinentes à dissolução irregular e à responsabilização dos gestores de sociedades empresárias são extremamente polêmicas, conforme salientamos linhas atrás. Isso se deve, em grande medida, à própria lei, que não permite uma compreensão clara e objetiva do assunto, gerando dubiedades e incertezas. Além disso, o tema em apreço é discutido em milhares de processos judiciais por todo o país, o que avulta a importância do seu estudo.

A relevância política e social, por seu turno, é decorrência do fato de que a cobrança do crédito tributário deve ocorrer de maneira *célere* (quanto menor o tempo de recuperação do crédito menores as chances de esvaziamento patrimonial do devedor), *eficiente* (obtenção dos melhores resultados com o menor dispêndio de recursos humanos, materiais e financeiros) e *legítima* (com observância da legislação pertinente e respeito aos direitos fundamentais do contribuinte).

Ora, na medida em que se investiga a legislação pátria, e, a partir daí, se verifica se a dissolução irregular da sociedade empresária realmente autoriza a responsabilização dos sócios e dos administradores e, em caso positivo, quais destes poderão ser efetivamente responsabilizados, os predicados referidos no parágrafo anterior restam preenchidos, uma vez que a correta identificação do responsável tributário acarreta: (i) celeridade no redirecionamento da execução fiscal e, conseqüentemente, agilidade na recuperação do crédito tributário; (ii) economia processual, evitando-se o dispêndio de recursos humanos, materiais e financeiros com diligências infrutíferas, custas processuais e honorários advocatícios; e (iii) segurança jurídica, tanto para a Fazenda Pública quanto para os gestores de sociedades empresárias.

Nessa senda, buscaremos oferecer os subsídios básicos e essenciais para a compreensão do tema, contribuindo, assim, para o debate de ideias e para o aperfeiçoamento do sistema.

2 CONCEITO E CARACTERIZAÇÃO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR

As sociedades empresárias dissolvem-se nas hipóteses previstas em lei. No caso das sociedades contratuais, o art. 1.033 do Código Civil (CC) prescreve que a sociedade se dissolve, dentre outras hipóteses, quando ocorrer o consenso unânime dos sócios ou a deliberação dos sócios, por maioria absoluta, na sociedade de prazo indeterminado. Tratando-se de sociedades de capital, o art. 206 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, dispõe que a companhia se dissolve, por exemplo, mediante a deliberação da assembleia-geral.

Nesses casos, o caminho normal para a extinção da empresa demanda a observância de uma série de requisitos, didaticamente sintetizados por Araújo (2010, p. 215), nos seguintes termos:

[...] a primeira fase diz respeito à própria dissolução, que é o ato que consiste na deliberação dos sócios de encerrar a sociedade. A segunda fase é a liquidação, quando há a realização do ativo, o pagamento do passivo e a distribuição, entre os sócios, dos valores que, eventualmente, restarem dessa conta. Já a terceira e última fase implica a efetiva extinção, com a desconstituição da pessoa jurídica por meio da baixa respectiva no registro competente.

Não observado esse “caminho natural”, estaremos diante do que se denomina *dissolução irregular* ou *de fato*.

Trata-se a dissolução irregular do desaparecimento da sociedade empresária sem o cumprimento dos requisitos legais obrigatórios à sua extinção, que passa a existir apenas formalmente, mas desprovida de patrimônio suficiente para saldar suas dívidas.

Na mesma trilha, Sussmann (2005) ensina que a dissolução irregular pode ser compreendida como a situação em que a empresa se desativa, ou fisicamente desaparece, sem a observância dos procedimentos inerentes à baixa no registro correspondente, dissipando seus bens sem saldar obrigações pendentes, inclusive fiscais.

Assis, por sua vez, afirma não haver possibilidade de se chegar a uma definição conceitual (fechada e do tipo “só e somente só”) do que seja dissolução irregular para fins de atribuição de responsabilidade aos sócios e aos administradores, mas reconhece a possibilidade de se visualizar algumas situações em que tal responsabilidade aflora, como nas duas seguintes:

- fim das atividades da empresa, com inexistência de bens de sua propriedade e sem qualquer providência por parte dos sócios, quanto à autofalência ou, ao menos, informação junto aos órgãos competentes, sobre a inatividade;
- transferência de quotas da sociedade para terceiros, com registro na Junta Comercial, mas sem registro nos órgãos da administração tributária (ASSIS, 2007, p. 161).

Conforme se nota, a hipótese mais comum de caracterização da dissolução irregular ocorre quando da não localização da empresa no endereço informado em seus registros, em outras palavras, a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes.² Nesse caso, há violação às disposições legais que as obrigam a manterem atualizados seus registros, notadamente

2 Tal situação restou expressamente consignada na recente Súmula n. 435 do STJ: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que *deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes*, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”.

o que dispõem os arts. 1.150 e 1.151 do CC e 32 da Lei n. 8.934, de 18 de novembro de 1994:

Art. 1.150. O empresário e a sociedade empresária vinculam-se ao Registro Público de Empresas Mercantis a cargo das Juntas Comerciais, e a sociedade simples ao Registro Civil das Pessoas Jurídicas, o qual deverá obedecer às normas fixadas para aquele registro, se a sociedade simples adotar um dos tipos de sociedade empresária.

Art. 1.151. O registro dos atos sujeitos à formalidade exigida no artigo antecedente será requerido pela pessoa obrigada em lei, e, no caso de omissão ou demora, pelo sócio ou qualquer interessado.

§ 1º Os documentos necessários ao registro deverão ser apresentados no prazo de trinta dias, contados da lavratura dos atos respectivos.

§ 2º Requerido além do prazo previsto neste artigo, o registro somente produzirá efeito a partir da data de sua concessão.

§ 3º As pessoas obrigadas a requerer o registro responderão por perdas e danos, em caso de omissão ou demora.

Art. 32. O registro compreende:

I – a matrícula e seu cancelamento: dos leiloeiros, tradutores públicos e intérpretes comerciais, trapicheiros e administradores de armazéns-gerais;

II – O arquivamento:

- a) dos documentos relativos à constituição, alteração, dissolução e extinção de firmas mercantis individuais, sociedades mercantis e cooperativas;
- b) dos atos relativos a consórcio e grupo de sociedade de que trata a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;
- c) dos atos concernentes a empresas mercantis estrangeiras autorizadas a funcionar no Brasil;
- d) das declarações de microempresa;
- e) de atos ou documentos que, por determinação legal, sejam atribuídos ao Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins ou daqueles que possam interessar ao empresário e às empresas mercantis;

III – a autenticação dos instrumentos de escrituração das empresas mercantis registradas e dos agentes auxiliares do comércio, na forma de lei própria.

Basta uma certidão do oficial de Justiça atestando que a sociedade não foi encontrada no endereço declarado ao Fisco para que se estabeleça um indício de dissolução irregular. Além dessa hipótese, é possível caracterizar a dissolução irregular por outros meios, como, por exemplo:

- (i) informações da Justiça do Trabalho de que a pessoa jurídica não paga os empregados;
- (ii) quando a pessoa jurídica foi declarada inapta;
- (iii) quando há informação no Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (Sintegra) de que a empresa está inativa; e

- (iv) ausência de declaração do imposto de renda ou apresentação desta na situação de inativa.

Em todos esses casos, depreende-se que a empresa, não obstante formalmente existente, deixou de exercer as atividades para as quais foi constituída e não procedeu às formalidades legais necessárias para sua regular dissolução.

3 DISSOLUÇÃO IRREGULAR E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Há tempos a jurisprudência dos tribunais pátrios, em especial do STJ, vem admitindo a possibilidade de responsabilização de sócios e administradores de sociedades empresárias na hipótese de dissolução irregular, com fundamento no art. 135, III, do CTN, conforme se depreende dos arestos adiante colacionados:

EXECUÇÃO FISCAL. ICM. EMBARGOS. SOCIEDADE POR QUOTAS. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. O SÓCIO-GERENTE, DE ACORDO COM O ART. 135, DO CTN, E RESPONSÁVEL PELAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS RESULTANTES DE ATOS PRATICADOS COM INFRAÇÃO DA LEI, CONSIDERANDO-SE COMO TAL A DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE, SEM O PAGAMENTO DOS IMPOSTOS DEVIDOS. RECURSO PROVIDO. (RESP. 199100014400, ILMAR GALVÃO, STJ – SEGUNDA TURMA, DJ DATA: 29/04/1991 PG: 05258.)

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. SÓCIO-GERENTE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. I – A JURISPRUDÊNCIA DE NOSSOS TRIBUNAIS É COPIOSA NO SENTIDO DE QUE CONSTITUI INFRAÇÃO DA LEI, COM CONSEQUENTE RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE PELOS DÉBITOS FISCAIS DA EMPRESA, COMO DEVEDOR SUBSTITUTO, A DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE, MEDIANTE O DESAPARECIMENTO DA FIRMA QUE FIZERA PARTE. PRECEDENTES. II – RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. (RESP. 199200053653, JOSÉ DE JESUS FILHO, STJ – SEGUNDA TURMA, DJ DATA: 14/03/1994 PG: 04494.)

A *ratio decidendi* desses julgados reside no fato de a legislação exigir dos gestores de empresas a manutenção dos cadastros empresariais atualizados, incluindo-se aí os atos relativos à mudança de endereço dos estabelecimentos e os referentes à dissolução da sociedade, de tal sorte que o descumprimento desse dever pelos sócios-gerentes e pelos administradores corresponde à infração da lei e, portanto, responsabilidade tributária nos termos do art. 135, III, do CTN.

Esse entendimento foi mantido ao longo dos anos, com algumas variações, por aquela Corte Superior, restando pacificado por sua Primeira Seção por ocasião do julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 716.412/PR, cuja ementa a seguir reproduzimos:

TRIBUTÁRIO. NÃO LOCALIZAÇÃO DA EMPRESA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. RESPONSABILIDADE DO GESTOR. ART. 135, III, DO CTN.

1. Hipótese em que o Tribunal *a quo* decidiu pela responsabilidade dos sócios-gerentes, reconhecendo existirem indícios concretos de dissolução irregular da sociedade por “impossibilidade de se localizar a sede da empresa, estabelecimento encontrado fechado e desativado, etc.”.

2. Dissídio entre o acórdão embargado (segundo o qual a não localização do estabelecimento nos endereços constantes dos registros empresarial e fiscal não permite a responsabilidade tributária do gestor por dissolução irregular da sociedade) e precedentes da Segunda Turma (que decidiu pela responsabilidade em idêntica situação).

3. O sócio-gerente que deixa de manter atualizados os registros empresariais e comerciais, em especial quanto à localização da empresa e à sua dissolução, viola a lei (arts. 1.150 e 1.151, do CC, e arts. 1º, 2º, e 32, da Lei n. 8.934/1994, entre outros). A não localização da empresa, em tais hipóteses, gera legítima presunção *iuris tantum* de dissolução irregular e, portanto, responsabilidade do gestor, nos termos do art. 135, III, do CTN, ressalvado o direito de contradita em Embargos à Execução.

4. Embargos de Divergência providos.

(EREsp. 716412/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 12/09/2007, DJe 22/09/2008.)

Conforme asseverado pelo ministro Herman Benjamin, em seu voto condutor:

Parece indiscutível que a dissolução irregular da empresa se dá exatamente nas hipóteses em que o gerente deixa de cumprir as formalidades legais exigidas para o caso de extinção do empreendimento, em especial aquelas atinentes ao registro empresarial.

De fato, é obrigação do sócio-gerente manter atualizados os registros relativos à sua empresa, nos termos dos artigos 1.150 e 1.151 do Código Civil:

[...]

Neste sentido, a Lei dos Registros Mercantis (Lei n. 8.934/1994) exige a manutenção dos dados cadastrais das empresas, incluindo sua localização:

[...]

Assim, nos termos da lei, os gestores das empresas devem manter atualizados os cadastros empresariais, incluindo os atos relativos à mudança de endereço dos estabelecimentos e, especialmente, referentes à dissolução da sociedade.

O descumprimento desses encargos por parte dos sócios-gerentes corresponde, irremediavelmente, à infração da lei e, portanto, responsabilidade tributária nos termos do art. 135, III, do CTN.

Recentemente, o STJ ratificou tal posicionamento ao editar a Súmula n. 435, que assim dispõe:

Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.
(Súmula 435, Primeira Seção, julgado em 14/04/2010, DJe 13/05/2010.)

E o fez novamente quando da apreciação do julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 1.265.124/SP, cujo acórdão recebeu a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO PARA O SÓCIO-GERENTE. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA N. 07/STJ. ARTIGO 543-C, DO CPC. RESOLUÇÃO STJ 8/2008. ARTIGO 557, DO CPC. APLICAÇÃO.

1. O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. Precedentes: RESP. n. 738.513/SC, deste relator, DJ de 18.10.2005; REsp n. 513.912/MG, DJ de 01/08/2005; REsp n. 704.502/RS, DJ de 02/05/2005; EREsp n. 422.732/RS, DJ de 09/05/2005; e AgRg nos EREsp. n. 471.107/MG, deste relator, DJ de 25/10/2004.
2. *In casu*, consta da certidão do Oficial de Justiça (fl. 64): “lá encontrei um imóvel abandonado, parcialmente demolido. Indagando no vizinho [...] a mim declarou que a requerida havia se mudado e que desconhecia onde a mesma se encontrava, motivo pelo qual deixei de citá-la. Em parecer proferido pela Procuradoria Estadual, consta (fls. 65 e 66, do e-STJ): “A executada foi dissolvida de forma irregular, encerrou suas atividades sem proceder à baixa nos órgãos competentes, deixando em aberto débitos para com o estado, conforme certidão do Sr. Oficial de Justiça”.
3. Nada obstante, a jurisprudência do STJ consolidou o entendimento de que “a certidão emitida pelo Oficial de Justiça atestando que a empresa devedora não mais funciona no endereço constante dos assentamentos da Junta Comercial é indício de dissolução irregular, apto a ensejar o redirecionamento da execução para o sócio-gerente, a este competindo, se for de sua vontade, comprovar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder, ou ainda, não ter havido a dissolução irregular da empresa” (Precedentes: REsp. 953.956/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 12/08/2008, DJe 26/08/2008; AgRg no REsp. 672.346/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 18/03/2008, DJe 01/04/2008; REsp. 944.872/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 04/09/2007, DJ 08.10.2007; e AgRg no Ag 752.956/BA, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 05/12/2006, DJ 18/12/2006).
4. Desta sorte, a cognição acerca da ocorrência ou não da dissolução irregular ou de infração à lei ou estatuto pelos aludidos sócios importa no reexame

do conjunto fático-probatório da causa, o que não se admite em sede de recurso especial (Súmula n. 07/STJ).

5. Aplicação do entendimento sedimentado na Súmula n. 83 do STJ, *in verbis*: “Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida”.
6. À luz da novel metodologia legal, publicado o acórdão do julgamento do recurso especial, submetido ao regime previsto no artigo 543-C, do CPC, os demais recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, do CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008).
7. Agravo regimental desprovido.
(AgRg no Ag 1265124/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 11/05/2010, DJe 25/05/2010.)

Vê-se, portanto, que, no âmbito jurisprudencial, é pacífico que a dissolução irregular da sociedade caracteriza ato ilícito apto a ensejar a responsabilização dos sócios-gerentes e dos administradores, e que a certidão do oficial de Justiça atestando que a sociedade não foi encontrada no endereço declarado ao Fisco é prova incidiária de dissolução irregular, estabelecendo uma presunção *juris tantum* em favor do ente tributante. No campo doutrinário, porém, não há consenso.

Machado defende que a liquidação irregular da sociedade empresária gera a presunção da prática de atos abusivos ou ilegais, aptos a gerar a responsabilização dos seus gestores. Eis sua lição:

Em conclusão, a questão em exame pode ser assim resumida: (a) os sócios-gerentes, diretores e administradores de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, ou anônimas, em princípio não são pessoalmente responsáveis pelas dívidas tributárias destas; (b) em se tratando de IPI, ou de imposto de renda retido na fonte, haverá tal responsabilidade, por força da disposição expressa do Decreto-Lei n. 1.736/1979; (c) relativamente aos demais tributos, a responsabilidade em questão só existirá quando a pessoa jurídica tenha ficado sem condições econômicas para responder pela dívida em decorrência de atos praticados com excesso de poderes ou violação da lei, do contrato ou do estatuto; (d) *a liquidação irregular da sociedade gera a presunção da prática desses atos abusivos ou ilegais* (MACHADO, 2005, p. 169 – destaque não original).

Na mesma linha, Coêlho (2008, p. 727) assevera que “a dissolução ou o desfazimento de fato da sociedade, *v.g.*, é infração dolosa. Apropositada a responsabilidade dos sócios”.

Em sentido contrário, porém, Bodnar (2005, p. 130-131) entende que não existe previsão legal de atribuição direta de responsabilidade apenas pela dissolução irregular. De acordo com suas lições: “[...] a simples dissolução irregular não caracteriza ato abusivo, quando não demonstrada a presença dos pressupostos para

responsabilização, especialmente o nexo de causalidade entre o fato (dissolução irregular) e o dano (inadimplemento tributário). É o que também defende Bim (2001, p. 119-144):

Presumir que com a dissolução da sociedade (fenômeno continente) ocorreriam tais requisitos é desconhecer o que ordinariamente acontece, impossibilitando, assim, falar em uma pretensa *presunção hominis*. Instabilidade econômica, calote dos devedores, aumento da carga tributária, desvalorização cambial são apenas alguns dos fatores que ilidem o dolo ou a culpa para caracterizar a responsabilidade tributária dos administradores. Isso desfigura os requisitos para a instituição de uma *presunção* comum ou relativa, se prevista em lei, já que deverá haver gravidade, concordância e precisão no raciocínio que liga o fato conhecido ao desconhecido. Somado a isso, admitir-se que da dissolução irregular da sociedade houve dolo ou culpa por parte dos administradores é inconcebível no Estado de Direito. É que neste há a *presunção* de inocência, que não permite que se presuma a culpabilidade de alguém. Faz-se mister demonstrá-la, ou seja, provar, no mínimo, que houve atos da administração que distraíram o patrimônio do credor em prejuízo do Fisco e que eles decorreram de uma violação do dever de diligência que norteia a gerência de qualquer sociedade.

Deste modo, pelos motivos supraexpostos, caracterizar a dissolução irregular da sociedade como causa suficiente da responsabilidade tributária de terceiros é inconstitucional e ilegal.

Com a devida vênia aos que advogam que a dissolução irregular não acarretaria a responsabilidade tributária dos sócios-gerentes e dos administradores porque tal fato pode decorrer de uma série de razões que não lhes poderiam ser imputadas, pensamos que a tese não se sustenta.

De fato, o exercício da atividade econômica envolve vários riscos, tais como instabilidade econômica, calote dos devedores, aumento da carga tributária, desvalorização cambial, como exemplificados por Bim (2001, p. 119-144), que podem, eventualmente, culminar no insucesso do empreendimento e no conseqüente encerramento das atividades da empresa.

Contudo, a responsabilização dos sócios não advém da mera extinção da empresa, mas da conduta dos sócios e dos administradores que optaram em simplesmente fechar as portas do estabelecimento e dar as costas aos seus credores, ao invés de realizarem a liquidação da sociedade em consonância com os ditames legais ou até mesmo de postular a autofalência, se fosse o caso.

Também no sentido da impossibilidade, Paulsen sustenta que a hipótese de dissolução irregular não se enquadra na previsão constante do art. 135 do CTN, na medida em que não é fato gerador de tributo algum, isto é, da dissolução não decorre obrigação tributária nova, uma vez que, normalmente, se verifica posteriormente aos fatos geradores que implicaram o surgimento dos créditos exigidos na execução fiscal.

Nas suas palavras:

Durante muito tempo, a dissolução irregular foi apontada de modo uníssono como a hipótese mais característica da responsabilização dos sócios com fundamento no art. 135, III, do CTN. O STJ tem precedentes reafirmando que a dissolução irregular configura a responsabilidade e no sentido que inverte o ônus da prova. Mas a hipótese de dissolução irregular, a rigor, não se enquadra na previsão constante do art. 135 do CTN. Isso porque não é fato gerador de tributo algum; da dissolução, propriamente, não decorre obrigação tributária nova. A dissolução irregular é, via de regra, posterior aos fatos geradores que implicaram o surgimento dos créditos exigidos na execução fiscal. [...] O CTN não estabelece solidariedade pelas dívidas fiscais neste caso e a LC 123/2006 estabelece a responsabilidade solidária do sócio apenas na situação de microempresa e empresa de pequeno porte baixada sem o pagamento dos tributos devidos (PAULSEN, 2011, p. 1021-1022).

Esse nos parece ser o argumento mais forte no sentido da impossibilidade de se atribuir responsabilidade tributária aos gestores de sociedades empresárias. Realmente, o *caput* do art. 135 do CTN preconiza que “são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a *obrigações tributárias resultantes* de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, dando a entender que a dívida fiscal deveria necessariamente advir de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Esse raciocínio certamente inviabilizaria a responsabilização de gestores de empresas, pois, como apontado por Paulsen, a dissolução irregular não é fato gerador de tributo algum, e, em regra, é levada a efeito em momento posterior aos fatos geradores que implicaram o surgimento dos créditos exigidos na execução fiscal, não tendo o condão de fazer nascer obrigação tributária nova. Note-se, porém, que esse entendimento levaria à conclusão, a *contrario sensu*, de que a dissolução irregular da sociedade empresária somente justificaria a responsabilização de seus gestores se dela surgisse uma obrigação tributária nova, o que acarretaria a inexorável constatação de que o tributo, no caso, seria originário de um ato ilícito.

Sucedem, porém, que o art. 3º do CTN é claro e expresso ao consignar que o 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. Ora, se o tributo não pode ser decorrência de uma sanção por ato ilícito, como pretender atrelar a dissolução irregular (ato ilícito) ao surgimento de obrigação tributária nova para somente assim possibilitar a responsabilização de sócios e administradores?

Além da impropriedade exposta, tal posição levaria a excluir-se a responsabilidade toda vez que os atos irregulares, violadores da lei ou do estatuto, fossem posteriores à ocorrência do fato gerador do tributo, o que implicaria injustificável redução no alcance da regra jurídica em estudo.

Explicitadas as principais correntes doutrinárias, cumpre-nos agora responder, efetivamente, se é cabível a responsabilização dos sócios-gerentes e dos administradores de sociedades empresariais em decorrência da dissolução irregular; e, caso afirmativo, em qual dispositivo legal se enquadraria tal responsabilidade tributária. Entendemos que a dissolução irregular pode sim acarretar a responsabilidade tributária de sócios e administradores de empresas.

Seja enquadrada na norma de responsabilidade tributária prevista no art. 134, seja na estabelecida no art. 135, a dissolução irregular sobrepõe-se à obrigação tributária para, alterando-a no polo passivo, agregar ao contribuinte de origem (a pessoa jurídica) o responsável tributário solidário (a pessoa física dos sócios). Há aqui a solidariedade entre o contribuinte e o responsável (solidariedade em sentido estrito).

Estamos, portanto, em pleno acordo com o entendimento de Assis (2007, p. 157), segundo o qual:

O excesso de poder ou infração à lei, contrato ou estatuto a que alude o art. 135 até pode se fazer presente no momento inicial, na origem da relação jurídica tributária, que todavia exsurge entre a pessoa jurídica e o Fisco e, somente em momento posterior (quando dado relevo ao excesso de poder ou infração), é modificada, incorporando ao polo passivo da obrigação tributária o responsável.

E mais: como o fato ou circunstância superveniente a acarretar a responsabilidade pode ser posterior ao surgimento da obrigação tributária, administradores e sócios incorporados à sociedade podem ser responsabilizados, se derem causa à insolvência da empresa. O que não pode é o inverso, um sócio que saiu da sociedade antes do fato jurídico tributário ser responsabilizado.

Observe-se, assim, que não é pelo fato de a dissolução irregular ocorrer, em grande parte dos casos, após a ocorrência do fato gerador do tributo que os sócios e os administradores estariam isentos de responsabilidade. Sua conduta ilícita não pode ser desconsiderada pelo ordenamento jurídico, sob pena de se conferir um verdadeiro salvo conduto aos gestores que simplesmente fecharam as portas do estabelecimento sem a observância das formalidades pertinentes, que incluem, dentre outras, o pagamento dos seus credores.

Pensar de modo contrário significaria dizer aos gestores empresariais: “Abram a empresa e exerçam normalmente as atividades. Se a sociedade ficar devendo e não houver como pagar suas dívidas, especialmente as de natureza tributária, fechem as portas, dividam os bens entre os sócios e estará tudo tranquilo. O Fisco não poderá buscar seus bens, porque o encerramento irregular da empresa ocorreu depois do fato gerador dos tributos devidos”. Obviamente, isso não entra na cabeça de ninguém!

De acordo com Paulsen, o correto enquadramento da dissolução irregular como causa de responsabilização dos gestores de sociedades empresárias residirá no art. 50 do CC:

A dissolução irregular faz, isto sim, com que se presuma a confusão de patrimônios, com locupletamento dos sócios, dando ensejo à invocação do Código Civil de 2002: “Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica” (PAULSEN, 2011, p. 1022).

Não reputamos acertado tal entendimento, pois, como visto, a CF/1988 reservou à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a obrigação tributária e contribuintes, o que, evidentemente, afasta a possibilidade de atribuição de responsabilidade por intermédio de lei ordinária.

Nesse sentido, Souza e Funaro (2007, p. 38-64) asseveram:

A reserva de lei complementar impede que a responsabilidade de sócios ou administradores por abuso da personalidade jurídica prevista no Código Civil seja aplicada em matéria tributária. Lei ordinária não pode tratar de sujeição passiva, matéria exclusivamente regulada no Código Tributário Nacional. Essa, aliás, a razão que justificou a revogação do art. 374 do Código Civil, que dispunha sobre a compensação de dívidas fiscais e parafiscais.

Relembramos, por oportuno, que a inconstitucionalidade formal, por estabelecimento de responsabilidade tributária por meio de lei ordinária, foi justamente um dos fundamentos utilizados pelo STF para fulminar o art. 13 da Lei n. 8.620/1993, quando da apreciação do Recurso Extraordinário n. 562.276.

Assis (2007, p. 158-159), por sua vez, aduz que a dissolução irregular se enquadraria nos arts. 134 ou 135 do CTN, a depender da análise do caso concreto, para que se perquiria se o terceiro agiu com culpa ou dolo:

Como a culpa ou o dolo deve ser comprovado, carece uma interpretação casuística. A solução vai depender de cada situação em concreto. Assim, se por um lado é certo que o simples inadimplemento de tributo se constitui infração de lei, somente a análise dos fatos e circunstâncias irá demonstrar se o sócio tinha razões ou não para deixar de efetuar o pagamento.

[...]

Na dissolução irregular de sociedades, por desobediência à legislação civil e comercial, cabe perquirir da atuação de cada pessoa física, especialmente para se a responsabilidade será com base no art. 134 (se comprovada só culpa) ou no art. 135 (se existir dolo).

Note-se que a distinção tem relevo na medida em que o enquadramento no art. 134 restringe a responsabilização à obrigação tributária principal e a limita ao montante do valor do tributo, acrescido de juros e multa de mora, enquanto a aplicação do

art. 135 acarreta a responsabilidade também pelas penalidades por descumprimento da obrigação acessória e pela multa de ofício.

Não obstante a perecuidade da lição exposta, compreendemos que a responsabilização dos gestores de sociedades empresárias em decorrência de dissolução irregular encontra fundamento no art. 135, III, do CTN, consoante se vem aplicando a jurisprudência dos tribunais pátrios. Isso porque não concebemos a dissolução irregular culposa de uma empresa. Pode ocorrer, isto sim – e frequentemente ocorre –, que os gestores, por qualquer motivo (desconhecimento da legislação, mau assessoramento jurídico, contábil, etc.), não tenham a exata noção das consequências advindas da dissolução irregular da empresa, o que, porém, não os exime de responsabilidade, tendo em vista que ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece (Decreto-Lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942, art. 3º).

Com efeito, o fechamento da sociedade empresária sem o cumprimento dos requisitos legais decorre, necessariamente, de uma deliberação de seus gestores nesse sentido. Há, evidentemente, um momento em que os sócios e/ou administradores se reúnem e decidem fechar as portas. Perceba-se, portanto, a existência do dolo, que pode ser específico, quando se tem o intento de encerrar as atividades e dissipar os bens sociais sem saldar as obrigações pendentes, inclusive fiscais; ou eventual, quando, embora não haja tal objetivo, os gestores assumem, com sua conduta, os riscos de produzi-lo.

Advirta-se, porém, que esse entendimento não implica atribuição de responsabilidade objetiva ou de culpa presumida dos gestores empresariais, que poderão perfeitamente se defender no curso do processo de execução fiscal por meio dos competentes embargos, nos termos do art. 16 da LEF, provando que não concorreram para a dissolução irregular da sociedade.

4 A IDENTIFICAÇÃO DOS GESTORES QUE PODEM SER CHAMADOS A RESPONDER PELO DÉBITO FISCAL DA EMPRESA IRREGULARMENTE DISSOLVIDA

No que concerne às microempresas e às empresas de pequeno porte, não há dúvidas, pois o § 5º do art. 9º da LC n. 123, 14 de dezembro de 2006, preconiza que a responsabilidade tributária deve ser atribuída aos sócios da época do fato gerador:

Art. 9º O registro dos atos constitutivos, de suas alterações e extinções (baixas), referentes a empresários e pessoas jurídicas em qualquer órgão envolvido no registro empresarial e na abertura da empresa, dos 3 (três) âmbitos de governo, ocorrerá independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem, sem prejuízo das responsabilidades do empresário, dos sócios ou dos administradores por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção.

[...]

§ 3º No caso de existência de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas referido no *caput* deste artigo, o titular, o sócio ou o administrador da microempresa e da empresa de pequeno porte que se encontre sem movimento há mais de 3 (três) anos poderá solicitar a baixa nos registros dos órgãos públicos federais, estaduais e municipais independentemente do pagamento de débitos tributários, taxas ou multas devidas pelo atraso na entrega das respectivas declarações nesses períodos, observado o disposto nos §§ 4º e 5º deste artigo.

[...]

§ 5º A solicitação de baixa na hipótese prevista no § 3º deste artigo importa responsabilidade solidária dos titulares, dos sócios e dos administradores *do período de ocorrência dos respectivos fatos geradores*.

[...]

Em relação às demais sociedades empresárias, podem ser enumeradas ao menos quatro posições, quais sejam:

- a) só o gestor da época do fato gerador responde pelos débitos;
- b) só o gestor da época da dissolução irregular responde pelos débitos;
- c) só o gestor que o era tanto à época do fato gerador quanto à época da dissolução irregular responde pelos débitos;
- d) tanto o gestor da época do fato gerador quanto o da época da dissolução irregular respondem pelos débitos, em qualquer caso.

A primeira posição sustenta que somente respondem pelos débitos fiscais da empresa irregularmente dissolvida os sócios-gerentes ou os administradores da época do fato gerador. Logo, é irrelevante o fato de não mais exercerem os poderes de gerência à época da dissolução.

Esse foi o posicionamento recentemente adotado pela Segunda Turma do STJ por ocasião do julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 1.394.554/RJ,³ cujo acórdão recebeu a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. REDIRECIONAMENTO. ART. 135 DO CTN. VERIFICADA A DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES.

1. Hipótese em que não se conheceu do Recurso Especial quanto à matéria (arts. 105 e 123 do CTN e art. 6º, § 1º, da Lei de Introdução ao Código Civil), que não foi especificamente enfrentada pelo Tribunal de origem, dada a ausência de prequestionamento.

Incidência, por analogia, da Súmula 282/STF.

³ Relator ministro Herman Benjamin, julgado em 07/06/2011, DJe 10/06/2011 (destaques nossos).

2. O redirecionamento da Execução Fiscal para o sócio-gerente da empresa é cabível apenas quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa, não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias.
3. *Verificada a dissolução irregular da empresa, o redirecionamento da Execução Fiscal somente é possível contra o sócio-gerente da sociedade à época do fato gerador, o que não ocorre no caso dos autos.*
4. Agravo Regimental não provido.

Note-se que a posição em exame finda por atribuir responsabilidade ao gestor pelo simples inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade, desconsiderando que o ilícito que autoriza a responsabilização é a dissolução irregular.

Sucedo, porém, que o STJ não admite, como visto, o simples inadimplemento de obrigações tributárias como circunstância apta a acarretar a responsabilidade do gestor, sendo indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa, posição essa pacificada por ocasião do julgamento do Recurso Especial n. 1.101.728/SP, submetido ao regime do art. 543-C do CPC e, posteriormente, ratificada pela edição da Súmula n. 430/STJ.

Ora, se o gestor não concorreu de forma alguma para a dissolução irregular, isto é, se não existe um liame entre sua conduta e a dissolução da empresa, resta evidente que sua responsabilidade decorrerá do mero inadimplemento tributário, servindo a dissolução apenas como gatilho para o redirecionamento da execução fiscal.

Nesse sentido, confira-se o excerto do voto condutor proferido pelo ministro Hamilton Carvalhido no julgamento dos Embargos de Divergência no Agravo de Instrumento n. 1.105.993/RJ:

Ocorre, porém, que julgando o REsp. n. 1.101.728/SP, também submetido ao regime do artigo 543-C do Código de Processo Civil, da relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, DJe 23/03/2009, a Primeira Seção referendou o posicionamento, já reiteradamente adotado, no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional.

[...]

Desse modo, não constituindo a mera falta de pagamento do tributo fato que acarreta, por si só, a responsabilidade do sócio e restando incontroverso no acórdão embargado que, à época da dissolução irregular da sociedade, o ora embargante não figurava como sócio-gerente, é incabível o redirecionamento do executivo fiscal contra ex-sócio tão somente porque era gerente ao tempo do fato gerador, se ele já não o era quando da dissolução irregular.

É que a responsabilidade pessoal do administrador em casos tais não decorre da ausência de pagamento do débito per se, mas da própria dissolução irregular, que não se lhe pode imputar. (destacamos)

De acordo com a segunda posição, por seu turno, somente o gestor da época da dissolução irregular responde pelos débitos fiscais da empresa. Nas palavras de Paulsen (2010, p. 311): “Só podem ser responsabilizados pela dissolução irregular os gerentes que lhe deram causa, ou seja, os gerentes por ocasião da própria dissolução”.

Essa solução parece imune às críticas. Se, de fato, o ilícito que autoriza a responsabilização dos sócios-gerentes e dos administradores é a dissolução irregular, nada mais natural e lógico que apenas os que o fossem à época da dissolução respondam pelos débitos fiscais da empresa.

Não obstante a lógica do raciocínio, a adoção irrestrita e desmedida dessa teoria daria guarida a uma fraude comumente observada em processos judiciais de execução fiscal, consubstanciada na utilização de “laranjas” ou “testas de ferro”, isto é, de indivíduos desprovidos de patrimônio que ingressam nos quadros sociais apenas para figurar como responsáveis pela dissolução irregular com o objetivo de frustrar os credores, em especial o Fisco, e blindar o patrimônio dos verdadeiros sócios da pessoa jurídica.

Passando à terceira posição, temos que somente o gestor que o era tanto à época do fato gerador quanto à época da dissolução irregular responde pelos débitos da sociedade empresária. Perceba-se que esse entendimento é bem mais restritivo que os anteriores. Não basta que o sócio-gerente ou o administrador ostente tal condição apenas à época do fato gerador, tampouco apenas no momento da dissolução irregular, é indispensável que esteja presente nos dois momentos. Dito de outro modo: o redirecionamento só é possível quanto ao gestor que promoveu a dissolução irregular e, cumulativamente, tenha administrado a sociedade quando do não adimplemento do tributo. Esse posicionamento é o que, atualmente, predomina no STJ, conforme atestam os julgados adiante reproduzidos:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE POSTERIOR À RETIRADA DO SÓCIO-GERENTE. INCABIMENTO.

1. *O redirecionamento da execução fiscal, na hipótese de dissolução irregular da sociedade, pressupõe a permanência do sócio na administração da empresa ao tempo da ocorrência da dissolução.*
2. Precedentes de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção.
3. Embargos de divergência acolhidos.

(EAg 1105993/RJ, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Seção, julgado em 13/12/2010, DJe 01/02/2011.) (destacamos)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE EMPRESÁRIA EXECUTADA DISSOLVIDA IRREGULARMENTE, POR PRESUNÇÃO. RESPONSABILIZAÇÃO DE SÓCIOS QUE NÃO

INTEGRAVAM O QUADRO SOCIETÁRIO À ÉPOCA DO FATO GERADOR. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS DO ART. 135, III, DO CTN.

1. Caso em que se discute a responsabilidade tributária de sócios por dívida fiscal constituída em época que não integravam o quadro societário da sociedade empresária executada, considerada pelo acórdão recorrido, por presunção, irregularmente dissolvida.

2. Agravo regimental no qual se sustenta: (i) inaplicabilidade da Súmula n. 7 do STJ ao caso; e (ii) que a dissolução irregular da sociedade empresária executada enseja a responsabilidade dos sócios, mesmo que venham a integrar o quadro societário após a constituição da dívida executada.

3. No caso, o acórdão recorrido não consignou que houve a sucessão empresarial, mas tão somente que duas novas sócias foram admitidas no quadro social da sociedade empresária. Nesse contexto, não há como inferir violação ao art. 133 do CTN, pois para se chegar à conclusão de que houve a sucessão empresarial necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório, o que, em sede de recurso especial, não é possível, à luz do entendimento sedimentado na Súmula n. 7 do STJ.

4. *“O pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da sociedade executada, pressupõe a permanência de determinado sócio na administração da empresa no momento da ocorrência dessa dissolução, que é, afinal, o fato que desencadeia a responsabilidade pessoal do administrador. Ainda, embora seja necessário demonstrar quem ocupava o posto de gerente no momento da dissolução, é necessário, antes, que aquele responsável pela dissolução tenha sido também, simultaneamente, o detentor da gerência na oportunidade do vencimento do tributo. É que só se dirá responsável o sócio que, tendo poderes para tanto, não pagou o tributo (daí exigir-se seja demonstrada a detenção de gerência no momento do vencimento do débito) e que, ademais, conscientemente, optou pela irregular dissolução da sociedade (por isso, também exigível a prova da permanência no momento da dissolução irregular)”* (EDcl nos EDcl no AgRg no REsp. 1.009.997/SC, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 02/04/2009, DJe 04/05/2009).

5. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp. 1153339/SP, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 17/12/2009, DJe 02/02/2010.) (destaque não original)

Como se nota, de todas as posições expostas, essa é, sem dúvida, a que mais dificulta a responsabilização dos gestores empresariais. Com efeito, a dinâmica da vida societária muitas vezes faz com que o gestor da época do fato gerador não seja o mesmo do momento da dissolução irregular, e vice-versa, praticamente inviabilizando qualquer tentativa de incursão no patrimônio dos sócios e dos administradores.

Não fosse o bastante, o entendimento em exame padece da mesma deficiência apontada na posição anterior, isto é, a possibilidade de albergar inúmeras fraudes: basta que o sócio-gerente da época do fato gerador coloque um “laranja” em seu lugar no quadro societário e encerre as atividades empresariais para que seu patrimônio seja, ao menos momentaneamente, salvaguardado. Até que se desvende e se prove

a fraude, corre-se o risco de evasão patrimonial, com a consequente frustração dos credores.

Nas palavras de Lacerda (2010, p. 355):

Ora, a referida corrente não se afigura a mais acertada, uma vez que vem em benefício daqueles que, responsáveis pelo inadimplemento do tributo, na tentativa de eximir-se do crédito transferem suas quotas, e os sócios que as adquirem, como não detinham essa qualidade no momento do fato gerador, podem extinguir irregularmente a sociedade sem que lhes seja atribuída nenhuma responsabilidade.

De acordo com a quarta posição, tanto o gestor da época do fato gerador quanto o da época da dissolução irregular respondem pelos débitos, em qualquer caso. Trata-se de entendimento mais flexível e favorável aos interesses do Fisco, na medida em que lhe permite, na hipótese de dissolução irregular, responsabilizar os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época do fato gerador do tributo, ainda que não o fossem quando da dissolução da empresa, e vice-versa.

A ideia subjacente é que os sócios-gerentes ou terceiros não sócios com poderes de gerência à época do fato gerador, com sua conduta de não efetuar o pagamento dos tributos devidos pela empresa, contribuíram, de forma decisiva, para o aumento de seu passivo e, consequentemente, para sua dissolução irregular. Além disso, não se pode olvidar que as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública com o escopo de afastar a responsabilidade pelo pagamento de tributo, nos termos do art. 123 do CTN:⁴

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Também deveriam responder pelo débito aqueles que, apesar de não integrarem a empresa quando do fato gerador do tributo, estavam na condição de sócios-gerentes ou terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução irregular, tendo em vista que a conduta ilícita causadora de dano ao erário seria uma só, composta por pelo menos dois atos: o não pagamento do tributo pelos gestores da época do fato gerador, que se retiraram da empresa antes de sua dissolução irregular, e a postura dos sócios-gerentes ou de terceiros não sócios com poder de gerência que ingressaram na sociedade após o fato gerador e a extinguíram irregularmente, sendo certo que se deveria presumir que aqueles que ingressaram na empresa após o fato

4 “No tocante aos débitos tributários anteriores à cessão das cotas sociais, o ulterior desligamento do executado, que era sócio ao tempo do fato gerador, não exclui sua responsabilidade tributária por sucessão de obrigações, desde que verificadas as hipóteses do art. 135, III, do CTN, *baixa vista que as convenções particulares acerca da responsabilidade tributária não são oponíveis à Fazenda Pública*” (TRF-1ª Região – AC 2009.01.99.036573-5/MG, Rel. Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, Oitava Turma, e-DJF1, p. 496 de 23/10/2009). (destacamos)

gerador do tributo tinham conhecimento da existência, em nome desta, de débitos tributários em aberto e, apesar disso, dissolveram a sociedade irregularmente sem saldar o passivo tributário.

Com base nos argumentos explicitados, consubstanciados na Nota PGFN/CDA n. 1.184/2009 e no Parecer PGFN/CRJ n. 40/2010, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) editou a Portaria n. 180, de 25 de fevereiro de 2010, dispondo sobre a atuação no tocante à responsabilização de codevedores, cujo art. 2º prescrevia o seguinte:

Art. 2º A inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações a seguir:

I – excesso de poderes;

II – infração à lei;

III – infração ao contrato social ou estatuto;

IV – dissolução irregular da pessoa jurídica.

Parágrafo único. Na hipótese de *dissolução irregular* da pessoa jurídica, os *sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador*, deverão ser considerados responsáveis solidários.

A partir dessa portaria, ao se depararem com execuções fiscais com indícios de dissolução irregular, notadamente certidão exarada por oficial de Justiça atestando não ter localizado a empresa no endereço informado, os procuradores da Fazenda Nacional deveriam considerar como responsáveis solidários os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador.

Sucede, porém, que o entendimento fazendário não encontrou ressonância no Judiciário, que se mostrou refratário ao redirecionamento do executivo fiscal em desfavor do sócio-gerente ou do administrador da época do fato gerador, visto que este não concorreu de forma alguma para a dissolução irregular, não podendo, portanto, ser responsabilizado pelos débitos fiscais da empresa.

Percebe-se, portanto, que todas as teorias apresentadas anteriormente possuem deficiências, razão pela qual a Fazenda Nacional constatou a necessidade de buscar uma posição que preservasse seus interesses, respeitasse os direitos dos contribuintes e observasse os entendimentos predominantes na jurisprudência dos tribunais superiores pátrios.

Com foco nessa ideia, estudos desenvolvidos em parceria pela PGFN e pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) possibilitaram o surgimento de uma quinta vertente, no sentido de que tanto o gestor da época do fato gerador quanto o da época da dissolução irregular respondem pelos débitos, *a depender do caso concreto*.

Segundo tal posicionamento, em regra, apenas os sócios-gerentes e os administradores que o fossem à época da dissolução da empresa respondem por seus débitos fiscais, uma vez que o ilícito que autoriza a responsabilização é a dissolução irregular. Até aí, nenhuma diferença em relação à segunda posição. A grande distinção reside no fato de, excepcionalmente, ser possível a responsabilização dos gestores da época do fato gerador, desde que comprovada a existência de ato ilícito, tal qual fraude.

Resolve-se, assim, o multicitado problema dos sócios “laranjas” ou “testas de ferro”, pois, pelo entendimento em tela, seria possível desconsiderar a alteração societária fraudulenta e responsabilizar os verdadeiros sócios, isto é, aqueles que verdadeiramente conduzem os destinos da empresa.

Creemos que a posição em exame é, de fato, a mais razoável e a que melhor equilibra os interesses do Fisco com o entendimento dos tribunais pátrios, conferindo maior segurança jurídica ao nebuloso sistema de responsabilidade tributária delineado no CTN. Não é por outra razão que a PGFN, revendo seu posicionamento anterior, o adotou, alterando o parágrafo único do art. 2º da Portaria n. 180/2010,⁵ que passou a ostentar a seguinte redação:

Parágrafo único. Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, deverão ser considerados responsáveis solidários:

I – os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução irregular;

II – os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução irregular, bem como os à época do fato gerador, quando comprovado que a saída destes da pessoa jurídica é fraudulenta.

Trata-se, sem dúvida, de um grande passo na racionalização das atividades da instituição, evitando-se a interposição de recursos fadados ao insucesso, bem como a condenação da União ao pagamento de honorários advocatícios em decorrência de redirecionamentos indevidos de execuções fiscais.

5 QUESTÕES PROCEDIMENTAIS

Não obstante o último posicionamento exposto seja efetivamente o mais razoável, um importante questionamento dele avulta: como comprovar a fraude na execução fiscal? O tema é polêmico e, certamente, comportaria um trabalho específico para abordá-lo com a profundidade merecida. Por hora, limitar-nos-emos a delinear as duas principais vertentes sobre a questão, a fim de não desbordarmos dos objetivos deste estudo.

A primeira vertente, capitaneada por Paulsen, sustenta, baseada em doutrina espanhola e alemã, que a responsabilidade do terceiro deve: (i) ser necessariamente apurada em processo administrativo no qual reste demonstrada a ocorrência do

⁵ A alteração foi realizada pela Portaria PGFN n. 713, de 14 de outubro de 2011.

pressuposto de fato específico da responsabilidade, oportunizando-se a defesa do responsável; (ii) aguardar o implemento da condição suspensiva consubstanciada pelo inadimplemento e pela insolvência do contribuinte, do que deve ser dada ciência ao responsável; e (iii) ser precedida pela possibilidade de o responsável realizar o pagamento voluntário do débito. Nas suas palavras:

Não há dúvida que não se exige do Fisco que vá a juízo para, em ação de conhecimento, ver reconhecida tal obrigação de terceiro. Mas também não pode haver dúvida quanto à necessidade de o Fisco apurar administrativamente tal responsabilidade, assegurando ao suposto responsável o devido processo legal, o que pressupõe a possibilidade de oferecer defesa administrativa.

[...]

Conforme já destacamos alhures, a exigência de um ato administrativo que declare, fundamentadamente, a ocorrência do pressuposto de fato específico da responsabilidade, seja ele qual for, impõe sua efetiva verificação. Assim é que a autoridade terá que analisar os fatos, determinar a ilicitude que tenha contribuído para o surgimento da obrigação ou para o seu inadimplemento e enquadrá-la dentre as hipóteses legais de responsabilização dos gerentes.

[...]

A intimação do responsável acerca do ato de declaração de responsabilidade impõe-se para assegurar-lhe a possibilidade de defesa. Mas, além disso, deve ser oportunizado ao responsável o pagamento voluntário do crédito tributário.

[...]

Não é possível, pelo fato de se designar o terceiro como “responsável tributário”, subtrair-lhe a possibilidade de pagamento voluntário no prazo administrativo de 30 dias contados do momento em que, já esgotada a discussão administrativa da responsabilidade que lhe tenha sido imputada, seja cientificado de que a cobrança contra o contribuinte restou frustrada, remanescendo débito a ser satisfeito (PAULSEN, 2011, p. 111-132).

Note-se, portanto, que, em apertada síntese, a ideia consiste em instaurar um processo administrativo no escopo de apurar a responsabilidade do terceiro, com a possibilidade de utilização dos meios e dos recursos inerentes, contraditório e ampla defesa, e, ao final, caso se tenha decidido pela responsabilização, conferir ao responsável prazo de trinta dias para o pagamento do débito, sob pena de inscrição em dívida ativa.

No ponto, cumpre noticiar recente decisão proferida pela Segunda Turma do STF, que entendeu, por unanimidade, que os sócios só podem ser responsabilizados se tiverem participado do processo administrativo que discutiu a cobrança dos tributos, devendo ser aplicados os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório desde a fase administrativa. Eis a ementa do acórdão:

EMENTA: AGRADO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE CORRETA CARACTERIZAÇÃO JURÍDICA POR ERRO DA AUTORIDADE FISCAL. VIOLAÇÃO DO CONTRADITÓRIO, DA AMPLA DEFESA

E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. INEXISTÊNCIA NO CASO CONCRETO. Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em favor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários, etc.). Porém, no caso em exame, houve oportunidade de impugnação integral da constituição do crédito tributário, não obstante os lapsos de linguagem da autoridade fiscal. Assim, embora o acórdão recorrido tenha errado ao afirmar ser o responsável tributário estranho ao processo administrativo (motivação e fundamentação são requisitos de validade de qualquer ato administrativo plenamente vinculado), bem como ao concluir ser possível redirecionar ao responsável tributário a ação de execução fiscal, independentemente de ele ter figurado no processo administrativo ou da inserção de seu nome na certidão de dívida ativa (Fls. 853), o lapso resume-se à declaração lateral (*obiter dictum*) completamente irrelevante ao desate do litígio. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (RE 608426 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 04/10/2011, DJe-204 DIVULG 21/10/2011 PUBLIC 24/10/2011 EMENT VOL-02613-02 PP-00356.)

Em contraposição, Campos, apesar de reconhecer a dificuldade em solucionar a questão, notadamente em razão das deficiências do sistema brasileiro, considera absurda a instauração de um processo de conhecimento no bojo da execução fiscal ou mesmo de um processo administrativo, com a finalidade de apurar a responsabilidade do gestor, dada sua total incompatibilidade com a natureza do processo executivo. De acordo com sua lição:

Uma análise mais detida da questão revela que o redirecionamento da execução fiscal contra o gestor da sociedade acaba numa encruzilhada: a produção de provas (da prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto), hoje exigida do Fisco, é incompatível com a natureza do processo executivo. Com efeito, parece absurdo abrir, dentro do processo de execução, um processo de conhecimento (declarativo) destinado a aferir (inclusive por meio de produção de provas) a responsabilidade do gestor. Tampouco parece fazer sentido a paralisação do processo judicial instaurado contra a pessoa jurídica para que a Fazenda instaure processo administrativo destinado a apurar a responsabilidade do gestor.

Como visto, houve a passagem de um sistema de responsabilidade objetiva, em que os gestores respondiam sempre pelas dívidas sociais não honradas, para um sistema de responsabilidade subjetiva fundada na prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei. Ao mesmo tempo, na execução fiscal, não há presunção de culpa dos gestores, nem se conhece o mecanismo pelo qual a administração poderia produzir a prova da ocorrência de infração à lei: deve iniciar um processo administrativo para apuração de responsabilidade? Cabe instaurar um processo de conhecimento dentro do processo de execução?

Enfim, conclui-se que, no Brasil, com exceção dos casos de dissolução irregular, apenas se sabe que é a Fazenda quem deve provar, mas não se pode afirmar, com um mínimo grau de certeza, o que deve provar (o que pode ser considerado

infração à lei) nem como provar (processo administrativo ou judicial). Essa situação kafkiana conduz, na prática, à irresponsabilidade tributária dos gestores, abrindo-se mão de poderoso instrumento de garantia do cumprimento da obrigação tributária e estimulando-se a inadimplência (CAMPOS, 2009, p. 126-127).

Como se observa dessas breves considerações, o problema não é de fácil solução, e o complicado sistema brasileiro de responsabilidade tributária não oferece respostas satisfatórias para o enfrentamento das questões que se colocam e que brevemente estarão às portas do Judiciário.

6 CONCLUSÕES

A dissolução irregular pode acarretar a responsabilidade tributária de sócios e administradores de empresas, com fundamento no art. 135, III, do CTN, consoante vem aplicando a jurisprudência dos tribunais pátrios, pois não concebemos a dissolução irregular culposa de uma empresa. Há, no caso, o dolo, que pode ser específico, quando se tem o intento de encerrar as atividades e dissipar os bens sociais sem saldar as obrigações pendentes, inclusive fiscais; ou eventual, quando, embora não haja tal objetivo, os gestores assumem, com sua conduta, os riscos de produzi-lo.

A norma de responsabilidade tributária sobrepõe-se à obrigação tributária para, alterando-a no polo passivo, agregar ao contribuinte de origem (a pessoa jurídica) o responsável tributário solidário (a pessoa física dos sócios). Tal raciocínio é válido, diga-se de passagem, mesmo entre aqueles que sustentam o enquadramento da dissolução irregular no inciso VII do art. 134 do CT.

Não se defende a atribuição de responsabilidade objetiva ou de culpa presumida dos gestores empresariais, os quais poderão defender-se no curso do processo de execução fiscal utilizando competentes embargos.

A posição mais razoável e que melhor equilibra os interesses do Fisco com o entendimento dos tribunais pátrios, desenvolvida com base em estudos levados a efeito pela PGFN e pela RFB, é no sentido de que tanto o gestor da época do fato gerador quanto o da época da dissolução irregular respondem pelos débitos, a depender do caso concreto.

Assim, em regra, apenas os sócios-gerentes e os administradores que o fossem à época da dissolução da empresa respondem por seus débitos fiscais, uma vez que o ilícito que autoriza a responsabilização é a dissolução irregular. Mas, excepcionalmente, possibilita-se a responsabilização dos gestores da época do fato gerador, desde que comprovada a existência de ato ilícito, tal qual fraude.

No que concerne às microempresas e às empresas de pequeno porte, não há dúvidas, pois o § 5º do art. 9º da LC n. 123/2006 preconiza que a responsabilidade tributária deve ser atribuída aos sócios da época do fato gerador.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. Os meios de prova para a caracterização da dissolução irregular de sociedades com fins de responsabilização de seus representantes legais: críticas à jurisprudência do STJ. In: NEDER, Marcos Vinicius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **A prova no processo tributário**. São Paulo: Dialética, 2010.

ASSIS, Emanuel Carlos Dantas de. Arts. 134 e 135 do CTN: responsabilidade culposa e dolosa dos sócios e administradores de empresas por dívidas tributárias da pessoa jurídica. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius. **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2007.

BIM, Eduardo Fortunato. Dissolução irregular da empresa não ensejada a responsabilidade tributária de seus administradores. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 9, n. 41, p. 119-144, nov./dez. 2001.

BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade tributária do sócio-administrador**. Curitiba: Juruá, 2005.

CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães de. **Execução fiscal e efetividade: análise do modelo brasileiro à luz do sistema português**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

LACERDA, Sara de França. O redirecionamento da execução fiscal nos casos de dissolução irregular. In: SANTOS, Herta Rani Teles; DEUSDARÁ, Ingrid Caroline Cavalcante de Oliveira; LACERDA, Sara de França (Coord.). **Execução fiscal: um tema atual sob diferentes olhares**. Brasília: Consulex Edições, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.

_____. O ato declaratório de responsabilidade tributária dos sócios: comentários à Portaria PGFN n. 180/2010. In: SANTOS, Herta Rani Teles; DEUSDARÁ, Ingrid Caroline Cavalcante de Oliveira; LACERDA, Sara de França (Coord.). **Execução fiscal: um tema atual sob diferentes olhares**. Brasília: Consulex Edições, 2010.

_____. Responsabilidade tributária: seu pressuposto de fato específico e as exigências para o redirecionamento da execução fiscal: a doutrina estrangeira, o RE 562.276 e a Portaria PGFN 180/2010. **Revista Ajufergs**, Porto Alegre, n. 7, p. 111-132, 2011.

SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária dos sócios e administradores. **Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)**, São Paulo, n. 137, p. 38-64, fev. 2007.

SUSSMANN, Mário Antônio. As *vexatae quaestiones* da dissolução irregular. **Circulus: Revista da Justiça Federal do Amazonas**, v. 3, n. 5, p. 196-205, jan./jun. 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

Reflexões sobre o gasto público e o crescimento econômico no Brasil e no mundo: contribuições baseadas na revisão integrativa

Valdocéu de Queiroz

PhD em Finanças Corporativas pela Universidade de Salamanca, Espanha

Johan Hendrik Poker Junior

Professor Doutor na Faculdade de Ciências Aplicadas (FCA) e na Universidade Estadual de Campinas (Unicamp)

Resumo

Este artigo tem como principal objetivo apresentar reflexões a respeito da relação entre o gasto público e o crescimento econômico. Estruturado com dados nacionais e internacionais, o estudo possibilitou a identificação das principais variáveis e metodologias utilizadas na literatura, constituindo-se em um significativo instrumento destinado, em especial, à orientação de novas pesquisas e à formulação de políticas públicas facilitadoras do crescimento econômico. O método aplicado, conhecido como revisão integrativa, permite a ampliação do entendimento e a aplicabilidade das evidências oferecidas com base em dados de países desenvolvidos e em desenvolvimento. Os resultados apontam o importante papel desempenhado pelos investimentos públicos como motivadores do crescimento econômico.

Palavras-chave

Gasto público. Crescimento econômico. Revisão integrativa.

Abstract

This paper focuses on the relation between public expenditure and economic growth. Building upon the cross-country data, the study allowed identifying the main variables and methodologies used in the literature, resulting in an important tool to be taken account by researchers and policy decision makers to facilitate economic growth. By using a specific methodology, known as integrative review, the study show evidence to improve understanding and applicability of research findings from developed and developing countries. The results point out the important role played by public investments in contributing to economic growth.

Keywords

Public expenditure. Economic growth. Integrative review.

1 INTRODUÇÃO

Desde a perspectiva teórica, é intuitivo assumir que os gastos públicos influenciam o crescimento econômico. Entretanto, toda teoria depende de pressupostos que podem ser totalmente verdadeiros ou não (SOLOW, 1956). Seguindo essa linha de pensamento, este artigo pretende ampliar a compreensão e a aplicabilidade dos conhecimentos oferecidos pela literatura teórica, combinados com as evidências empíricas a respeito da relação entre o gasto público e o crescimento econômico no Brasil e no mundo.

Conforme pode ser constatado nas seções seguintes, um considerável número de estudos apresenta evidências sobre a correlação entre o gasto público e o crescimento econômico. Alguns trabalhos sugerem que a magnitude do efeito depende da composição do gasto. Também existem pesquisas apontando uma relação positiva até determinado limite (ESCOBAR; POSADA, 2004), apresentando resultado decrescente se os limites forem ultrapassados (inflexão na curva da relação entre gasto público e crescimento econômico). Há pesquisas que indicam uma relação negativa em função de eventual ineficiência do setor público, especialmente em países em desenvolvimento, com o argumento de que grande parte dos recursos públicos é destinada, por exemplo, à defesa e aos pagamentos de juros relativos à dívida pública. Destacam-se ainda estudos que sugerem não existir correlação entre os gastos públicos e o crescimento econômico.

Ainda merece destaque a existência de corrente fundamentada na Lei de Wagner, que sugere a relação de causalidade entre o crescimento econômico e o gasto público, enquanto a abordagem keynesiana relaciona os gastos públicos ao crescimento econômico. Simplificando, para Wagner a causalidade pode ser representada conforme a equação (1); por sua vez, a relação keynesiana pode assumir a expressão definida pela equação (2). Nenhuma delas pode ser vista com simplicidade. A relação gasto e crescimento não é constante e linear ao longo do tempo, existem limites a partir dos quais os acréscimos não são produtivos, além da endogeneidade observável nas relações das variáveis.

$$PIB \rightarrow G \quad (1)$$

$$G \rightarrow PIB \quad (2)$$

onde PIB é o Produto Interno Bruto e G, os gastos do governo.

Nesse contexto, este artigo pretende apresentar reflexões a respeito da relação entre o gasto público federal e o crescimento econômico no Brasil e no mundo. Assim, com o objetivo de ampliar o entendimento e a aplicabilidade das evidências oferecidas pelos estudos teóricos e empíricos sobre o tema, o método de pesquisa utilizado tem como base a revisão integrativa proposta em sua versão mais atual por Torracco (2005) e Whitemore e Knalf (2005). Essa metodologia permite a busca, a avaliação crítica e a síntese das evidências disponíveis a respeito do tema investigado, sendo seu produto final o estado atual do conhecimento, a proposição de intervenções efetivas, bem como a identificação de lacunas que direcionam para o desenvolvimento de futuras pesquisas.

Dessa forma, este estudo objetiva dar uma contribuição para a literatura acadêmica e para os tomadores de decisão no âmbito governamental, uma vez que sintetiza as conclusões de diversos autores a respeito da efetividade dos gastos públicos, seu direcionamento e as consequências econômicas.

O restante deste artigo está estruturado em quatro seções. A segunda corresponde a fundamentos teóricos. A terceira descreve a metodologia utilizada. A quarta apresenta a análise e os resultados da revisão integrativa. A última apresenta as considerações finais.

2 FUNDAMENTOS TEÓRICOS

A crise econômica iniciada no final de 2007, de caráter específico, não somente por sua magnitude mundial, com risco sistêmico frequente, mas por ter como epicentro os países desenvolvidos, estendendo-se do sistema financeiro para muitos setores produtivos, provocou o enfraquecimento dos componentes da demanda agregada e evidenciou aspectos que sugerem a falta de habilidade do mercado financeiro para se autorregular.

A intensidade da crise fez com que as políticas públicas se distanciassem dos postulados do neoliberalismo, dominante desde fins da década de 1970, levando importantes economias a buscarem inspiração keynesiana para evitar os erros de 1929.

Keynes defendia uma aberta intervenção do Estado na economia, no curto prazo, com a finalidade de dominar crises e depressões e alcançar o equilíbrio e um crescimento constante. Nesse contexto, as políticas fiscal e monetária têm um papel fundamental na economia, como forma de garantir um ajuste anticíclico a fim de manter o nível de atividade econômica, principalmente por meio de investimentos.

A proposta keynesiana de um governo mais atuante na determinação das variáveis macroeconômicas é contrária à política do *laissez-faire*, defendida pelos economistas clássicos.

Desde a perspectiva keynesiana, o resultado do gasto público na economia pode ser entendido via efeito multiplicador (CARVALHO, 2008). A seguir, um exemplo, com base no modelo keynesiano simplificado, com o nível do produto determinado pelo nível da demanda agregada (DA):¹

$$Y = DA = C + I + G \quad (3)$$

$$Y = C + S + T \quad (4)$$

$$C = S + c(Y - T); 0 < c < 1 \quad (5)$$

$$T = T \quad (6)$$

$$G = G \quad (7)$$

$$I = I \quad (8)$$

onde Y = produto, C = consumo, I = investimento, G = gasto do governo, S = poupança, T = tributos e c = propensão marginal a consumir.

Se incorporarmos as funções (5) a (8) na (4), após as devidas operações algébricas teremos:

$$Y = \frac{S - cT + I + G}{1 - c} = \alpha(S - cT + I + G) \quad (9)$$

onde $\alpha = [1/(1 - c)] > 1$, multiplicador keynesiano dos ingressos. Se o governo aumenta o gasto público sem alterações nos impostos, supomos que é gerado um déficit fiscal e que o nível do produto e os ingressos se ajustam para igualar o aumento na demanda agregada. Assim teremos:

1 Universidad Autónoma Metropolitana, México, 1997.

$$dY = [1/(1 - c)]dG = \alpha dG \quad (10)$$

A equação (10) significa que um acréscimo no gasto do governo produzirá um aumento no produto, que será necessariamente um múltiplo desse acréscimo. Por exemplo, se a propensão marginal a consumir for igual a 0,8, o multiplicador será igual a 5. Então, para cada real de acréscimo no gasto público produzir-se-á um aumento de R\$ 5,00 no valor do produto.

Em contraposição à doutrina keynesiana, na perspectiva de Wagner o gasto público (fator endógeno) é influenciado pelo crescimento econômico. Para Keynes, o gasto público é um fator exógeno e pode ser influenciado por intervenções do Estado com a finalidade de promover o crescimento econômico. Todavia, não se pode contestar a maior influência das hipóteses keynesianas na condução de economias de diversos países.

Para Wagner, a participação do governo na economia cresce de acordo com o crescimento econômico do país. Uma economia em estado crescente promove um aumento do setor público, ou seja, o percentual dos gastos públicos com relação ao PIB aumentará em função do crescimento deste. Para Goffman (1968), a hipótese de Wagner pode ser entendida como: “O crescimento e desenvolvimento econômico implica aumento das atividades do setor público, e o percentual desse aumento, com relação ao gasto, excederá o aumento *per capita*”.

Wagner argumenta que os bens públicos são bens superiores, significando que o crescimento da renda vem acompanhado de um aumento nas atividades do setor público. No contexto de Wagner, existem três razões para a participação crescente do Estado à medida que a economia cresce (BIRD, 1971), quais sejam:

- Aumento das funções administrativas e protetoras do governo. O crescimento econômico vem acompanhado de relações sociais mais complexas, como também contribui para a expansão demográfica e de urbanização, levando o Estado a se tornar mais atuante na proteção trabalhista e na realização de atividades administrativas que, conseqüentemente, resultam em um aumento dos gastos públicos para a manutenção da ordem e a regulação da economia.
- Expansão dos gastos com a cultura e o bem-estar, principalmente com relação àqueles destinados à educação e à redistribuição de renda.
- Alguns setores, como o tecnológico, bem como a necessidade de investimentos financeiros em determinadas áreas, podem facilitar a criação de monopólios privados, que o Estado deveria evitar ou pelo menos neutralizar seus efeitos para promover a eficiência econômica.

Publicada em 1892, somente a partir do livro de Musgrave e Peacock (1958), a Lei de Wagner teve sua importância reconhecida entre os pesquisadores do setor público.

Com base nas observações do próprio Wagner, o cumprimento da lei (TIM, 1961) condiciona-se:

- ao aumento da renda nacional, da renda *per capita* e do bem-estar geral;
- à importância do progresso tecnológico;
- ao estado constitucional e democrático, ou seja, à participação da população nas decisões políticas e financeiras.

Ao longo dos anos, vários estudos têm apresentado evidências sobre a relação entre o gasto público e o PIB, tendo como base a Lei de Wagner e/ou a doutrina keynesiana. Por exemplo, Chow, Cotsomitis e Kwan (2002) encontraram evidências que confirmam a Lei de Wagner, enquanto os resultados de Wahab (2004) indicam o contrário. Mas existem estudos que confirmam Wagner e Keynes, com resultados que apontam causalidade entre o PIB e os gastos públicos e vice-versa (SAMUDRAM; NAIR; VAITHILINGAM, 2009; NARAYAN et al., 2008). Em países em desenvolvimento, Gandhi (1971) e Ram (1987) evidenciam a Lei de Wagner. Todavia, estudos mais recentes apresentam resultados que confirmam tanto Wagner quanto Keynes em países em desenvolvimento (SAMUDRAM; NAIR; VAITHILINGAM, 2009; NARAYAN et al., 2008).

É importante ressaltar que estudos publicados recentemente vêm apontando para a *causalidade bidirecional*, ou seja, as variáveis PIB e gasto público influenciam-se mutuamente. A simultaneidade entre as variáveis pode ser a justificativa para a confirmação de Wagner e Keynes em uma mesma economia.

Também existem estudos estruturados com base na composição do gasto, sem uma abordagem explícita da Lei de Wagner, tampouco das hipóteses keynesianas. Muitos deles indicam quais gastos são considerados produtivos e não produtivos. Considerando esse enfoque, as evidências sugerem um consenso sobre a produtividade dos investimentos, incluindo aqueles destinados à pesquisa e ao desenvolvimento (P&D).

Solow (1956) chamou a atenção sobre a importância da mudança tecnológica para o crescimento econômico. Mais recentemente, vários autores vêm examinando os fatores que influenciam o crescimento econômico, por exemplo, King e Levine, 1993; La Porta, et al., 1997, 1998 e 2000; La Porta, Lopez-de-Silanes e Shleifer, 2006; Rajan e Zingales, 1998; Beck, Levine e Loayza, 2000; Beck e Levine, 2002; Demirgüç-Kunt e Maksimovic, 2002.

Nesse contexto, de acordo com importantes modelos de crescimento, a inovação tecnológica é resultado de projetos em pesquisa e desenvolvimento ou P&D (ROMER, 1990; GROSSMAN; HELPMAN, 1991; AGHION; HOWITT, 1992). Portanto, considerando a perspectiva da literatura de crescimento, não existem dúvidas sobre o importante papel desempenhado por P&D para o desenvolvimento

de novos produtos e processos de inovação. Como resultado, especial atenção vem sendo voltada aos projetos P&D, que não são mais considerados despesas e sim investimentos que conduzem a retornos superiores. É importante ressaltar que esses investimentos também podem exercer o papel de variável *proxy* para as oportunidades de crescimento (BILLET et al., 2007).

Entretanto, como enfatizam Booth et al. (2006), o desenvolvimento e a implantação de atividades de P&D exigem vultosos aportes de recursos financeiros. Assim, o investimento do governo nessa área é de fundamental importância, dado que o grau de informação assimétrica existente nos projetos P&D é muito superior ao relacionado com os investimentos em ativos tangíveis (ABOODY; LEV, 2000) e, por consequência, eleva os custos de financiamento dos projetos. Além disso, os problemas de agência, a miopia do mercado e a busca de retornos no curto prazo incentivam os executivos a decidirem por investimentos em ativos tangíveis em detrimento dos projetos P&D.

Como documenta a literatura financeira, a magnitude das imperfeições de mercado, causadas pelos problemas de agência e informação assimétrica, está correlacionada com as práticas de governança corporativa (LA PORTA et al., 1998, 2000; DEMIRGÜÇ-KUNT; MAKSIMOVIC, 1998; FRANCIS; SMITH, 1995; JENSEN; RUBACK, 1983). Os fatores de governança corporativa, como as características dos sistemas financeiro e legal, são elementos fundamentais para promover a redução de tais imperfeições. Por consequência, as boas práticas de governança corporativa, nível-país, contribuem para a redução dos custos de financiamento dos projetos P&D.

Merece registro a existência de artigos acadêmicos com uma ampla definição de governança corporativa que, entre outros fatores, incorporam as características dos sistemas financeiro e legal dos países, guardando consonância com os princípios da Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) sobre governança corporativa.

Os resultados dos estudos nessa área sugerem que os tomadores de decisão do governo devem prestar mais atenção aos indicadores de boas práticas de governança, em especial as relacionadas aos sistemas financeiro e legal, como instrumentos para subsidiar a formulação de políticas facilitadoras dos projetos P&D e, consequentemente, para fomentar o crescimento econômico.

Nesse sentido, La Porta et al. (1997, 2000) argumentam que um sistema legal que protege os investidores contribui para o desenvolvimento do sistema financeiro. O sistema legal exerce um papel fundamental na diferenciação do grau de desenvolvimento dos sistemas financeiros dos países. Soma-se, também, a importância desses sistemas para reduzir as imperfeições de mercado (DEMIRGÜÇ-KUNT; MAKSIMOVIC, 1998). Todavia, não é um grande número de leis de proteção ao investidor que vai melhorar o grau de governança de um país, mas sim seu efetivo cumprimento.

Segundo um importante estudo publicado em 1998, realizado por La Porta et al, que contribuiu para a criação de uma nova ciência denominada *Law and Finance*, o Brasil ainda necessita de avanços para se situar entre os países com melhor índice de proteção aos investidores. Todavia, devido à alta complexidade de um sistema legal, são necessários novos estudos para investigar e aprimorar o atual grau de desenvolvimento do sistema legal brasileiro.

No contexto legal e da qualidade do gasto público, cabe destacar a publicação da Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

A LRF regulamenta os artigos 163 e 169 da Constituição e disciplina normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, tendo como referência os princípios de transparência, controle e responsabilidade, disciplinados em legislações como as dos Estados Unidos (*Budget Enforcement Act – BEA*) e da Nova Zelândia (*Fiscal Responsibility Act*).

3 METODOLOGIA

O método selecionado para elaboração deste artigo, conhecido como revisão integrativa, advém da finalidade à qual este trabalho se destina: “Ser um orientador dos processos decisórios de gestores públicos na relação entre gasto público e crescimento econômico”. O método apresenta importantes vantagens em relação às alternativas existentes, conforme pode ser visto a seguir.

Segundo a organização proposta por Botelho, Cunha e Macedo (2011), os tipos de revisão literária dividem-se em dois grupos: *revisão narrativa* e *revisão bibliográfica sistemática* (Tabela 1).

Tabela 1 – Diferenças entre revisão bibliográfica sistemática e revisão narrativa

Itens	Revisão narrativa	Revisão bibliográfica sistemática
Questão	Ampla	Específica
Fonte	Frequentemente não especificada, potencialmente com viés	Seleção baseada em critérios aplicados uniformemente
Seleção	Variável	Avaliação criteriosa e reprodutível
Avaliação	Variável	Criteriosa e reprodutível
Síntese	Qualitativa	Quantitativa

Fonte: adaptado de Botelho, Cunha e Macedo (2011)

A revisão sistemática está composta por quatro métodos com características específicas, quais sejam:

- *meta-análise* – combina resultados de vários estudos, empregando os dados em inferências estatísticas e melhorando a objetividade e a validade dos resultados; é tributária das técnicas estatísticas de planejamento experimental; tem como obstáculo a necessidade de existência de numerosos estudos para sua implementação;
- *revisão sistemática* – organiza a seleção de artigos de maneira criteriosa, avaliando-os de forma crítica, reduzindo o viés de seleção do autor, sintetizando-os em tópicos específicos;
- *revisão qualitativa* – incluem-se aqui as categorias conhecidas como metassínteses, metaestudos, *grounded theory* e meta-etnografia, todas elas voltadas à síntese dos achados em estudos qualitativos individuais para a construção de novas teorias. Não é adequada a este estudo dadas as características quantitativas das pesquisas aqui consideradas;
- *revisão integrativa* – resume o passado da literatura empírica ou teórica para fornecer uma compreensão mais abrangente de um fenômeno (BROOME, 2000). Partindo de um determinado tema, analisa o conhecimento construído, sintetiza e gera novos resultados.

Segundo Botelho, Cunha e Macedo (2011) e Mendes, Silveira e Galvão (2008), as etapas a serem consideradas na revisão integrativa são: (i) identificação do tema e seleção da questão de pesquisa; (ii) critérios para inclusão de estudos na busca na literatura; (iii) definição das informações a serem extraídas dos estudos selecionados e critério de categorização; (iv) avaliação dos estudos incluídos na revisão integrativa; (v) interpretação dos resultados; e (vi) apresentação da síntese do conhecimento.

4 ANÁLISE E RESULTADOS DA REVISÃO INTEGRATIVA

Com base nos 32 artigos sintetizados no Anexo 1, pode-se identificar as diversas correntes acadêmicas a respeito da relação entre gasto público e crescimento econômico. A tabela que compõe o Anexo 1 apresenta aspectos relevantes para o entendimento dos artigos, que, além de compor este estudo, deve incentivar pesquisadores e gestores públicos à elaboração de estudos e à implantação de ações que visam a fomentar o crescimento econômico.

Dos 32 artigos considerados, 11 referem-se a estudos nacionais, enquanto 21 são de caráter internacional. A abordagem internacional permite identificar a existência de variações nas dimensões dos estudos considerados na análise.

O período de publicação dos estudos vai de 2001 a 2012. A decisão de incluir na análise os estudos mais recentes deveu-se ao interesse em prover conhecimentos significativos aos tomadores de decisão do governo, considerando, em especial, o momento econômico atual.

Cada coluna do Anexo 1 pode ser vista como um dos objetivos que estudos sobre a relação gasto público, sua qualidade e crescimento econômico devem abordar ou, até mesmo, admitir como limitação para criar uma contextualização do modelo proposto que o aproxime da realidade à qual este se propõe a representar.

Assim, podemos sintetizar os seguintes fatores para um estudo da relação gasto público, sua qualidade e crescimento econômico:

- discriminação dos gastos públicos segundo a esfera governamental;
- discriminação dos gastos públicos segundo a finalidade proposta;
- mensuração da qualidade da aplicação dos recursos gastos;
- emprego de dados multinacionais;
- emprego de variáveis intervenientes;
- utilização de outras medidas de crescimento econômico;
- periodicidade da série histórica de dados empregada;
- metodologias quantitativas empregadas na análise;
- resultados encontrados nos estudos considerados.

Primeiramente, vale entender se para os estudos contemplados a *discriminação dos gastos públicos segundo a esfera governamental* é um dos fatores de relevância. A importância em se considerar o gasto segundo a esfera governamental está na reflexão sobre a estrutura federalista. Esse fator parece ser de particular interesse dos pesquisadores nacionais, visto que, dentre os artigos nacionais analisados, três dos 11 artigos consideram em algum grau a decomposição por esferas governamentais e um estuda especificamente o gasto dos estados. Por sua vez, nenhum dos artigos internacionais dedica atenção a este fator.

Tal distinção entre os estudos nacionais e internacionais indica uma preocupação da academia nacional em relação aos papéis das esferas governamentais no gasto público, na geração de crescimento econômico e o papel das esferas. A ausência desse fator nos estudos internacionais pode indicar que, segundo a visão acadêmica fora do Brasil, a questão das esferas governamentais é de importância menor em relação a outros fatores.

Por sua vez, a importância da *discriminação entre as finalidades de gasto* é muito mais empregada pelos estudos: dois artigos nacionais empregaram a discriminação dos gastos, enquanto quatro abordaram apenas parte dos gastos ou focaram em um tipo específico de gasto; os cinco outros dos 11 artigos nacionais não tratam o gasto de maneira decomposta. Por sua vez, dos 21 artigos internacionais considerados, apenas três levaram em conta a decomposição dos gastos plenamente, enquanto dez criaram categorias simplificadoras (ex.: gasto de capital, gasto corrente e investimento) ou abordaram gastos específicos.

Os resultados encontrados indicam a importância da composição dos gastos para o crescimento econômico. Gastos de diferentes naturezas têm relações diferentes com o crescimento econômico. Dessa forma, os estudos que consideram a composição dos gastos permitem a identificação do papel desempenhado pelo gasto público no crescimento econômico. Outro fator relevante para o crescimento econômico é a *qualidade do gasto público*, dada a capacidade de esse fator modificar totalmente as relações dos gastos empreendidos por um governo e o crescimento econômico do país. Surpreendentemente, essa variável ainda não vem sendo utilizada com frequência nos estudos (tanto nas pesquisas nacionais quanto nas internacionais). Dos 11 artigos nacionais, apenas um utiliza indicador de qualidade dos gastos, e nos estudos internacionais, sete artigos utilizam algum tipo de medida de qualidade do gasto público.

Tão importante quanto analisar os gastos e sua composição é examinar a relação destes com o crescimento econômico em ambientes diversos, adquirindo, dessa forma, subsídios para decisões relativas a condições econômicas específicas observadas nos países tratados nos estudos. Assim, o *emprego de dados multinacionais* é um fator com grandes contribuições no estudo da relação gasto público e crescimento econômico.

Nesse contexto, na revisão integrativa aqui realizada foram identificados dois estudos nacionais, dos 11 considerados, que utilizaram dados multinacionais, enquanto 15 dos 21 estudos internacionais utilizaram bases de dados multinacionais. Esses números podem ser explicados pelos propósitos aos quais a maioria dos artigos nacionais se destina perante os artigos internacionais. Os primeiros buscam, principalmente, analisar as relações históricas (variáveis exógenas não controláveis) determinantes das relações encontradas. O segundo grupo, por sua vez, estuda as relações entre os gastos públicos e o crescimento econômico na pressuposição de que as variáveis exógenas sejam secundárias diante das variáveis consideradas no estudo.

A questão anterior enseja a próxima: estão sendo *empregadas variáveis intervenientes* nos estudos analisados? Parte da resposta a essa questão foi tratada anteriormente, dado o interesse de destaque para a qualidade do gasto (uma das variáveis intervenientes mais importantes). No entanto, existem outras variáveis a ser consideradas. Nos artigos analisados, encontraram-se dois estudos nacionais dos 11 presentes no estudo no qual foram consideradas variáveis intervenientes entre o gasto público e o crescimento econômico, enquanto oito dos 21 estudos internacionais trataram alguma variável interveniente além da qualidade, previamente destacada. É muito mais difícil identificar o impacto de variáveis intervenientes não controláveis quando se estuda bases multinacionais, no entanto nestas é possível trabalhar de forma mais aprofundada a relação de variáveis exógenas mensuráveis e controláveis sobre a relação gasto público e crescimento econômico.

Nos estudos nacionais, as variáveis exógenas testadas foram carga tributária e superávit/déficit, enquanto nos estudos internacionais foram testadas as variáveis

superávit/déficit, tamanho do governo, volatilidade dos gastos, volatilidade do PIB, receita bruta de impostos e estatais, taxa de desemprego, volume de crédito presente na economia, mobilidade do capital e volume de gasto privado.

A diversidade de variáveis exógenas testadas internacionalmente pode ser explicada em conjunto com a multinacionalidade das bases: para obter um modelo econômico com maior poder explicativo e sem vieses nos estimadores entre a relação gasto público e crescimento econômico, os estudos fazem uso de variáveis exógenas que potencialmente influenciem a relação e de cenários mais diversos. Os graus de sucesso nos estudos são variáveis, sendo alguns particularidades da condição vivida por alguns dos países estudados (como é o caso da mobilidade do capital, variável importante nas economias da zona do euro). Por sua vez, o superávit/déficit é mais importante na busca da influência do crescimento econômico no gasto público, mas não o oposto. Considerando-se o cenário econômico recente no Brasil, podem ser percebidas oportunidades no uso de algumas das variáveis propostas em estudos internacionais.

Além dos fatores abordados, pode-se também avaliar a *utilização de outras medidas de crescimento econômico* ou a decomposição do crescimento econômico em outros fatores que reflitam o crescimento sustentável nacional. Dentre os artigos nacionais foram encontrados cinco estudos que utilizaram variáveis específicas (melhoras em índices de educação, saúde ou infraestrutura). Nos artigos internacionais, quatro estudos consideraram variáveis tais como fator de demanda agregada, fator de produtividade e investimento, produtividade das empresas, consumo agregado e total da infraestrutura nacional.

Mesmo sendo uma variável operacional para crescimento econômico consolidada, o PIB (em inglês: *gross domestic product* – GDP) é uma variável sujeita a críticas, visto que captura apenas o valor da produção de bens de consumo e de capital e serviços visíveis e mensuráveis, dando margem a questionamentos relativos aos bens e aos serviços intangíveis presentes nas economias. Por essa razão, a utilização de outras variáveis, ou de variáveis complementares, deve ser considerada em estudos relacionando gasto público e crescimento econômico.

Os dois fatores a serem tratados a seguir, *a periodicidade das séries históricas de dados empregadas* nos artigos e *a metodologia quantitativa empregada na análise*, refletem aspectos mais operacionais da análise da relação gasto público e crescimento econômico.

O primeiro desses dois fatores, a periodicidade das séries históricas, é de grande importância para que fatores exógenos, particularmente condições macroeconômicas globais, não influenciem tanto na estimativa da relação entre o gasto público e o crescimento econômico, pois com o uso de períodos mais longos acrescenta-se informação para as estimativas, melhorando os estimadores no modelo estatístico.

Em contrapartida, o emprego de períodos longos pode ser uma armadilha, uma vez que o maior interesse dos gestores públicos ao considerarem essas relações é compreender o contexto atual e suas tendências futuras. Assim, é importante manter um equilíbrio entre o tamanho do período histórico e sua relevância para os contextos atual e futuro.

Os estudos nacionais considerados fizeram uso de dados até o ano de 2007, tendo a maioria utilizado dados anteriores a esta data. O artigo com um período mais amplo utiliza os dados de gastos públicos e crescimento econômico a partir de 1948. Convém mencionar que a maioria dos estudos não utiliza mais de vinte anos de histórico para suas estimativas.

Os artigos internacionais utilizam dados mais recentes, utilizando o mais atual, publicado em 2012, dados de até 2010 em sua série. A maior parte dos estudos internacionais utiliza séries entre 15 e 30 anos para seus estudos. Também para os artigos internacionais o período histórico mais longo se inicia em 1948.

O segundo dos dois fatores operacionais dos estudos diz respeito às metodologias de análise empregadas. O principal desafio dessas técnicas é captar a inter-relação entre gastos públicos e crescimento econômico, um grande desafio, considerando-se a quantidade de variáveis exógenas presentes no contexto deste estudo. Para tanto, empregam-se, preferencialmente, metodologias de série temporal. No entanto, presente a necessidade de se decompor os gastos públicos e de se considerar a influência de variáveis exógenas, o problema obriga o emprego de técnicas multivariadas.

Além disso, é importante lembrar da necessidade de extrair informações interpretáveis. Dessa forma, não se despreza o emprego de estudos descritivos para esse tipo de problema de pesquisa.

Dos 11 artigos nacionais, três utilizaram estatísticas descritivas para referenciar exogeneidades e desenvolver análises qualitativas-quantitativas na questão de pesquisa; outros cinco empregaram técnicas multivariadas sem efeito de séries temporais (regressão *pooled* de quadrados mínimos ordinários); e três estudos estabeleceram relações por meio da técnica de análise de dados em painel, que leva em conta tanto a temporalidade da série de dados quanto permite múltiplas variáveis nas relações.

Entre os 21 artigos internacionais, constatou-se que: a) o emprego de estatísticas descritivas ocorre em apenas um dos estudos; b) oito estudos utilizaram técnicas multivariadas sem efeitos de temporalidade (regressões *pooled*); c) nove estudos fizeram uso de técnicas de dados em painel ou de séries temporais com teste de causalidade de Granger (buscando a inter-relação entre os gastos públicos e o crescimento econômico e vice-versa, como nas equações (1) e (2); e d) três estudos internacionais fizeram uso de revisão bibliográfica com diferentes técnicas (tais como revisão narrativa, revisão integrativa e meta-análise).

Finalmente, deve-se agora discutir os resultados apresentados pelos artigos analisados. Sucede a questão: quais as relações identificadas nos estudos analisados?

Para responder a essa questão, é importante mencionar a natureza dos estudos acadêmicos: o pesquisador, assim como qualquer indivíduo, é sujeito às ideologias de seu contexto cultural, político e econômico, e, dessa forma, pode, ao conceber seus estudos, criar um produto que reflita, em parte, seus desejos e anseios. Por essa razão, conceber estudos de questões tão sensíveis como a relação aqui tratada é um desafio, e os estudos aqui sintetizados devem ser vistos com o rigor científico com o qual foram formulados, ou seja, com uma confiança que se condiciona às limitações infáveis dos pesquisadores e das informações e das técnicas por eles utilizadas.

Entre os 11 artigos nacionais considerados, dois encontram uma relação positiva entre gasto público e crescimento econômico; três artigos encontram relações positivas condicionadas à natureza e ao volume do gasto público; um artigo encontra relação negativa entre gasto público e crescimento econômico em países sem indústria bélica nacional e onde o gasto com defesa foi elevado nos anos considerados no estudo; e os cinco restantes não se propõem a estabelecer relações de causalidade.

Nos 21 estudos internacionais, sete artigos encontram relações positivas de causalidade entre o gasto público e o crescimento econômico; cinco artigos encontram relações positivas, mas condicionadas à natureza do gasto, e neles alguns gastos chegam a ter relação negativa com o crescimento econômico; dois estudos encontram relação negativa entre gastos públicos e crescimento econômico, novamente em países onde o gasto com defesa foi elevado, mas com uma indústria bélica inexistente. Dos restantes, um estudo não encontrou relação significativa entre as variáveis consideradas, e seis outros, por sua natureza, não estabeleceram relações entre gasto público e crescimento econômico.

Assim, ao realizar a revisão integrativa dos artigos selecionados, foram encontradas evidências que confirmam a predominância do efeito positivo produzido pelos gastos públicos no crescimento, em especial quando considerada a decomposição dos gastos, método que possibilita apresentar resultados efetivos e não viesados na relação estudada.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base na revisão integrativa dos artigos selecionados, foi possível identificar os principais fatores componentes dos estudos que relacionam o gasto público e o crescimento econômico. Ao considerar a origem e a forma de tratamento dada a esses fatores nos diferentes artigos, pode-se fazer algumas considerações a respeito da relação estudada: (i) a discriminação dos gastos públicos segundo a esfera governamental é fator da maior relevância para os estudos nacionais; (ii) a discriminação da finalidade do gasto público é item essencial para a compreensão

de suas distintas relações com o crescimento econômico; (iii) a qualidade do gasto é variável interveniente que não pode ser ignorada nos estudos dessa relação; (iv) o emprego de dados multinacionais para a análise possibilita o exame das informações que, de outra forma, não poderiam ser obtidas; (v) ainda cabe a busca por variáveis intervenientes na relação gasto público e crescimento econômico, podendo, dessas pesquisas, surgirem contribuições importantes para o estudo gasto público-crescimento econômico; (vi) a utilização de outras variáveis instrumentais para a representação do crescimento econômico além do PIB pode trazer contribuições substanciais aos estudos futuros; (vii) o emprego de ferramentas de análise cada vez mais adequadas e a utilização planejada de séries históricas de dados vêm tornando os estudos contemporâneos cada vez mais robustos em suas conclusões.

Por fim, este artigo apresenta aspectos relevantes para o entendimento mais aprofundado da relação entre gasto público e crescimento econômico. Ademais, constitui-se em significativo instrumento destinado à orientação de novas pesquisas e à formulação de políticas governamentais motivadoras do crescimento econômico.

REFERÊNCIAS

- ABOODY, D. B.; LEV, B. Information asymmetry, R&D and insider gains. **The Journal of Finance**, v. 55, i. 6, p. 2747-2766, dez. 2000.
- ABRAHÃO, J. Financiamento e gasto público da educação básica no Brasil e comparações com alguns países da OCDE e América Latina. **Educ. Soc.**, Campinas, v. 26, n. 92, p. 841-858, Especial, out. 2005.
- ABU-BADER, S.; ABU-QARN, A. S. Government expenditures, military spending and economic growth: causality evidence from Egypt, Israel and Syria. **Journal of Policy Modeling**, v. 25, i. 6-7, p. 567-583, Sept. 2003.
- AFONSO, António; FURCERI, Davide. Government size, composition, volatility and economic growth. **European Journal of Political Economy**, Elsevier, v. 26(4), p. 517-532, Dec. 2010.
- AGHION, P.; HOWITT, P. A. Model of growth through creative destruction. **Econometrica**, v. 60(2), p. 323-351, 1992.
- AWAN, R. U.; AZID, T.; SHER, F. Growth implications of government expenditures in Pakistan: an empirical analysis. **Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business**, v. 3, issue 3, p. 451, July 2011.
- BECK, T.; LEVINE, R. Industry growth and capital allocation: does having a market- or bank-based system matter? **Journal of Financial Economics**, v. 64, p. 147-180, 2002.
- BECK, T.; LEVINE, R.; LOAYZA, N. Finance and the sources of growth. **Journal of Financial Economics**, 58(1-2), p. 261-300, 2000.
- BEZERRA, R. A. R. Incentivos para a promoção da qualidade do gasto público: fortalecendo o vínculo entre recursos e resultados. **Prêmio SOF**, 2008.
- BILLET, M. T. et al. Growth opportunities and the choice of leverage, debt maturity, and covenants. **The Journal of Finance**, vol. LXII, n. 2, 2007.
- BIRD, R. M. Wagner's Law of expanding State activity. **Public Finance**, n. 26, p. 1-26, 1971.
- BOOTH, G. G. la M.; SAHLSTRÖM, P. et al. How does the affect the stock market valuation of R&D spending? **Journal of Financial Intermediation**, n. 15, p. 197-214, 2006.
- BOTELHO, L. L. R.; CUNHA, C. C. A.; MACEDO, M. O método da revisão integrativa nos estudos organizacionais. **Gestão e Sociedade**, Belo Horizonte, v. 5, n. 11, p. 121-136, maio/ago. 2011. Disponível em: < www.ges.face.ufmg.br >. ISSN: 1980-5756.

BROOME, M. A. Integrative literature reviews for the development of concepts. In: RODGERS, B. L.; KNAFL, K. A. (Ed.). **Concept development in nursing: foundations, techniques, and applications**. 2. ed. Philadelphia: Saunders, c. 2000. p. 231-250.

BRUNET, J. F. G.; BERTE, A. M. A. Qualidade do gasto público em educação nas redes públicas estaduais e municipais. **XIII Prêmio Tesouro Nacional**. Brasília: STN, 2008.

BUSATO, L. M. **The quality of public expenditure and its influence on economic growth: evidences from the State of Rio Grande do Sul (RS)**. Working Paper. Washington, DC: The George Washington University, 2011.

CÂNDIDO JR., J. O. Os gastos públicos no Brasil são produtivos? **Revista Planejamento e Políticas Públicas**, n. 23, jun. 2001.

CARVALHO, F. J. C. Equilíbrio fiscal e política econômica keynesiana. **Revista Análise Econômica**, Porto Alegre, n. 50, p. 7-25, 2008.

CHAKRABORTY, S.; ERA DABLA-NORRIS, E. **The quality of public investment**. IMF Working Paper, n. 9/154, 2009. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1442256>>. Acesso em: 12/12/2012.

CHOW, Y. F.; COTSOMITIS, J.; KWAN, A. Multivariate cointegration and causality Test of Wagner's hypothesis: evidence from the UK. **Applied Economics**, n. 34, p. 1671-1677, 2002.

COORAY, A. Government expenditure, governance and economic growth. **Comparative Economic Studies**, v. 51 (3), p. 401-418, 2009.

DAO, M. Q. Government expenditure and growth in developing countries. **Progress in Development Studies**, v. 12, n. 1, p. 77-82, 2012.

DEMIRGÜÇ-KUNT, A.; MAKSIMOVIC, V. Law, finance, and firm growth. **Journal of Finance**, v. 53(6), p. 2107-2137, 1998.

_____. Funding growth in bank-based and market-based financial systems: evidence from firm-level data. **Journal of Financial Economics**, v. 65(3), p. 337-363, 2002.

DIVINO, J. A.; SILVA JR., R. L. S. **Composição dos gastos públicos e crescimento econômico dos municípios brasileiros**. Trabalho apresentado no XXXVIII Encontro Nacional de Economia da Anpec, Salvador, 2010.

DONATH, L.; MILOS, M.; MILOS, L. **Public investment and economic growth in the European Union Member States**. Disponível em: <<http://mpa.ub.uni-muenchen.de/12954/MPRA>>. Paper n. 12954. Acesso em: 12/12/2012.

ESCOBAR, J. F.; POSADA, C. E. Crecimiento económico y gasto público: experiencias internacionales y el caso colombiano, 1982-1999. **Monetária**, vol. XXVII, n. 2, p. 131-167, 2004.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (FIRJAN). **Ajuste do gasto público e retomada do crescimento econômico**. Rio de Janeiro: Firjan, 2002.

FLORIN, O.; MIHAI-BOGDAN, P. Public expenditure policy in the context of economic crisis: challenges and implications. **Annals of Faculty of Economics – Facultatea de Științe Economice**, v. 3, n. 1, p. 294-299, 2009.

FRANCIS, J.; SMITH, A. Agency costs and innovation some empirical evidence. **Journal of Accounting & Economics**, v. 19(2-3), p. 383-409, 1995.

FREITAS, U. R. P.; CASTRO NETO, A. A. C.; LÔU, I. C. Relação entre gastos públicos e crescimento econômico: uma análise com dados em painel para o Nordeste. **Conj. & Planej.**, Salvador, n. 162, p. 50-57, jan./mar. 2009.

FURCERI, D. **Stabilization effects of social spending**: empirical from a panel of OECD countries. Working Paper. Paris: OECD, 2009.

GANDHI, V. P. Wagner's Law of public expenditure: do recent cross-section confirm it? **Public Finance**, n. 26, p. 44-56, 1971.

GEMMELL, N.; KNELLER, R.; SANZ, I. **The composition of government expenditure and economic growth: some evidence from OECD countries, in European Commission, Directorate-General Economic and Financial Affairs, European Economy: the quality of public finances and economic growth**. Occasional Papers 45, p. 17-46. Paris: OECD, Mar. 2009.

GHOSH, S.; GREGORIOU, A. The composition of government spending and growth: is current or capital spending better? **Oxford Economic Papers**, Oxford, v. 60(issue 3), p. 484-516, first published online March 6, 2008.

GIORDANO, R.; TOMMASINO, P.; CASIRAGHI, M. Le determinanti dell'efficienza del settore pubblico: il ruolo della cultura. In: CANNARI, L. (Ed.). **Mezzogiorno e politiche regionali**. Roma: Banca d'Italia, 2009. p. 253-278.

GOFFMAN, I. J. On the empirical testing of Wagner's Law: a technical note. **Public Finance**, v. 23(3), p. 359-364, 1968.

GROSSMAN, G. M.; HELPMAN, E. Quality ladders in the theory of growth. **Rev. Econ. Stud.**, v. 58(1), p. 43-61, 1991.

HASHIMZADE, N.; MYLES, G. D. Growth and public infrastructure. **Macroeconomics Dynamics**, 14 (Supple), p. 258-274, 2010. ISSN: 1469-8056.

HEALD, D. Improving the quality of public expenditure. In: MAIA, A. et al. **Importância da melhoria da qualidade do gasto público no Brasil**. Brasília: II Congresso Consad de Gestão Pública, 2009.

HILMI, N.; SAFA, A. **Globalization, public expenses and economic growth: evidence from Turkey**. Mônaco: Cemafi, University of Monaco, Working Paper, 2006.

IRMEN, A.; KUEHNEL, J. Productive government expenditure and economic growth. **Journal of Economic Surveys**, Wiley Blackwell, v. 23(4), p. 692-733, Sept. 2009.

JENSEN, M. C.; RUBACK, S. The market for corporate control: the scientific evidence. **Journal of Financial Economics**, v. 11(1-4), p. 5-50, 1983.

JIRANYAKUL, K.; BRAHMASRENE, T. The relationship between government expenditures and economic growth in Thailand. **Journal of Economics and Economic Education Research**, v. 8, n. 1, p. 93-102, 2007.

KEYNES, J. M. **General theory of employment, interest and money**. London: Macmillan, 1936.

KING, R. G.; LEVINE, R. Finance and growth: Schumpeter might be right. **Quarterly Journal of Economics**, v. 108 (3), p. 717-737, 1993.

KIRCHNER, M.; CIMADOMO, J.; HAUPTMEIER, S. **Transmission of government spending shocks in the Euro Area: time variation and driving forces**. Frankfurt: European Central Bank, Working Paper, n. 1219, 2010.

LA PORTA, R.; LOPEZ-DE-SILANES, F.; SHLEIFER, A. What works in securities laws? **Journal of Finance**, vol. LXI (1), p. 1-32, 2006.

LA PORTA, R. et al. Investor protection and corporate governance. **Journal of Financial Economics**, v. 58(1-2), p. 3-27, 2000.

_____. Law and finance. **Journal of Political Economy**, v. 106 (6), p. 1113-1155, 1998.

_____. Legal determinants of external finance. **The Journal of Finance**, v. 52 (3), p. 1131-1150, 1997.

LOIZIDES, J.; VAMVOUKAS, G. Government expenditure and economic growth: evidence from trivariate causality testing. **Journal of Applied Economics**, Universidad del Cema, vol. VIII, n. 1, p. 125-152, May 2005.

MARTINS, R. S.; SILVA, G. J. C.; JAYME JR., F. G. **Gasto público com infraestrutura de transporte e performance dos estados brasileiros: 1986-2003**. Rio de Janeiro: Enanpad, 2007.

MENDES, K. D. S.; SILVEIRA, R. C. C. P.; GALVÃO, C. M. Revisão integrativa: método de pesquisa para a incorporação de evidências na saúde e na enfermagem. **Texto Contexto Enferm.**, Florianópolis, v. 17(4), p. 758-764, out./dez. 2008.

MO, P. H. Government expenditures and economic growth: the supply and demand sides. **Fiscal Studies**, v. 28, n. 4, p. 497-522, 2007.

MOHAPATRA, S.; MISHRA, P. Composition of public expenditure on health and economic growth: a cointegration analysis and causality testing. **Journal of Public Finance**, vol. IX, n. 2, 2011.

MOTTA, A. R. **O combate ao desperdício no gasto público**: uma reflexão baseada na comparação entre os sistemas de compra privado, público federal norte-americano e brasileiro. Dissertação de mestrado, Unicamp, Campinas, 2010.

MUSGRAVE, R.; PEACOCK, A. P. **Classics in the theory of public finance**. London: Macmillan & Co. Ltd., 1958.

NARAYAN, P.; PRASAD, A.; SINGH, B. A Test of the Wagner's hypothesis for the Fiji Islands. **Journal of Applied Economics**, v. 40, n. 21, p. 2793-2801, 2008.

OLIVEIRA, N. R.; BRUNI, A. L.; DIAS FILHO, J. M. **O isomorfismo e a Lei de Responsabilidade Fiscal**: um estudo sobre a evolução dos gastos públicos. Vitória: ENAPG, 2010.

PIRES, J. M. Desenvolvimentismo *versus* liberalismo econômico no período populista e o gasto público social. **Economia e Sociedade**, Campinas, v. 19, n. 3 (40), p. 529-556, dez. 2010.

RAHMAN, M. Causal relationship among education expenditure, health expenditure and GDP: a case study for Bangladesh. **International Journal of Economics and Finance**, n. 3, 2011.

RAJAN, R. G.; ZINGALES, L. Financial dependence and growth. **American Economic Review**, v. 88, p. 559-589, 1998.

RAM, R. Wagner's hypothesis in time-series and cross-section perspectives: evidence from "Real" data for 115 countries. **Review of Economics & Statistics**, v. 69 (2), p. 194-204, 1987.

RODRIGUES, R. V.; TEIXEIRA, E. C. **Gasto público e crescimento econômico no Brasil**: uma análise comparativa dos gastos das esferas de governo. Rio de Janeiro: RBE, 2010.

ROCHA, F.; GIUBERTI, A. C. Composição do gasto público e crescimento econômico: uma avaliação macroeconômica da qualidade dos gastos dos estados brasileiros. **Econ. Aplic.**, São Paulo, v. 11, n. 4, p. 463-485, out./dez. 2007.

ROMER, P. M. Endogenous technological change. **Polit. Econ.**, v. 98, p. 71-102, 1990.

SAMUDRAM, M.; NAIR, M.; VAITHILINGAM, S. Keynes and Wagner on government expenditures and economic development: the case of a developing economy. **Empirical Economics**, v. 36 (3), p. 697-712, 2009.

SCHALTEGGER, C. A.; TORGLER, B. Growth effects of public expenditure on the state and local level: evidence from a sample of rich governments. **Applied Economics**, 38, p. 1181-1192, 2006.

SILVA, A. A. P. et al. **Eficiência na alocação de recursos públicos destinados à educação, saúde e habitação em Minas Gerais**. Rio de Janeiro: Enanpad, 2010.

SILVA, R. A.; CASTRO, J. A. **Evolução e dinâmica do gasto público no Brasil: análise pela metodologia da despesa efetiva do governo federal (1995-2005)**. Salvador: ENAPG, 2008.

SILVA JR., R. L. S. **Composição dos gastos públicos e crescimento econômico dos municípios brasileiros**. Dissertação (Mestrado em Economia de Empresas) – UCB, Brasília, 2009.

SINEVICIENE, L.; VASILIAUSKAITE, A. Public expenditure policy in the context of cyclical development. **Economics and Management**, 2009.

SJÖBERG, P. Government expenditures effect on economic growth: the case of Sweden 1960-2001. **Social Science and Business Administration Programmes**, p. 130, 2003.

SOLOW, R. M. A contribution to the theory of economic growth. **Quarterly Journal of Economics**, v. 70, n. 1, p. 65-94, 1956.

TIM, H. Das Gesetz der wachsenden Staatsausgaben. **Finanzarchiv**, v. 2, p. 201-247, 1961.

TORRACO, R. J. Writing integrative literature reviews: guidelines and examples. **Human Resource Development Review**, v. 4 (3), p. 356-367, 2005.

WAHAB, M. Economic growth and government expenditure: evidence from a new test specification. **Appl. Econ.**, v. 51 (1), p. 29-39, 2004.

WHITTEMORE, R.; KNALF, K. The integrative review: updated methodology. **Journal of Advanced Nursing**, v. 52(5), p. 546-553, 2005.

*Reflexões sobre o gasto público e o crescimento econômico no Brasil e no mundo:
contribuições baseadas na revisão integrativa*

ANEXO

(N)acional/(I)nternacional	Autor	Ano	Título	Gasto por esfera	Gasto por finalidade	Qualidade do gasto	Benchmark internacional	Variáveis intervenientes	Relação PIB	Relação com outras variáveis	Período analisado	Metodologia	Relação
I	Abu-Bader, S.; Abu-Qarrn, A. S.	2003	Government expenditures, military spending and economic growth: causality and evidence from Egypt, Israel, and Syria	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Egito (1975-1998) Israel (1967-1998) Síria (1973-1998)	Teste de causalidade de Granger e cointegração de Johansen	Gasto Negativo (para todos os gastos, especialmente Militar) em PIB
I	Sjöberg, P.	2003	Government expenditures effect on economic growth: the case of sweden 1960-2001	Não	Parcial	Não	Não	Não	Sim	Não	1967-2001	Regressão (OLS)	Gasto de capital Positivo em PIB, Gasto corrente Negativo em PIB
I	Loizides, J.; Vamvoukas, G.	2004	Government expenditure and economic growth: evidence from trivariate causality testing	Não	Não	Não	Sim	Não	Sim	Não	UK e Irlanda (1960-1995) Grécia (1948-1995)	Teste de causalidade de Granger e cointegração	Gastos Positivo em PIB para os três países, PIB Positivo para Gastos na Grécia e UK
I	Escobar, J.F.; Posada, C.E.	2004	Crecimiento económico y gasto público: experiencias internacionales y el caso colombiano, 1982-99	Não	Parcial	Sim	Sim	Não	Sim	Não	1982-1999	Estatística descritiva	Dependente de países "pobres", "médios" ou "ricos"
I	Jiranyakul, K.; Brahmastraen, T.	2007	The relationship between government expenditures and economic growth	Não	Não	Não	Não	Sim (excedente monetário - superavit)	Sim	Não	1993-2006	Regressão (OLS) e causalidade de Granger	Gasto Positivo em PIB, PIB não significativo em Gasto
I	Mo, P. H.	2007	Government expenditures and economic growth: the supply and demand sides	Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Sim (fator de demanda agregada de produtividade e investimento)	1970-1985	Regressão (OLS)	Gasto de capital Positivo em PIB, outros Gastos Negativo em PIB
I	Donath, L. Et al.	2008	Public investment and economic growth in the European Union member states	Não	Não	Não	Sim	Não	Sim	Não	2000-2006	Panel Data	Gasto Positivo em PIB
I	Barrios, S.; Schaehter, A.	2008	The quality of public finances and economic growth	Não	Parcial	Sim	Sim	Não	Sim	Não	Diversos intervalos	Meta-análise e Revisão Integrativa	NA

(N)acional/(I)nternacional	Autor	Ano	Título	Gasto por esfera	Gasto por finalidade	Qualidade do gasto	Benchmark internacional	Variáveis intervenientes	Relação PIB	Relação com outras variáveis	Período analisado	Metodologia	Relação
I	Ghosh, S.; Gregoriou, A.	2008	The composition of government spending and growth: is current or capital spending better	Não	Parcial	Sim	Sim	Não	Sim	Não	1972-1999	Panel Data	Gasto Positivo em PIB inclusive gasto operacional e de manutenção
I	Afonso, A.; Furceri, D.	2008	Government size, composition, volatility and economic growth	Não	Parcial	Sim	Sim	Sim (tamanho, volatilidade e receita)	Sim	Não	1970-2004	Panel Data	Gasto Negativo (para todos os gastos) em PIB
I	Aghion, P.; Kharroubi, E.	2008	Macro Policy and Industry Growth: The Effect of Counters-Cyclical Fiscal Policy	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Sim (produtividade das empresas)	1980-2005	Panel Data	NA
I	Cooray, A.	2009	Government expenditure, governance and economic growth	Não	Não	Sim	Sim	Sim (tamanho)	Sim	Não	1996-2003	Regressão (GMM)	Gasto e Qualidade Positivos em PIB
I	Irmen, A.; Kuehnle, J.	2009	Productive government expenditure and economic growth	Não	Sim	Não	Não	Não	Sim	Não	Não se aplica	Ensaio Teórico	NA
I	Furceri, D.	2009	Stabilization Effects of Social Spending: Empirical from a panel of OECD Countries	Não	Parcial	Sim	Sim	Não	Sim	Não	1980-2003 incompleto	Regressão (OLS, TS e GMM)	Gasto Positivo em PIB (como suavizador de choques económicos)
I	Gemmill, N.;Kretler, R.; Sanz, J.	2009	The composition of government expenditure and economic growth: some evidence from OECD countries	Não	Parcial	Não	Sim	Sim (taxa de desemprego)	Sim	Não	Diversos intervalos	Revisão integrativa e Panel Data	Gasto com Educação e Infraestrutura Positivo em PIB, não significativo nos demais
I	Casiraghi, M.; Giordano, R.; Tommasino, P.	2009	Behind public sector efficiency: the role of culture and institutions	Não	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	2006	Regressão com variável resposta Qualidade	NA
I	Kirchner, M.; Cimasomo, J.; Hauptmeier, S.	2010	Transmission of Government spending shocks in the euro area	Não	Parcial	Não	Sim	Sim (crédito a consumidor final)	Sim	Sim (consumo)	1980-2008	Regressão bayesiana	Gasto tem relação variável com PIB dependendo de variáveis não observadas (tendo tempo como proxy)

*Reflexões sobre o gasto público e o crescimento econômico no Brasil e no mundo:
contribuições baseadas na revisão integrativa*

(N)acional/(I)nternacional	Autor	Ano	Título	Gasto por finalidade esfera	Qualidade do gasto	Benchmark internacional	Variáveis intervenientes	Relação PIB	Relação com outras variáveis	Período analisado	Metodologia	Relação
I	Hashimzade, N.; Myles, G.D.	2010	Growth and public infrastructure	Não	Parcial	Não	Sim (mobilidade do capital)	Não	Sim (infra-estrutura e gasto público)	2004	Regressão simples	NA
I	Awan et al.	2011	Growth implications of government expenditures in Pakistan: An empirical analysis	Não	Parcial	Não	Sim (política fiscal)	Sim	Sim (Gasto Produtivo, Gasto Não-Produtivo, Investimento)	1973-2007	Panel Data	Gasto de capital e Gasto corrente produtivo Positivos em PIB, Gasto corrente improdutivo Negativo em PIB
I	Dao, M. Q.	2012	Government expenditure and growth in developing countries	Não	Não	Sim	Não	Sim	Não	2008/2010	Regressão (OLS)	Gasto Positivo em PIB
I	Hilmi, N.; Safa, A.	WP	Globalization, PublicExpendes and Economic Growth: Evidence from Turkey	Não	Não	Sim	Sim (gasto privado)	Sim	Não	1987-2004	Regressão (OLS)	Gasto Não significativo em PIB
N	Cândido Jr., J. O.	2001	Os gastos públicos no Brasil são produtivos?	Não	Parcial	Não	Não	Sim	Não	1947-1995	Panel Data e Regressão (OLS)	Gasto Negativo sem Investimentos, Positivo com Investimentos em PIB
N	FIRJAN	2002	Ajuste do gasto público e retomada do crescimento econômico	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Diversos intervalos	Estatística descritiva	NA
N	Abrahão, J.	2005	Financiamento e gasto público da educação básica no Brasil e comparações com alguns países da OCDE e América Latina	Sim	Parcial	Não	Não	Não	Não	1995-2002	Estatística descritiva	NA
N	Martins, R. S. Et.al.	2007	Gasto público com infraestrutura de transporte e performance dos estados brasileiros	Não	Parcial	Não	Não	Sim	Não	1986-2003	Panel Data	Gasto em Infraestrutura, transporte e comunicação Positivo em PIB

(N)acional/(I)nternacional	Autor	Ano	Título	Gasto por esfera	Gasto por finalidade	Qualidade do gasto	Benchmark internacional	Variáveis intervenientes	Relação PIB	Relação com outras variáveis	Período analisado	Metodologia	Relação
N	Rocha, F.; Giuberti, A. C.	2007	Composição do gasto público e crescimento econômico: uma avaliação macroeconômica da qualidade dos gastos dos estados brasileiros	Parcial	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	1986-2003	Panel Data	Gasto de capital Positivo em PIB, Gasto corrente Positivo até 61% da Despesa Corrente em PIB
N	da Silva, R. A.; Abrahão, J. C.	2008	Evolução e dinâmica do gasto público no Brasil: Análise pela metodologia da despesa efetiva do Governo Federal (1995-2005)	Não	Parcial	Não	Não	Sim (carga tributária)	Sim	Não	1995-2005	Estatística descritiva	Não significativo
N	Freitas, U. R. P. Et al.	2009	Relação entre gastos públicos e crescimento econômico: uma análise com dados em painel para o Nordeste	Não	Não	Não	Não	Sim (superavit)	Sim	Não	1999-2007	Regressão (OLS)	Gasto de capital Positivo em PIB, Gasto corrente Negativo em PIB
N	Divino, J. A., Silva Jr., R. L. S.	2010	Composição dos gastos públicos e crescimento econômico dos municípios brasileiros	Não	Não	Não	Não	Sim	Sim	Não	1991-2000	Regressão (OLS)	Gasto Positivo em PIB
N	Pires, J. M.	2010	Desenvolvimentismo versus liberalismo econômico no período populista e o gasto público social	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	1930-1964	Meta-análise e Estatística descritiva	NA
N	Rodrigues, R. V.; Teixeira, E. C.	2010	Gasto público e crescimento econômico no Brasil: uma análise comparativa dos gastos das esferas de governo	Sim	Não	Não	Não	Sim	Sim	Não	1948-1998	Regressão (OLS)	Gasto de capital Positivo em PIB, Gasto corrente não significativo em PIB
N	Silva, A. A. P. Et al.	2010	Eficiência na alocação de recursos públicos destinados à educação, saúde e habitação em Minas Gerais	Não	Sim	Sim (relativa)	Não	Não	Não	Sim (variáveis para educação, saúde e infraestr)	2004	DEA (Data Envelopment Analysis)	NA

O aproveitamento das economias de escala pelo Sistema de Registro de Preços

Felipe Ribeiro Alves Morais

Chefe da Divisão de Licitação (MDS)
Agente Administrativo do Ministério do
Desenvolvimento Social e Combate à Fome (MDS)
Pós-Graduado em Administração Orçamentário-
Financeira pela Esaf

Resumo

Este artigo tem o propósito de apresentar e aplicar, por meio dos resultados de uma pesquisa empírica dos certames realizados no portal de compras do governo federal, um modelo econométrico para precificação de objetos adquiridos pela administração pública via adesão às atas do Sistema de Registro de Preços (SRP). Neste trabalho, propomos uma alternativa diferente da apresentada recentemente pelo Tribunal de Contas da União (TCU), que, por meio do Acórdão n. 1.233/2012-Plenário, limitou os quantitativos contratados em todos os contratos derivados de uma ata de registro de preços ao quantitativo máximo previsto no instrumento convocatório. O decreto que regulamentou o SRP inovou nos procedimentos de compras governamentais ao permitir que inúmeros órgãos utilizassem registros de preços provenientes de outra licitação para suas aquisições e contratações. Pela antiga sistemática, já modificada pela nova interpretação da Corte de Contas, o licitante vencedor de uma licitação para registro de preço poderia obter elevados lucros com os seguidos acréscimos de fornecimento, uma vez que, nas sucessivas aquisições, o preço permanece o mesmo. À luz dessas questões, tomamos modelo na literatura que sugere que essas novas quantidades adquiridas pela administração sejam fornecidas por preços ajustados, tendo como fundamento o aproveitamento das economias de escala devido à multiplicação do fornecimento. Com base nesse modelo comprovamos sua consistência e apresentamos um método para cálculo desse novo preço, o que geraria economia para a administração pública na aquisição dessas quantidades adicionais.

Palavras-chave

Sistema de Registro de Preços. Economias de escala.

Abstract

This article has the purpose to present and to apply, by means of results of an empiric research of the events that were done in the shopping portal of selling of the federal government, one econometric

model to set prices of objects acquired by the Public Administration by means of the accession of the minutes of the System of Register of Prices (SRP). Through this work we propose a different alternative to the one which was recently presented by the "Tribunal de Contas da União" (TCU), which by means of the agreement n. 1233/2012-Plenário limited the quantity contracted by all contracts derived from a minute of register of prices to the maximum quantity desired in the summoning instrument. The Decree that regulated the SRP, innovated in the governmental procedures of the government procurement whenever it let that different places use the price registered coming from another bidding to their acquisitions and contracts. To an old systematic, already modified by a new interpretation of Cut out of Accounts, the bidder winner of a bidding to register the price could obtain high profits once that in the successive acquisitions, the price keeps the same. The point of this question is, we take as a model in the literature that suggests these quantities acquired by the administration will be provided by the adjusted prices, taking as a base the economy due to the multiplication of the supply. Starting from this model we proved its consistency and presented a method to calculate this new price, what generates economy to the Public Administration in the acquisition of these additional quantities.

Keywords

Price Registration System. Economies of scale.

1 INTRODUÇÃO

Apesar de expressa na Lei de Licitações e Contratos (LCC), as vantagens da economia de escala pouco vêm sendo tratadas pelos gestores governamentais. Tal vantagem, recorrentemente, tem sido empregada nas aquisições pelo setor privado, sejam empresas sejam indivíduos. No entanto, com o advento da regulamentação do Sistema de Registro de Preços (SRP), esse excelente conceito microeconômico poderá ter seu uso potencializado.

O SRP, mesmo sendo um procedimento vigente desde a Lei n. 8.666/1993, pouco foi explorado nas compras no setor público, principalmente devido ao fato de a única modalidade licitatória para sua utilização ter sido a concorrência, modalidade demorada e complexa de execução. Porém, com a vigência do Decreto n. 3.931/2001, que regulamentou o SRP, seu uso tornou-se mais frequente pela possibilidade do uso do pregão, caracterizado pela sua celeridade nos trâmites processuais. A maior novidade do decreto foi permitir que vários órgãos administrativos diferentes daquele que promoveu a licitação pudessem beneficiar-se da ata de registro de preços para suas aquisições.

Entretanto, do modo como estava sendo utilizado esse procedimento, percebia-se que as economias de escala não eram expressamente absorvidas pelo poder público, uma vez que os preços dos objetos licitados permanecem fixos independentemente da quantidade de fornecimento, proporcionando ganhos de rendimento de escala para os fornecedores. Recentemente, a Corte de Contas, por intermédio de um acórdão, no contexto das aquisições de tecnologia da informação, decidiu restringir, em demasia, o instrumento do SRP.

Nesse sentido, este trabalho propõe-se a mostrar o resultado de uma pesquisa empírica sobre objetos licitados usualmente pela administração pública no exercício de 2010, cujos preços são reestimados por meio da aplicação de um modelo econométrico a ser estudado e demonstrado, de modo que reflitam as existentes economias de escala (MORAIS, 2011). O trabalho centra suas atenções na utilização do fundamento microeconômico da economia de escala, aplicando um método de apropriação econômica ao procedimento de compras inovado pelo Decreto n. 3.931/2001, em uma análise diferente daquela meramente jurídica, costumeiramente empregada.

Para início do trabalho, é abordado o arcabouço legal e a aplicabilidade do Sistema de Registro de Preços para as aquisições governamentais, mostrando todas as suas vantagens e ressaltando a questão da adesão da ata de registro de preços por outros órgãos. Posteriormente, é estudado o conceito microeconômico de rendimentos de escala e a conexão desse conceito à legislação vigente para as compras governamentais. Dando prosseguimento, apresentamos os modelos teórico e econométrico, testados e avaliados via aplicação dos dados retirados da pesquisa empírica. Por fim, são analisados os resultados da pesquisa a fim de se calcular, com base no método apresentado, os novos preços dos objetos pesquisados, verificando o quanto poderia ter sido economizado caso o modelo econométrico fosse posto em prática pela administração pública.

2 ARCABOUÇO LEGAL DO SISTEMA DE REGISTRO DE PREÇOS

A Lei de Licitações e Contratos, Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993, ao dispor em seu art. 15, inciso II, que as compras públicas sempre que possível deverão ser processadas pelo Sistema de Registro de Preços (SRP), introduziu no ordenamento

jurídico nacional um novo procedimento a ser utilizado pela administração pública. O parágrafo 3º do artigo supracitado determina que o Sistema de Registro de Preços será regulamentado por decreto, atendidas as peculiaridades regionais.

No plano federal, o SRP foi regulamentado pelo Decreto n. 3.931, de 19 de setembro de 2001. Conforme se extrai do art. 1º, inciso I, do mencionado decreto, o SRP é um conjunto de procedimentos para registro formal de preços relativos à prestação de serviços e à aquisição de bens para contratações futuras.

De acordo com o Decreto n. 3.931/2001, o registro de preço dar-se-á pelas modalidades licitatórias da concorrência, com base na Lei n. 8.666/1993, ou do pregão, conforme previsão na Lei n. 10.520/2002. Assim, não há de se confundir o SRP com modalidade licitatória, como alguns administradores afirmam. Trata-se de um procedimento a ser utilizado quando a administração pública se deparar com certas circunstâncias, as quais ainda serão tratadas nesta seção. Em suma, seu procedimento não difere dos procedimentos a serem utilizados nas licitações convencionais, ou seja, sua fase interna permanece a mesma, necessitando da elaboração do Projeto Básico ou do Termo de Referência com as devidas especificações dos objetos a serem licitados.

Uma das diferenças do Sistema de Registro de Preços é que, ao participar do certame, o licitante apresenta sua proposta com base no preço de uma unidade do item ou do objeto licitado e não sobre o quantitativo total, como acontece nas licitações tradicionais. Outra diferença ocorre quando a disputa da licitação termina, pois a empresa consagrada vencedora não assinará, como no procedimento tradicional, o termo de contrato administrativo ou outro equivalente, mas a ata de registro de preços. Nesse documento, ficará registrado o preço ofertado para a unidade do objeto licitado sobre o qual o licitante se consagrou vencedor. O prazo de validade da ata não poderá ser superior a um ano, conforme art. 4º do Decreto n. 3.931/2001.

Outro fato inovador trazido pelo SRP, talvez o mais interessante, está no fato de não obrigar a administração a adquirir todo o quantitativo informado na ata. Essa é a explicação pela qual os licitantes concorrem pelo valor unitário do produto, pois a administração não está obrigada a adquirir o quantitativo total licitado, cabendo-lhe o juízo de conveniência e oportunidade quanto à decisão ao quantitativo realmente necessário, de acordo com sua real demanda. Nesse sentido, o Decreto n. 3.931/2001, alterado pelo Decreto n. 4.342, de 23 de agosto de 2002, indica em quais hipóteses será adotado o registro de preços, *in verbis*:

Art. 2 Será adotado, preferencialmente, o SRP nas seguintes hipóteses:

I – quando, pelas características do bem ou serviço, houver necessidade de contratações frequentes;

II – quando for mais conveniente a aquisição de bens com previsão de entregas parceladas ou contratação de serviços necessários à Administração para o desempenho de suas atribuições;

III – quando for conveniente a aquisição de bens ou a contratação de serviços para atendimento a mais de um órgão ou entidade, ou a programas de governo; e

IV – quando pela natureza do objeto não for possível definir previamente o quantitativo a ser demandado pela Administração.

Assim, toda vez que a administração se deparar com situações como as trazidas pelo art. 2º do Decreto n. 3931/2001, o SRP tornar-se-á o procedimento indicado para licitação.

Uma das vantagens do SRP reside na economia processual, reduzindo a quantidade de licitações de objetos semelhantes e homogêneos. Antes do SRP, toda vez que a administração necessitasse de reiteradas aquisições do mesmo objeto, precisava realizar novos procedimentos licitatórios. Com a instituição do registro de preços, basta uma única licitação, pois os preços ficam registrados e permanecem disponíveis para a administração pelo período de até um ano.

Outra grande vantagem do SRP está no fato da desnecessidade de recursos orçamentários para abertura do procedimento licitatório via SRP, os quais somente serão necessários quando da efetiva contratação ou aquisição. Nesse sentido, um órgão que esteja com recursos bloqueados não precisa aguardar a liberação dos recursos para realizar os procedimentos licitatórios, e assim que os recursos estiverem abertos já pode de imediato adquirir os itens por meio da ata de registro de preços já assinada.

Estas e outras vantagens são citadas pelo professor Fernandes (2010, p. 28), que assim expõe: “[...] o Sistema de Registro de Preços constitui-se em importante instrumento de gestão no qual as demandas são incertas, frequentes ou de difícil mensuração [...]”. Discorre ainda o mesmo autor que “o sistema de aquisição por preços registrados viabiliza ao gestor antecipar-se às dificuldades e conduzir o procedimento licitatório com vários meses de antecedência, evitando as sistemáticas urgências de atendimento”.

O doutrinador Justen Filho (2005, p. 144) converge em entendimento com Fernandes (2010), vejamos:

O Sistema de Registro de Preços (SRP) é uma das mais úteis e interessantes alternativas de gestão de contratações colocada à disposição da Administração Pública. As vantagens propiciadas pelo SRP até autorizam a interpretação de que sua instituição é obrigatória por todos os entes administrativos, não se tratando de uma mera escolha discricionária.

No conceito de Niebuhr (2008, p. 315), o SRP é um procedimento especial destinado à eficiência no gerenciamento de contratos de bens e serviços por intermédio do qual o vencedor da licitação assina ata de registro de preços comprometendo-se a oferecer a preço unitário fixo o objeto licitado, de acordo com as necessidades da administração, na quantidade e no prazo prefixados no edital, não podendo esse prazo ultrapassar um ano.

Tendo essas funcionalidades, o SRP, que deverá obedecer a todos os princípios inerentes às aquisições governamentais, sustenta-se no ordenamento jurídico vigente como ferramenta de importante desburocratização e gestão para o andamento das compras governamentais.

3 A POLÊMICA DOS “CARONAS” NO SISTEMA DE REGISTRO DE PREÇOS

Com o intuito de regulamentar o procedimento inserido no inciso II do art. 15 da Lei n. 8.666/1993 – Sistema de Registro de Preços –, o Decreto n. 3931/2001 inovou o SRP, ao permitir que órgãos não participantes do certame original pudessem beneficiar-se da ata registrada de outro órgão, desde que autorizados por este e mediante consulta ao licitante vencedor. Ou seja, mesmo que não tivessem participado de nenhum procedimento interno da licitação, como elaboração do termo de referência ou do projeto básico, esses órgãos não participantes poderiam beneficiar-se dessa licitação para aquisição do objeto desejado. Essa possibilidade vem sendo alcinhada de “carona”. A previsão do carona está insculpida no art. 8º do referido decreto, o qual dispõe:

A Ata de Registro de Preços, durante sua vigência, poderá ser utilizada por qualquer órgão ou entidade da Administração que não tenha participado do certame licitatório, mediante prévia consulta ao órgão gerenciador, desde que devidamente comprovada a vantagem.

§ 1º Os órgãos e entidades que não participaram do registro de preços, quando desejarem fazer uso da Ata de Registro de Preços, deverão manifestar seu interesse junto ao órgão gerenciador da Ata para que este indique os possíveis fornecedores e respectivos preços a serem praticados, obedecida a ordem de classificação.

§ 2º Caberá ao fornecedor beneficiário da Ata de Registro de Preços, observadas as condições nela estabelecidas, optar pela aceitação ou não do fornecimento, independentemente dos quantitativos registrados em Ata, desde que este fornecimento não prejudique as obrigações anteriormente assumidas.

§ 3º As aquisições ou contratações adicionais a que se refere este artigo não poderão exceder, por órgão ou entidade, a cem por cento dos quantitativos registrados na Ata de Registro de Preços.

Assim, pela redação do decreto, um órgão que não participou de nenhum procedimento da licitação pode, desde que autorizado pelo órgão detentor da ata e de consulta ao fornecedor vencedor, usufruir dessa licitação para suas aquisições e contratações. Ainda de acordo com o *caput* do art. 8º citado, basta apenas que o órgão carona¹ demonstre que o objeto possui preço vantajoso, o que pode ser verificado via pesquisa mercadológica.

¹ Com a instituição do carona, pode ser que os órgãos prefiram ser mais caronas do que gerenciadores, principalmente pelos custos que enseja um procedimento licitatório. No entanto, desconsideraremos esse fato neste trabalho, pois visamos a atingir economias de escala para toda a administração pública.

No entanto, diante da novidade, muitos estudiosos do tema, inclusive grandes doutrinadores, relatam que o disposto, ao permitir a figura do carona, feriu a disposição contida no art. 37 da Constituição Federal ao inovar com uma espécie de substitutivo legal do procedimento licitatório, não permitido pela Constituição vigente. Conforme a Lei de Licitações e Contratos, os únicos procedimentos excludentes de procedimento licitatório são a dispensa e a inexigibilidade. Sendo assim, ao admitir esse procedimento, o decreto estaria violando a Constituição de 1988 e a Lei n. 8.666/1993.

Nesse sentido, Justen Filho (2011) entende como inválido o procedimento em questão, afirmando que:

A prática da “carona” é inválida. Frustra o princípio da obrigatoriedade da licitação, configurando dispensa de licitação sem previsão legislativa. Não cabe invocar a existência de uma licitação anterior, eis que tal licitação tinha finalidade e limite definidos no edital.

A aplicabilidade do decreto quanto à possibilidade de carona também é posta em dúvida por Niebühr (2006, p. 15), principalmente quanto ao princípio da legalidade, uma vez que apenas a lei poderia inovar sobre tal possibilidade:

Agora, não é constitucionalmente admissível que regulamento administrativo, um decreto da lavra do presidente da República, crie o carona sem qualquer lastro legal, inovando a ordem jurídica por meio da outorga autônoma de competência aos agentes administrativos, com repercussões de monta na esfera jurídica de terceiros.

Assim, ao surpreender o ordenamento jurídico com a possibilidade de um órgão aderir a atas de registro de preços de outro órgão, o decreto, no dizer de alguns estudiosos, extrapolou suas funções regulamentadoras. Entende-se assim que essa inovação deveria ser editada por meio de uma lei.

O egrégio Tribunal de Contas da União há muito vem discutindo sobre o tema, demonstrando toda preocupação. Jurisprudencialmente, suas primeiras decisões foram no sentido da legalidade do procedimento, apontando para vantagens operacionais do SRP, a exemplo dos Acórdãos Plenário ns. 158/2003, 3.165/2003, 214/2006, 1.095/2007, 665/2008 e 324/2009, citados por Silva (2010).

Um acórdão de significativa importância nesta discussão é o de n. 1.487/2007-Plenário, em que se analisava a adesão à ata de registro de preços de 62 órgãos caronas que fizeram elevar um contrato inicial de R\$ 32 milhões para quase R\$ 2 bilhões. Esse acórdão faz recomendações para que o Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão (MPOG) adote providências com vistas à reavaliação das regras atualmente estabelecidas para o registro de preços no Decreto n. 3.931/2001. Porém, o MPOG impetrou pedido de reexame contra o acórdão, atualmente na fase de recurso.

No entanto, o Acórdão n. 1.233/2012-Plenário trouxe nova interpretação ao § 3º do artigo 8º do Decreto n. 3.931/2001, informando que, em obediência ao princípio da vinculação ao instrumento convocatório da Lei n. 8.666/1993, as unidades administrativas devem gerenciar a ata de forma que a soma dos quantitativos contratados em todos os contratos derivados da ata não supere o quantitativo máximo previsto no edital.

Diante do citado acórdão, caso um órgão licite pelo SRP o quantitativo de cem unidades de um certo objeto, todos os órgãos interessados em aderir a essa ata, inclusive o órgão gerenciador, só poderão adquirir o máximo de cem unidades. Pela antiga sistemática, o quantitativo máximo de cem unidades era para cada um dos órgãos interessados em aderir a essa ata, o que poderia aumentar, em muito, a quantidade a ser fornecida.

Entretanto, não concordamos com a proposta da Corte de Contas, que, a fim de dar uma resposta ao uso indiscriminado e ilimitado das caronas, limitou as aquisições/contratações ao que está expresso no edital, mesmo que essa não seja a literalidade do previsto no Decreto n. 3.931/2001.

Oferecemos neste trabalho uma solução diferente da empregada pelo TCU, ao vislumbrarmos a possibilidade de aproveitamento dos ganhos de economia de escala no fornecimento de bens à administração pública pelas inúmeras adesões às atas de registro de preços, uma vez que, com a instituição do carona, a quantidade de bens fornecidos pode ser ilimitadamente aumentada em relação ao quantitativo inicial, gerando enormes lucros aos detentores de uma ata. Para tanto, utilizar-se-á como modelo para este trabalho o método apresentado por Silva (2010) para que esse ganho seja revertido em economia do fornecedor para a administração pública.

4 CONCEITO DE ECONOMIAS DE ESCALA

Para se aplicar e melhor compreender o método proposto para as compras governamentais, tendo em vista a possibilidade de incremento nas quantidades iniciais licitadas via o SRP, há de se explanar sobre o conceito dos rendimentos de escala ou economias de escala.

De acordo com os ensinamentos de Varian (2006) e Kupfer e Hasenclever (2002), rendimento de escala leva em consideração o comportamento existente entre os custos de produção de um objeto ou de uma atividade industrial e sua quantidade produzida. Dessa forma, temos a função do custo $C(q)$, que depende da quantidade produzida q .

Nesse sentido, podem ocorrer rendimentos de escala de três tipos: constantes, decrescentes e crescentes. Os rendimentos de escala são constantes quando, por exemplo, ao se triplicar a quantidade de insumo obtém-se o triplo da produção, ou seja, os custos crescem e decrescem na mesma proporção da quantidade produzida.

Matematicamente, pode-se representar o fenômeno por meio da expressão: $3C(x_1, x_2, \dots, x_n) = C(3x_1, 3x_2, \dots, 3x_n)$. Ampliando o entendimento, se todos os insumos aumentam numa razão k , os custos aumentarão nesta mesma razão, ou seja, $C(q)/q$ é constante para qualquer produção q .

No caso dos rendimentos decrescentes de escala, a expressão matemática pode ser representada da seguinte forma: $C(kx_1, kx_2, \dots, kx_n) > kC(x_1, x_2, \dots, x_n)$. Quando em determinada indústria ou certo bem acontece esse fenômeno, há o que se evidencia como deseconomias de escala, pois os custos crescem mais que proporcionalmente à produção, assim $C(q)/q$ será crescente quando q for aumentado.

Agora, quando se fala em rendimentos crescentes de escala é porque os insumos utilizados crescem proporcionalmente mais do que o aumento dos custos empregados. Por exemplo, poderá acontecer que, ao multiplicar os insumos por uma razão k , obter-se-ão custos menores do que k vezes. A expressão que pode indicar o relatado pode ser expressa como: $C(kx_1, kx_2, \dots, kx_n) < kC(x_1, x_2, \dots, x_n)$. Nesse caso, diz-se que houve economias de escala, em que a razão $C(q)/q$ é decrescente com o aumento da produção q .

Considerando-se as aquisições no setor público, é de fácil compreensão, até pelos resultados da pesquisa empírica que fundamentou este artigo, que os custos de produção decrescem com o aumento da quantidade, tendo assim rendimentos crescentes de escala. Além disso, adotaremos a hipótese de rendimentos crescentes de escala, levando em conta também que as empresas fornecedoras de bens e serviços atuam em um nível de produção distante de sua capacidade máxima instalada, de forma que não existem entraves físicos para aumentar arbitrariamente sua produção, não impactando, assim, nos seus custos.

5 ESTUDOS SOBRE ECONOMIA DE ESCALA APLICADOS AOS PROCEDIMENTOS LICITATÓRIOS

O dever constitucional de licitar, indicado no inciso XXI do art. 37 da Carta Magna e devidamente regulamentado pela LCC, ressalta, em seu artigo 3º, que a licitação se destina, entre outras coisas, à seleção da proposta mais vantajosa para a administração.

Tendo essa premissa em mente – a busca da vantajosidade –, a Lei n. 8.666/1993 prevê vários mecanismos para que a administração pública selecione, dentro dos princípios que regem os procedimentos licitatórios, tais como a isonomia entre os licitantes e a legalidade dos procedimentos, a melhor proposta para suas aquisições e contratações, entre os quais está a economia de escala. Esta está prevista na LLC, no seu art. 23 parágrafos 1º e 7º, os quais seguem abaixo:

Art. 23 [...]

§ 1º As obras, serviços e compras efetuadas pela Administração serão divididas em tantas parcelas quantas se comprovarem técnica e economicamente viáveis,

procedendo-se à licitação com vistas ao melhor aproveitamento dos recursos disponíveis no mercado e à ampliação da competitividade sem perda da economia de escala.

§ 7º Na compra de bens de natureza divisível e desde que não haja prejuízo para o conjunto ou complexo, é permitida a cotação de quantidade inferior à demandada na licitação, com vistas à ampliação da competitividade, podendo o edital fixar quantitativo mínimo para preservar a economia de escala.

Nesse contexto, a busca de economia de escala pela administração não surge como mera formalidade e discricionariedade pelo administrador público, mas, sim, como dever e ato vinculado ao exercício de suas atribuições. Assim, cabe a todos os agentes envolvidos nas compras públicas a busca pela melhor gestão de suas aquisições a fim de se ampliarem os ganhos em escala a favor da administração pública. Porém, não é isso que presenciamos nas compras do setor público, no qual a falta de gestão e de planejamento fazem com que o governo compre mais caro do que devia, afastando-se de um dos principais mandamentos licitatórios.

Isso posto, as compras públicas devem ser planejadas, de tal sorte que as economias de escala não sejam desperdiçadas. A respeito do tema, Justen Filho (2005, p. 221) ressalta que “em uma economia de escala, o aumento de quantitativos produz a redução dos preços. Por isso, não teria cabimento a Administração fracionar as contratações se isso acarretar aumento dos seus custos”.

De acordo com Fernandez (2010, p. 379), o TCU reiteradamente vem alertando os órgãos quanto aos seus planejamentos de aquisições a fim de aproveitar as economias de escala, vejamos:

TCU determinou: “[...] prever o consumo anual de materiais, bem como o de expediente e instrucional, com o objetivo de realizar o menor número possível de licitações, auferindo, dessa forma, economia de escala nas aquisições feitas”.
Fonte: TCU. Processo n. 250.104/1997-0. Decisão n. 614/1999-Plenário.

TCU orientou: “[...] avalie, previamente à realização de licitações descentralizadas nos Estados, a conveniência de se proceder ao levantamento das demandas para fins de realização de um único procedimento licitatório, visando à obtenção de preços menores.”.
Fonte: TCU. Processo n. TC-006.929/2003-0. Acórdão n. 876/2004-Plenário.

Nesse sentido, visando a dar aplicabilidade ao mandamento legal, Silva (2010) apresenta um método de apropriação econômica dos ganhos de escala pela administração pública, o qual serve como base para este trabalho.

Com a possibilidade do aumento das quantidades a serem adquiridas pela administração pela adesão às atas de registro de preços, Silva (2010) ressaltou que os preços dos objetos devem ser ajustados quando houver aumento da quantidade demandada, capturando, desse modo, as economias de escala embutidas nos custos

da empresa. De acordo com o autor, o método baseia-se na manutenção do lucro obtido pelo licitante vencedor no momento do certame. Assim, fixando-se o lucro do fornecedor, a quantidade adicional deve ser fornecida a um preço inferior ao inicial, devido às economias de escala presentes.

6 METODOLOGIA

6.1 O MODELO TEÓRICO

Fazemos uso, neste trabalho, do modelo desenvolvido por Silva (2010). Dessa forma, antes de passarmos para o pretense modelo econométrico, faz-se necessário, nesta subseção, apresentarmos o citado modelo. Silva (2010) assim descreve seu modelo:

Utilizemos, pois, o equacionamento clássico de Contabilidade de Custos que busca estimar o lucro L de uma firma pela diferença entre a receita e o custo a partir da quantidade produzida q , do preço de venda p , do custo fixo C_f e do custo variável unitário C_v . Assim, a fórmula do lucro será:

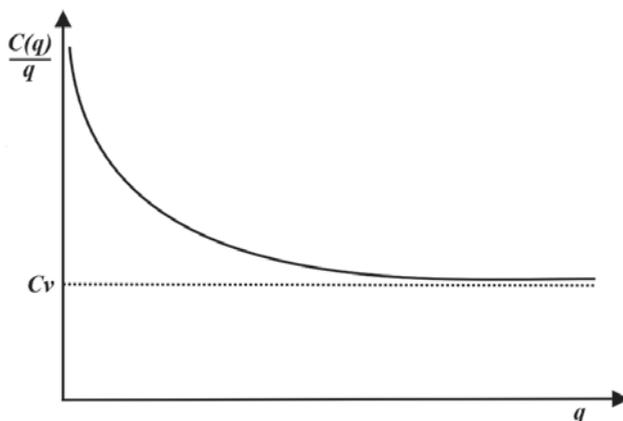
$$L = R(q) - C(q), \quad (1)$$

$$L = p \cdot q - (C_f + C_v \cdot q). \quad (2)$$

Podemos observar que $C(q)$ apresenta rendimentos crescentes de escala, uma vez que $C(q)/q$ é decrescente em q , de acordo com a seguinte fórmula e a Figura 1:

$$\frac{C(q)}{q} = \frac{C_f}{q} + C_v \quad (3)$$

Figura 1 – Curva de custos em função da quantidade

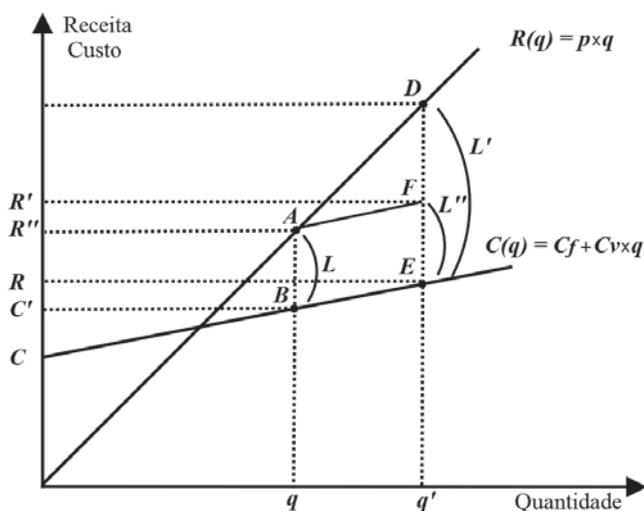


Fonte: adaptado de Silva (2010)

Observa-se que se dividiram os termos da equação clássica contábil $C(q) = Cf + Cv \cdot q$ pela quantidade q . O autor ressalta que a equação apresentada permite tratar os rendimentos de escala para quaisquer faixas de quantidade produzida.

O modelo utilizado por Silva (2010) leva em consideração o preço p em função da quantidade q . Assim, dada uma licitação cujo objeto seja comprado a um preço p e a uma quantidade q , como mostrado na Figura 2, a contratação possui receita R representada no ponto A , e custo C , no ponto B . O lucro L , então, corresponde ao segmento AB . O preço p é representado pela inclinação da reta de receita, enquanto o q contratado se encontra no eixo das abscissas.

Figura 2 - Economias de escala no acréscimo do fornecimento



Fonte: adaptado de Silva (2010)

Continuando a explicação de Silva (2010), quando a administração passa a necessitar de um fornecimento maior do bem no nível de q' , a receita do novo nível de fornecimento R' corresponderá ao ponto D , e a despesa, ao ponto E . O lucro L' corresponderá ao segmento DE , o que será obviamente maior que o da contratação inicial devido aos rendimentos crescentes de escala, visto que a receita aumenta proporcionalmente, enquanto o custo aumenta menos que proporcionalmente com a quantidade fornecida.

Silva (2010) demonstra, com base no entendimento já citado, uma fórmula para expurgar o lucro excedente resultante da majoração da quantidade fornecida:

Cabe à Administração expurgar tal lucro excedente resultante da majoração da quantidade fornecida do bem conjugada com a existência de rendimentos crescentes de escala. Isso pode ser feito se estabelecermos um novo preço de modo que o lucro seja equivalente à situação anterior no valor correspondente

ao segmento AB . Podemos obter isso se passarmos uma reta paralela à curva de custo a partir de A , encontrando o ponto F e forçando que o lucro L'' no nível de fornecimento q' seja FE , obviamente equivalente à AB . A equação da reta que passa por A , onde a receita é R e a quantidade fornecida é q , e tem inclinação igual à reta de custo será:

$$\frac{y - R}{x - q} = Cv$$
$$\rightarrow y = Cv(x - q) + R \quad (4)$$

No ponto F , a nova receita que impomos será igual a $R'' = Cv(q' - q) + R$ e, por conseguinte, o novo preço imposto p' será:

$$p' = \frac{R''}{q'} = \frac{Cv(q' - q) + p \cdot q}{q'} = Cv \left(1 - \frac{q}{q'}\right) + p \cdot \frac{q}{q'}$$

Podemos chamar a razão q'/q como o acréscimo de fornecimento, um fator a . Então, o ajuste de preço p'/p será:

$$\frac{p'}{p} = \frac{Cv}{p} \left(1 - \frac{1}{a}\right) + 1 \cdot \frac{1}{a} \quad (5)$$

Observe que, como $a > 1$, temos que $1/a$ está entre 0 e 1 . Lembre também que, necessariamente, $Cv/p < 1$. Assim, o ajuste equivale a uma ponderação (combinação convexa) entre Cv/p e 1 , ou seja, caso $a = 1$ (nenhum acréscimo), p'/p será 1 (nenhum reajuste), enquanto se a é muito grande, p'/p tenderá a Cv/p .

Assim, com base na explanação demonstrada, o equacionamento que fornecerá o novo valor do preço e servirá como parâmetro para a pesquisa utilizada neste trabalho é dado pela equação (5).

Fazendo uma breve análise sobre o método apresentado, é de fácil verificação que o novo preço p' tenderá ao patamar dos custos variáveis do objeto licitado, à medida que mais quantidades forem adquiridas pela administração, pois $1/a$ tenderá a 0 e $\left(1 - \frac{1}{a}\right)$ tenderá a 1 , restando p' em função do Cv .

Silva (2010) também ressalta que quanto menor for o valor de Cv maior será o desconto no preço com o acréscimo de fornecimento. Além disso, ressalta ainda que o método de ajuste de preço quanto à economia de escala é independente do custo fixo, uma vez que, na mudança de situação da quantidade inicial para a final, a empresa continua a ser remunerada pelo mesmo nível de custo fixo.

Isso posto, diante do método desenvolvido para precificação dos preços das aquisições adicionais, a grande questão é a obtenção do custo variável Cv . Silva (2010) cita algumas possibilidades para a obtenção dessa variável. Entretanto, tencionamos estimar o Cv por meio de pesquisa empírica no portal de compras do governo federal, ao levantar um rol de certames de um mesmo objeto, cujos resultados serão tratados na seção 7.

6.2 O MODELO EMPÍRICO

O modelo de Silva (2010) pode ser tratado econometricamente com o objetivo de obtermos o valor de custos variáveis para determinados objetos licitados pela administração pública. Desenvolvendo a equação (5), temos:

$$p' = C_v \left(1 - \frac{q}{q'}\right) + p \cdot \frac{q}{q'}$$

$$p' = C_v + (p - C_v) \cdot \frac{q}{q'}$$

$$y = C_v + \frac{A}{x} \tag{6}$$

em que $y = p'$, $x = q'$ e $A = (p - C_v)q$.

Entende-se que a equação descreve um comportamento de preços de um determinado bem em função de diversas quantidades, em que o preço p e a quantidade q são apenas um caso particular, ou seja, um ponto na curva da Figura 1. Mas percebe-se que os valores de p e q , que se encontram incorporados à constante A , não interessam, e seu desconhecimento não prejudica o modelo econométrico que ora propomos.

O parâmetro a ser buscado é o intercepto do modelo linear, ou seja, o valor dos custos variáveis C_v . De modo mais exato, podemos utilizar o modelo recíproco para estimar o C_v (GUJARATI, 2006, p. 148), o qual pode ser expresso por:

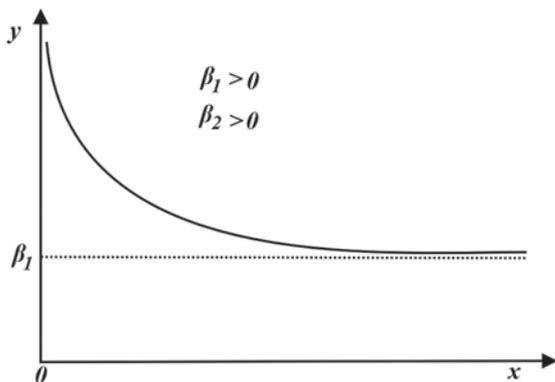
$$Y_i = \beta_1 + \beta_2 \left(\frac{1}{x}\right) + \mu_i \tag{7}$$

em que β_1 corresponde ao C_v procurado. O modelo recíproco ainda se caracteriza pela sua linearidade e, assim, pode ser considerado para efeitos de execução da econometria, visto que a propriedade da linearidade, segundo Gujarati (2006, p. 33), envolve somente os parâmetros β_1 e β_2 , não havendo de se considerar a inversão da variável x .

O modelo citado apresenta os seguintes aspectos: quando aumenta indefinidamente, o termo $\beta_2 \left(\frac{1}{x}\right)$ aproxima-se de zero (β_2 é constante) e Y aproxima-se do valor limite ou *assintótico* β_1 . O modelo demonstra que, independentemente do aumento de x , o limite que a variável dependente Y assumirá é o de β_1 .

Fazendo-se um paralelo entre o modelo econométrico recíproco aqui concebido e o modelo teórico demonstrado por Silva (2010), é de fácil verificação a consistência entre os dois modelos, uma vez que, com o aumento da quantidade q' , o preço p' tende ao valor do custo variável C_v , que é o valor assintótico de β_1 do modelo recíproco. O modelo citado pode ser representado pela Figura 3:

Figura 3 – Modelo recíproco: $Y \beta_1 + \beta_2 \left(\frac{1}{x}\right)$

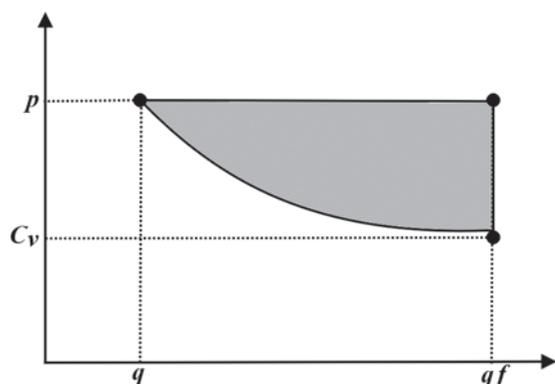


Fonte: adaptado de Gujarati (2006, p. 148)

6.3 ECONOMIA POTENCIAL A SER GERADA PELA UTILIZAÇÃO DO MODELO ECONOMETRICO

Uma vez demonstrada a fórmula para precificação quanto à economia de escala, disporemos um gráfico explicativo (Figura 4) para ilustração da economia que poderia ser gerada caso o modelo de Silva (2010) fosse utilizado pela administração pública. O valor economizado leva em consideração as adesões de apenas uma ata de registro de preços e aquisições adicionais infinitesimais.

Figura 4 – Economia potencial a ser gerada pelas adesões



Fonte: elaboração do autor

Nota-se que, no procedimento vigente, as aquisições adicionais são fixadas no preço p homologado quando da realização do certame com base na quantidade q inicial. Assim, independentemente do aumento da quantidade adquirida pelos órgãos, o preço mantém-se constante. Usando o modelo estudado, o preço para as quantidades acima do previsto diminui até se aproximar do valor assintótico Cv .

Dessa forma, após a última adesão da ata registrada, até o fim de sua vigência, quando tivermos o número da quantidade final q_f adquirida, verificaremos que a economia corresponderá à área hachurada da Figura 4. Lembramos que o modelo apenas se presta para quantitativos superiores à quantidade inicialmente contratada.

6.4 OBTENÇÃO DOS DADOS PARA A PESQUISA

Para comprovar a aplicabilidade do modelo desenvolvido por Silva (2010) e atingir o fim proposto do estudo, foi realizada uma pesquisa empírica de licitações já realizadas no sistema de compras do governo federal (www.comprasnet.gov.br).

Os objetos pesquisados foram a resma de papel A4 e o grampeador médio. Após análise, verificou-se que se teria as características desejadas para aplicação do modelo. A descrição do papel pelo código de materiais do Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais (Siasg) foi “papel A4, material papel alcalino, comprimento 297 mm, largura 210 mm, gramatura 75 g/m², cor branca”; e para o grampeador foi “grampeador, tratamento superficial pintado, material metal, tipo mesa, capacidade 20 fls., aplicação papel, tamanho grampo 26/6”.

6.5 TESTES ESTATÍSTICOS PARA COMPROVAÇÃO DO RESULTADO

Já ressaltamos que a grande questão do modelo é a obtenção do valor do custo variável C_v dos objetos licitados por meio de pesquisa dos certames concluídos. Porém, temos de verificar se os resultados achados são confiáveis estatisticamente a ponto de serem de fato utilizáveis pela administração caso o método proposto neste trabalho fosse posto em prática.

Diante disso, utilizamos testes estatísticos para confirmar a robustez da pesquisa. Um dos parâmetros utilizados foi o coeficiente de determinação R^2 , que é uma medida de qualidade de um modelo econométrico (indica o grau de correlação entre duas variáveis, no caso em análise o preço unitário e a quantidade licitada) e o valor p (valor da probabilidade, também conhecido como nível de significância exato ou observado). Por meio desses testes poderemos confirmar o nível de significância das informações, declarando que o resultado é suficientemente robusto do ponto de vista estatístico.

Na seção seguinte apresentamos os resultados da pesquisa com a consequente obtenção do C_v e dos testes estatísticos.

7 RESULTADOS

Foram coletados durante a pesquisa 193 itens/certames para o objeto resma de papel A4 e 168 para grampeador.

Os dados foram dispostos em uma planilha de Excel para que, por meio dessa ferramenta, fossem calculados o Cv dos objetos, o gráfico da regressão linear e sua equação, bem como a robustez do modelo econométrico com base em testes estatísticos, como o coeficiente de determinação R^2 e o valor p .

Além disso, visando a uma investigação mais profunda, uma vez que o modelo proposto faz uma relação limitada entre o preço e a quantidade, e ciente de que outras variáveis podem explicar o preço de um bem, fazemos também o cálculo do Cv levando em consideração outros aspectos.

7.1 PESQUISA DA RESMA DE PAPEL A4

No tocante ao objeto resma de papel A4, a pesquisa foi dividida em três grupos, fazendo a econometria e os testes estatísticos com base em todos os dados achados (nacional), por intervalos de quantidades e pelas regiões dos locais dos órgãos licitantes.

7.1.1 DADOS NACIONAIS

Como já relatado, considerando-se todas as observações, são computados para o objeto resma de papel A4 193 certames. Tendo como base todo esse quantitativo, encontramos o custo variável, conforme apresentado nas Tabelas 1 e 2 e na Figura 5.

Tabela 1 – Apresentação do Cv (interseção) e do valor p para o valor unitário da resma de papel A4, considerando-se o total de certames.

	Coeficientes	Erro-padrão	Stat t	Valor p
Interseção	9,307303065	0,125945037	73,89972067	1,8637E-142
Variável X 1	1,87531125	1,714836395	1,093580272	0,275516393

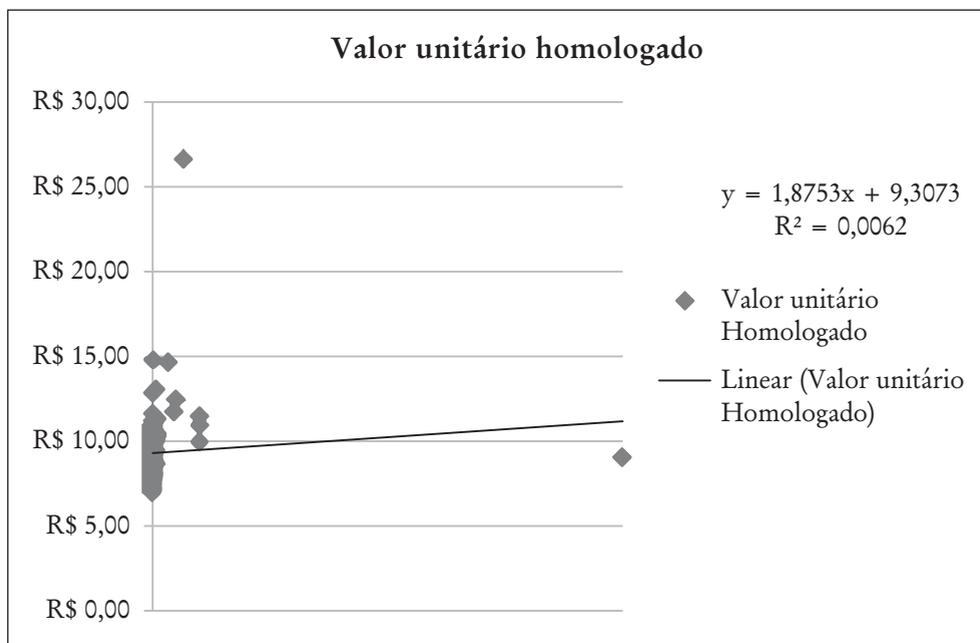
Fonte: MORAIS (2011)

Tabela 2 – Valor do R^2 considerando todos os certames para resma de papel A4.

Estatística de regressão	
R-múltiplo	0,078882122
R-quadrado	0,006222389
R-quadrado ajustado	0,001019365
Erro-padrão	1,736634673
Observações	193

Fonte: MORAIS (2011)

Figura 5 – Total de certames para resma de papel A4



Fonte: elaboração do autor

Nota-se pelas tabelas que, apesar de o R^2 ser tão reduzido, a robustez estatística do intercepto, ou seja, do custo variável, é confirmada pelo valor do valor p , que é bem inferior ao nível de significância 0,05.

7.1.2 DADOS POR REGIÃO

É reproduzido o estudo anterior para as cinco regiões brasileiras, conforme Tabela 3.

Tabela 3 – Dados da resma de papel A4 por região.

Regiões	Quantidade de itens	Custo variável (Cv)	R^2	P -valor do intercepto Cv
CO	60	R\$ 8,99	0,32	1,294E-50
SE	35	R\$ 8,63	0,19	1,56361E-34
NE	37	R\$ 9,34	0,067	4,764E-32
SU	27	R\$ 8,84	0,0019	9,21781E-30
NO	34	R\$ 10,22	0,00011	6,25133E-19

Fonte: MORAIS (2011)

Com base na tabela podemos tirar algumas conclusões. A Região Centro-Oeste é a mais representativa. Por ter Brasília como uma de suas cidades, onde se localiza a maioria dos órgãos federais, acaba por compor um grande quantitativo de certames.

O custo variável C_v é menor na Região Sudeste, seguido pelas Regiões Sul, Centro-Oeste e Nordeste, ficando a Região Norte com o maior valor. Quanto a essas características desse resultado, apesar de não ser tema deste trabalho, pode ser explicado pela maior industrialização na região centro-sul do país, com conseqüente maior número de empresas e fornecedores próximos aos órgãos demandantes. Dessa forma, os custos logísticos, como o de transporte, podem ter elevado o valor desse material para as Regiões Norte e Nordeste.

Observa-se que, não obstante os maus resultados do R^2 , os valores p são positivos, apontando, ao menos, para um C_v estatisticamente significativo.

7.1.3 DADOS POR INTERVALOS DE QUANTIDADE

Para estudo dos dados, segundo a quantidade inicial licitada das resmas, separamos em quatro intervalos, conforme Tabela 4.

Tabela 4 – Dados da resma de papel A4 pelas quantidades.

Quantidades	Quantidades de itens/certames	Custo variável (C_v) (R\$)	R^2	P -valor
0-500	43	10,34	0,00014	5,22452E-24
500-1.000	43	9,85	0,0036	2,25094E-22
1000-5.000	69	8,43	0,081	2,95747E-40
Acima de 5.000	38	8,13	0,0027	4,849E-26

Fonte: MORAIS (2011)

Com base na tabela das quantidades apresentadas, podemos comprovar o efeito das economias de escala nos preços, que diminuem quando se compra em maiores quantidades. É o que se observa na tabela – a cada intervalo de maior quantidade temos menores custos variáveis, finalizando no intervalo de certames para mais de 5 mil unidades, onde encontramos o menor C_v .

Observa-se que, não obstante os maus resultados do R^2 , os valores p são, mais uma vez, positivos, apontando, ao menos, para um C_v estatisticamente significativo, sendo isso o que mais importa.

7.1.4 ECONOMIA POTENCIAL A SER GERADA DAS ADESÕES DAS LICITAÇÕES PARA RESMA DE PAPEL A4

Nesta subseção, faremos um estudo hipotético com o objetivo de demonstrar a aplicabilidade do modelo econométrico no caso de sucessivas adesões de uma das atas pesquisadas a fim de verificar a economia que poderia ser gerada.

Sendo assim, para o exercício proposto, escolhemos o Comando Militar da Amazônia, 16ª Brigada de Infantaria da Selva, localizado na cidade de Tefé/AM, que realizou o Pregão Eletrônico (SRP) n. 03/2010, item 93, para resma de papel A4, na quantidade de 2.500 resmas, licitação disponível no portal de compras do governo federal, cujo valor unitário homologado foi de R\$ 11,00.

Para a tarefa, consideramos que foi adquirido o quantitativo total² indicado pelo órgão gerenciador e, a partir desse momento, que seriam solicitadas adesões pelos demais órgãos. Assim, imaginemos que a esta ata foram solicitadas cinco adesões nas quantidades representadas na Tabela 5. Desse modo, foram calculados os novos preços e a economia que poderia ter sido gerada. Neste exemplo, aplicaremos o C_v nacional, de R\$ 9,30. Para o cálculo, utilizamos o método proposto por Silva (2010) e demonstrado na subseção 6.1 deste trabalho:

$$\frac{p'}{p} = \frac{Cv}{p} \left(1 - \frac{1}{a}\right) + \frac{1}{a}$$

onde p é o preço licitado, p' é o novo preço, a é a razão q'/q , em que q é a quantidade inicial e q' a soma de todas as aquisições

Tabela 5 – Economia gerada das suposições de adesões da Ata de Registro de Preços do Comando Militar da Amazônia, 16ª Brigada de Infantaria da Selva, Pregão 03/2010, item 93.

Órgão carona	Suposição de qtds. solicitadas	Preço unitário ajustado (p') (R\$)	Valor total da qtd. pelo preço homologado (R\$)	Valor total da qtd. pelo valor ajustado (R\$)	Economia gerada (R\$)
1ª adesão	1.500	10,36	16.500,00	15.540,00	960,00
2ª adesão	2.000	10,00	22.000,00	20.000,00	2.000,00
3ª adesão	1.000	9,90	11.000,00	9.900,00	1.100,00
4ª adesão	2.000	9,77	22.000,00	19.540,00	2.460,00
5ª adesão	1.500	9,70	16.500,00	14.550,00	1.950,00
Valor total			88.000,00	79.530,00	8.470,00

Fonte: MORAIS (2011)

Como demonstrado na Tabela 5, a cada adesão o preço licitado é ajustado, tendendo ao valor do C_v . A título de uma melhor ilustração, calcularemos, com base na fórmula indicada pela equação (5), o p' da 1ª adesão. Assim, temos:

² Importante ressaltar que o modelo só é aplicado a partir da aquisição de quantidade superior à indicada na Ata.

$$\frac{p'}{11} = \frac{9,3}{11} \left(1 - \frac{1}{4.000/2.500} \right) + \frac{1}{4.000/2.500}$$

$$\rightarrow \frac{p'}{11} = 0,8454 \left(1 - \frac{1}{1,6} \right) + \frac{1}{1,6}$$

$$\rightarrow \frac{p'}{11} = 0,8454(1 - 0,625) + 0,625$$

$$\rightarrow \frac{p'}{11} = 0,9420$$

$$p' = 10,36$$

Ainda com relação à tabela, vislumbramos que, no caso hipotético das adesões da ata do Comando Militar da Selva, nas quantidades indicadas, a economia gerada para a administração seria de R\$ 8.470,00, cerca de 9% em relação ao custo que a administração teria de desembolsar no procedimento normal, um valor que daria para comprar mais 770 resmas pelo valor homologado ou mais de 870 resmas, considerando-se o último preço ajustado.

Ressaltamos que a economia gerada é para a administração pública como um todo. Muitos podem questionar que o órgão realizador do certame e gerenciador da ata, que teve todo o trabalho com os procedimentos licitatórios, não obteve economia alguma, mas desconsideramos tal análise e visamos ao cômputo da economia para os cofres públicos.

Um fato muito importante a ser observado é que, com a obtenção do C_v via pesquisa entre licitações de vários órgãos, é possível e de fato foi constatado na pesquisa que alguns certames obtiveram preços homologados abaixo do C_v estimado. Lembramos, entretanto, que cada fornecedor possui o C_v do seu objeto, que, certamente, é inferior ao preço ofertado nos certames. Assim, ressaltamos que, para utilização do modelo econométrico para obtenção dos novos preços, não se pode admitir C_v maior que o preço homologado.

7.2 PESQUISA DO GRAMPEADOR

Para pesquisa do objeto grampeador, realizamos procedimento idêntico ao tratamento para resma de papel A4, calculando a econometria e os testes estatísticos com base em todos os dados achados (nacional).

7.2.1 DADOS NACIONAIS

Já informamos que para o objeto grampeador foram computados 168 itens/certames. Todavia, a grande maioria das licitações para este material de expediente é de pouca quantidade, com alguns certames, porém, contendo, mesmo assim, grandes volumes. Dessa forma, visando a ter as quantidades licitadas mais uniformes, são calculados

dois desvios-padrão das quantidades, eliminando-se as observações que ficaram além dessa medida de dispersão. Restaram, assim, 144 itens.

Isso posto, os dados são tratados da mesma forma que os dados para a resma de papel A4, calculando-se o Cv , o R^2 e o valor p , como pode ser verificado nas Tabelas 6 e 7 e na Figura 6.

Tabela 6 – Apresentação do Cv (interseção) e do valor p para o valor unitário do grampeador considerando-se o total de certames

	Coefficientes	Erro-padrão	Stat t	Valor p
Interseção	7,466593339	0,301408251	24,7723588	2,0914E-53
Variável X 1	0,735813856	2,183707003	0,336956311	0,73664734

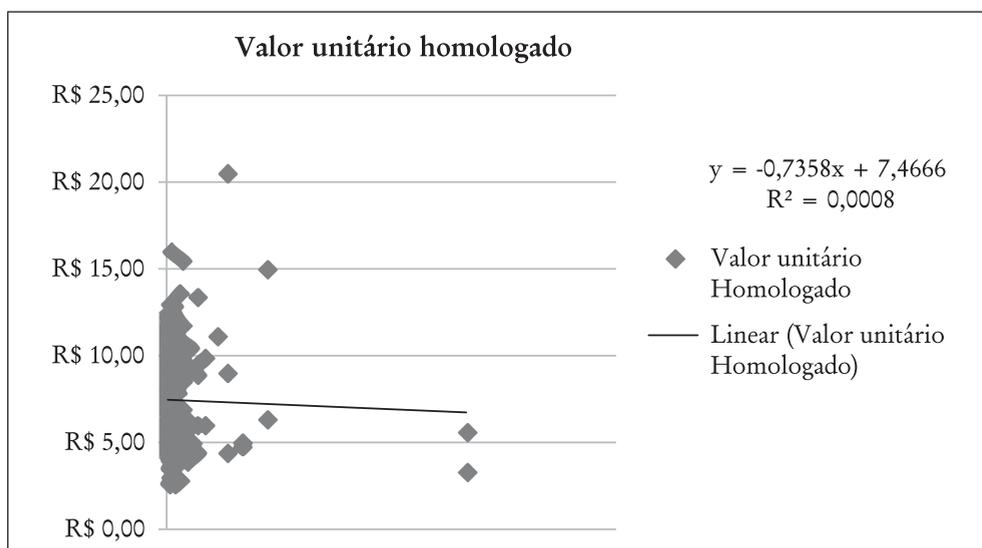
Fonte: MORAIS (2011)

Tabela 7 – Valor do R^2 considerando-se todos os certames para o grampeador

Estatística de regressão	
R-múltiplo	0,028265448
R-quadrado	0,000798936
R-quadrado ajustado	0,006237692
Erro-padrão	3,330939128
Observações	144

Fonte: MORAIS (2011)

Figura 6 – Total de certames para o grampeador



Fonte: elaboração do autor

Com base nas tabelas e na Figura 6, o C_v nacional do grampeador ficou em R\$ 7,46. Não obstante a medida de qualidade R^2 ser reduzida, o parâmetro intercepto é significativo, pois o valor p é bem inferior ao nível de significância 0,05.

7.2.2 ECONOMIA POTENCIAL A SER GERADA DAS ADESÕES DAS LICITAÇÕES PARA GRAMPEADOR

Efetuada-se procedimento idêntico aos dados da resma de papel A4, calculamos o quanto poderia ser economizado para a administração se fosse utilizado o modelo proposto. Dessa forma, para exemplificar o estudo, fazemos novamente o cálculo da economia tendo como base suposições de adesões entre um dos órgãos analisados. Para o exemplo, tomamos o Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Triângulo Mineiro – Campus Uberaba, que realizou o Pregão Eletrônico (SRP) n. 01/2010, item 64, para grampeador, na quantidade de 240 unidades, licitação disponível no portal de compras do governo federal, cuja empresa vencedora ofertou o preço de R\$ 9,00. Imaginaremos que a essa Ata aderiram quatro caronas, nas quantidades indicadas na Tabela 8, na qual também disporemos os novos preços e a quantidade economizada. O C_v utilizado foi o nacional, de R\$ 7,46.

Tabela 8 – Economia gerada das suposições de adesões da Ata de Registro de Preços do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Triângulo Mineiro – Campus Uberaba, Pregão 01/2010, item 64

Órgão carona	Suposição de qtds. solicitadas	Preço unitário ajustado (p') (R\$)	Valor total da qtd. pelo preço homologado (R\$)	Valor total da qtd. pelo preço ajustado (R\$)	Economia gerada (R\$)
1ª adesão	100	8,54	900,00	854,00	46,00
2ª adesão	150	8,21	1.350,00	1.231,50	118,5
3ª adesão	200	7,99	1.800,00	1.598,00	202,00
4ª adesão	180	7,88	620,00	1.418,40	201,60
Valor total			5.670,00	5.101,90	568,10

Fonte: MORAIS (2011)

Novamente, para uma melhor elucidação do método, calculamos o preço ajustado p' para a 1ª adesão com base na equação (5). Assim, temos:

$$\frac{p'}{9} = \frac{7,46}{9} \left(1 - \frac{1}{340/240} \right) + \frac{1}{340/240}$$

$$P' = 8,54$$

Considerando-se os resultados obtidos na tabela, constatamos que, a cada adesão, o preço unitário do bem diminui até se aproximar do C_v de R\$ 7,46. A economia gerada, caso o modelo fosse utilizado para as aquisições adicionais, traria um

economia de R\$ 568,10 para a administração, ou seja, aproximadamente de 10% em relação ao gasto total, considerando os trâmites das adesões convencionais. A título de exemplo, o valor economizado daria para comprar 63 grampeadores pelo preço homologado ou 72 unidades pelo último preço ajustado.

8 CONCLUSÕES

Apesar de a economia de escala ser tópico tratado há mais tempo na LCC, esse elemento microeconômico ganhou destaque com a edição do Decreto n. 3.931/2001, ao possibilitar a multiplicação das quantidades fornecidas pelo uso simplificado de um registro de preços.

Todavia, pela sistemática recentemente utilizada, os órgãos caronas adquirem as quantidades adicionais pelo valor pactuado na contratação inicial, não possibilitando, assim, que a administração absorva economias de escala decorrentes do fornecimento multiplicado. A literatura detectou tal problema e desenvolveu um método para aproveitamento das economias de escala por meio do custo variável (C_v) dos objetos licitados e consequente cálculo do novo preço do objeto, o qual é apresentado e demonstrado neste artigo por meio de uma pesquisa empírica.

Sendo o C_v de difícil obtenção, demonstramos que uma das alternativas para seu cálculo pode ser por meio de pesquisa empírica dos objetos a serem licitados, fazendo uso dos certames realizados no portal de compras do governo federal (www.comprasnet.gov.br). Foi comprovado isso para dois objetos licitados: resma de papel A4 e grampeador. Com o rol dos certames levantados para esses objetos, usando as ferramentas do Excel foi calculado o valor do C_v e os novos preços ajustados.

De acordo com os resultados mostrados, a obtenção empírica do intercepto C_v , por meio dos certames realizados, confirmou-se consistente e confiável, pois os valores encontrados para os valores p , cujo nível de significância foi fixado em 0,05, apresentaram resultados bem inferiores a esta medida, o que nos dá confiança na utilização deste parâmetro.

Quanto aos resultados achados para o coeficiente de determinação R^2 , seus valores não foram tão expressivos, o que demonstra que a quantidade licitada não é a única variável a explicar o preço do objeto, existindo outros fatores que deveriam compor o modelo econométrico. Nessa linha, propusemos o cálculo do C_v pelas regiões brasileiras no caso da resma de papel A4 no intuito de verificar a influência regional no preço do objeto. Dessa forma, o modelo ora utilizado poderá ser objeto de novos estudos com o objetivo de aperfeiçoá-lo com a inclusão de outras variáveis, além da quantidade, que poderiam influenciar no preço de um bem.

Ainda com relação aos resultados, fizemos uma análise do potencial da economia que poderia ser gerada caso o método aqui proposto fosse utilizado. Os resultados

apontaram para economias significativas de cerca de 10% em relação ao custo do preço homologado inicialmente na contratação.

Diante dos resultados, que se confirmaram consistentes para a amostra pesquisada, a administração pública, caso colocasse em prática o modelo econométrico para cômputo do valor ajustado para os fornecimentos adicionais, poderia, por meio de um órgão central, levantar e atualizar, periodicamente, no portal de compras do governo federal (www.comprasnet.gov.br) os valores homologados dos certames, com base no código Catmat – Sistema de Catalogação de Materiais, para padronização dos objetos e, assim, calcular os custos variáveis dos materiais, disponibilizando-os no portal citado para conhecimento dos órgãos e dos licitantes.

O custo variável desses bens poderia ser calculado sob várias óticas: por estado, por região, por intervalos de quantidades, etc. Assim, o órgão gerenciador da licitação informaria no instrumento convocatório qual o custo variável a ser utilizado para reajuste nos preços das adesões de sua ata. Ressaltamos, como já informado na seção dos resultados, que a utilização do modelo para captura das economias de escala só será eficaz quando o preço obtido na licitação for maior que o custo variável obtido nas pesquisas. Caso não o seja, considera-se o custo variável equivalente ao preço obtido.

Concordamos que o tema “carona” é bastante polêmico e suscita vários debates e questionamentos, principalmente no campo jurídico. Exatamente por isso tentamos mostrar que, apesar da “aparente” fragilidade do seu decreto regulamentador, podemos utilizar esse mecanismo para emprego de um mandamento que quase sempre não é posto em prática pelos órgãos públicos, que são as economias em escala. Isso posto, discordamos do entendimento do Tribunal de Contas da União, que, por intermédio do Acórdão n. 1.233/2012-Plenário, simplesmente limita as adesões ao que está fixo no edital. Essa decisão da Corte de Contas, de caráter conservador, acaba por eliminar as vantagens das economias de escala que o governo poderia extrair em suas compras.

Concluimos que o Sistema de Registro de Preços é de fato um mecanismo importante para as compras governamentais, sendo suas funcionalidades de grande valia para o planejamento e a gestão das aquisições públicas. Adicionalmente, o modelo apresentado pode ser aperfeiçoado no sentido do aproveitamento das economias de escala, tal como foi exercitado e comprovado neste trabalho.

REFERÊNCIAS

BITTENCOURT, Sidney. **Licitação passo a passo**. 5. ed. Rio de Janeiro: Temas & Ideias, 2006.

BRASIL. Decreto n. 3.931, de 19 de setembro de 2001. Regulamenta o Sistema de Registro de Preços previsto no art. 15 da Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993, e dá outras providências. Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/D3931htm.htm>. Acesso em: 25/05/2011.

_____. Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8666cons.htm>. Acesso em: 25/05/2011.

FERNANDES, J. U. J. Carona em sistema de registro de preços: uma opção inteligente para redução de custos e controle. **O Pregoeiro**, Curitiba, p. 27-32, nov. 2010. Edição especial.

_____. **Vade-mécum de licitações e contratos**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

GUJARATI, D. N. **Econometria básica**. Tradução Maria José Cyhlar Monteiro. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006. 148 p.

JUSTEN FILHO, M. **TCU restringe a utilização de “carona” no sistema de registro de preços**. Disponível em: <<http://www.justen.com.br//informativo.php?&informativo=6&artigo=294&l=pt.>>. Acesso em: 25/05/2011.

_____. **Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos**. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

KUPFER, D.; HASENCLEVER, L. (Org.). **Economia industrial: fundamentos teóricos e práticas no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2002.

MORAIS, F. R. A. **O sistema de registro de preços e a economia de escala no setor público: um estudo de caso nas compras governamentais**. Monografia (Especialização em Finanças Públicas) – Escola de Administração Fazendária, Brasília, 2011.

NIEBUHR, J. M. Carona em ata de registro de preços: atentado veemente aos princípios de direito administrativo. **Revista Zênite de Licitações e Contratos – ILC**, São Paulo, n. 143, –jan. 2006.

_____. **Pregão presencial e eletrônico**. 5. ed. Curitiba: Zênite, 2008.

REIS, P. S. M. O carona no Sistema de Registro de Preços. **ILC – Informativo de Licitações e Contratos**, Curitiba, n. 167, jan. 2008.

SILVA, A. H. L. da. Economia de escala das compras governamentais: problema ou solução? **Revista de Direito Público da Economia – RDPE**, Belo Horizonte, ano 8, n. 30, p. 9-25, abr./jun. 2010.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Acórdão-TCU n. 1.233, de 23 de maio de 2012. TMS 6/20010. Gestão e uso de tecnologia da informação (TI). Relatório consolidado. 21 trabalhos, abrangendo 315 organizações públicas federais. Considerações a respeito das contratações de soluções de TI pelo sistema de registro de preços (SRP). Considerações sobre o tema “governança corporativa e governança de TI”. Recomendações e determinações. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarTextual2/Jurisprudencia.faces?colegiado=PLENARIO&numeroAcordao=1233&anoAcordao=2012>>. Acesso em: 14/02/2013.

_____. 1487/2007 ATA 32 – PLENÁRIO, de 1º de agosto de 2007. Necessidade de aperfeiçoamento da normatização da sistemática de Ata de Registro de Preços. Conhecimento. Procedência parcial. Determinação. Ciência. Monitoramento. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarTextual2/Jurisprudencia.faces?colegiado=PLENARIO&numeroAcordao=1487&anoAcordao=2007>>. Acesso em: 14/02/2013.

VARIAN, Hal. R. **Microeconomia**: princípios básicos. Tradução Maria José Cyhlar Monteiro e Ricardo Doninelli. Rio de Janeiro: Campus, 2006.

Planejamento tributário e a norma cogente não tributária

Iágaro Jung Martins

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Bacharel em Ciências Contábeis (UFRGS) e Direito
(PUCRS). Especialista em Direito Tributário (Esaf)

Resumo

O planejamento tributário estrutura-se com base em negócios jurídicos, disciplinados por normas cogentes não tributárias. O conhecimento dessas normas permite ao intérprete a identificação de vícios (existência ou não de patologias de direito). A existência de uma patologia de direito é um critério jurídico seguro para identificar um planejamento tributário abusivo. Essa conclusão foi possível em razão da pesquisa instrumental sobre as três fases do planejamento, didaticamente organizadas por Marco Aurélio Greco, e de como o conhecimento das patologias do direito privado é necessário para interpretação do planejamento tributário, que deve recair sobre o fato, desnudado das qualificações jurídicas que as partes lhe atribuem, o que não diz respeito à aplicação da analogia ou à interpretação econômica, mas sim em investigar a real situação antecedente e consequente à ocorrência dos negócios jurídicos que integram o planejamento tributário e verificar se há motivos legítimos para sua ocorrência, em outras palavras, se há propósito negocial. Durante o estudo, foram analisados 18 casos de planejamento tributário julgados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), e para sistematizá-los utilizamos a metodologia Normative Systems. Ao final, conclui-se que, nessa segunda fase do planejamento tributário, a ciência do direito apresenta elementos suficientes e seguros para considerar como não abusivo o planejamento tributário que se encontre livre de patologias e quando verificadas razões extratributárias (propósito negocial) para a realização do negócio jurídico. Nessas circunstâncias o planejamento tributável é oponente ao Fisco. Será, contudo, inoponível quando existir qualquer tipo de patologia (simulação, abuso de direito, fraude à lei, v.g.), nesse caso, o lançamento de ofício, tendente a recuperar o tributo não recolhido, se dá ao amparo do art. 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional (CTN). Desnecessário, portanto, para os casos em que provada a existência de uma patologia de direito, a regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN para que o Fisco considere abusivo o planejamento tributário. A regulamentação desse dispositivo do CTN levar-nos-á à terceira fase do planejamento tributário,

isto é, apenas com a edição de uma Norma Geral Antielisiva existirá procedimento que permita ao Fisco imiscuir-se em planejamentos tributários livres de qualquer patologia de direito. Nessa terceira fase, caberá ao sujeito passivo demonstrar a existência de causa extratributária para a realização do negócio jurídico para que este seja considerado planejamento tributário válido.

Palavras-chave

Planejamento tributário. Norma cogente não tributária. Patologias do direito. Negócio jurídico. Propósito negocial.

Abstract

The tax planning is structured from legal business, ruled by non-tax applicable standards. The knowledge of these rules allows addition identification by the interpreter (whether or not law pathology exists). The existence of a law pathology is a safe legal criteria used to identify an abusive tax planning. This conclusion was made possible from the instrumental research over the three stages of planning, didactically organized by Marco Aurélio Greco and how the knowledge of private law pathology is fundamental for tax planning demonstration, which should be based on the fact, striped from its attached legal qualifications, not only in regard of the analog application or economic reading, but in investigate the real background situation and the following occurrence of legal transactions which forms tax planning and also check if there is legitimate reasons for its occurrence, in other words, if business purposes exists. Throughout the study, eighteen tax planning scenarios were evaluated and systemized by the Administrative Council of Fiscal Appeals (ACFA) while the Normative Systems methodology was used. In the end, one may conclude that, in the second stage of tax planning, the Legal Science presents sufficient and secure evidences to be considered as non-abusive, the tax planning which is released from pathologies and when the extra taxation subject (business purpose) is validate to the establishment of the legal transaction, in those circumstances the taxable planning opposes to the tax authorities. However, it will not contest when any kind of pathology exist (simulation, abuse of rights, fraud against the law, v. g.), in such case, the launch of the business, the pledge to reclaim non-collected tax is protected by the article 149, paragraph VII of the

Código Tributário Nacional (CTN). It is therefore unnecessary, to the examples where the existence of a legal pathology exists, prevailing of the sole paragraph of CTN's article 116, so the tax authorities considers the tax planning as abusive. The regulation of this provision made by CTN will take us to the third stage of Tax planning, or just issuing an Anti Tax Fraud General Rule, there will be a procedure allowing the Tax Authorities to interfere in tax planning, free from any legal pathology. In the third stage it will be up to the taxable person validates the existence of an extra taxation factor when executing a legal business and it could be considered as a valid tax planning.

Keywords

Tax planning. Non-tax applicable standards. Legal pathologies. Legal transaction. Business purpose.

1 INTRODUÇÃO

A requalificação dos fatos praticada pelo Fisco tem proporcionado questionamentos por aqueles que defendem a liberdade absoluta para contratar. Para eles, quaisquer hipóteses não previstas de forma estrita e literal no texto da lei tributária caracterizam a utilização da interpretação econômica, a aplicação da analogia para exigir tributos e, por consequência, a imposição de elevado grau de insegurança jurídica.

A norma tributária incide sobre fatos típicos, todavia estes, por vezes, podem receber roupagem inusual em decorrência das inúmeras possibilidades que o direito privado oferece. O Novo Código Civil positivou princípios e regras sobre os quais a jurisprudência e os doutrinadores já se debruçavam há algum tempo. Passaram a integrar o Novo Código Civil “institutos e soluções normativas dotados de certa sedimentação e estabilidade” que tiveram como finalidade “acolher modelos jurídicos validamente elaborados pela jurisprudência construtiva de nossos tribunais”.¹

O direito tributário e o direito privado estão umbilicalmente ligados. O próprio Código Tributário Nacional (CTN), Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 109, reconhece a importância dos princípios gerais de direito privado para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, preservando a autonomia do direito tributário em relação aos efeitos que a norma tributária porventura venha a estabelecer. O legislador tributário vale-se desses conceitos para qualificá-los.

A par desses novos instrumentos de direito privado, uma questão ainda restava mal resolvida no direito tributário e que foi fundamental para a migração da primeira para a segunda fase do planejamento tributário. Por que apenas a patologia do tipo simulação poderia ser rejeitada pelo Fisco? As demais patologias, e seus efeitos que também maculam o negócio jurídico, consagradas no direito privado continuavam a ser de aceitação obrigatória pelo Fisco? Como ciência, o direito deve, para a mesma premissa, apresentar o mesmo resultado. Nasce, então, a segunda fase do planejamento tributário: liberdade, salvo patologias (GRECO, 2008, p. 186).

¹ Exposição de Motivos do Supervisor da Comissão Revisora e Elaboradora do Código Civil, prof. Miguel Reale, item 4. Disponível em: <<http://200.251.3.5/download/codigocivil.pdf>>. Acesso em: 17/09/2011.

O conhecimento das patologias de direito privado é importante para a interpretação do planejamento tributário, em que pese o posicionamento contrário da doutrina clássica, ainda arraigada à primeira fase do planejamento tributário, em que tudo é válido se não houver simulação.

Sobre a interpretação, preocupamo-nos em demonstrar critérios seguros para concluir que na atual fase do planejamento tributário não se está a utilizar a analogia ou a interpretação econômica. Aqui, um componente assume especial relevo, a existência de propósito negocial, ou seja, cabe ao aplicador da norma tributária verificar se existem motivos extratributários que justifiquem o planejamento tributário.

2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

2.1 CONCEITO

O conceito de planejamento tributário não é unânime na doutrina, ainda que seja consenso dos que escrevem sobre o tema sua função de economizar tributos. Decorre do exercício da liberdade de ação em explorar eventual lacuna no ordenamento jurídico, mas deve ser algo prévio. No caso, prévio ao nascimento da obrigação tributária. Para Andrade Filho (2009, p. 10), a “licitude do planejamento tributário não está unicamente na observância do rito formal dos atos ou negócios jurídicos; é indispensável que os atos ou negócios existam (produzam os efeitos que são próprios)”.

A economia de opção estaria fora do conceito de planejamento para Greco (2008, p. 100), “pois corresponde a escolhas que o ordenamento positivamente coloca à disposição do contribuinte”. Fundamenta o autor sua posição de que a conduta pela opção de pagar menos tributos é uma escolha que o ordenamento expressamente cria e cujos efeitos tributários já estão assegurados. O referido doutrinador salienta que não se configura economia de opção quando o contribuinte “constrói”, por meio de uma montagem ou substituição jurídica, o pressuposto de fato da opção. Nessa hipótese, está-se diante de um caso de planejamento que poderá ser ou não eficaz perante o Fisco” (GRECO, 2008, p. 101). Em sentido contrário, Abraham (2007, p. 279) defende que planejamento tributário inclui a economia de opção:

Entendemos que embora as opções de economia de tributos estejam à disposição do contribuinte na lei, este deverá realizar a sua identificação (no texto legal), a mensuração de interesse (custo-benefício), a necessidade (ou não) de implementar mudanças estruturais nas suas atividades econômicas para adequação à opção, para então, e somente após, decidir se irá optar pela opção fiscal de redução de impostos.

O planejamento tributário deve observar a legitimidade de meios e deve ocorrer antes do fato gerador. Assim, planejamento tributário pode ser definido como o

procedimento metodológico destinado à análise e à seleção de alternativas, prévio ao nascimento da obrigação tributária, dedicado a buscar a menor carga tributária para uma situação fática que pode envolver a modelagem de operações ou a simples utilização de opções expressamente previstas no ordenamento jurídico.

2.2 ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL

Elisão e evasão têm naturezas jurídicas antagônicas. Elisão é a atividade lícita destinada a economizar tributos, que se dá pelo planejamento prévio e anterior ao nascimento da obrigação tributária, é sinônimo de planejamento tributário (ANDRADE FILHO, 2009, p. 90).

Por sua vez, evasão fiscal é a economia ilícita ou fraudulenta de tributos (MARINS, 2002, p. 30). Quando a conduta evasiva é tipificada pela lei penal-tributária, ela é definida como sonegação fiscal, sujeita, portanto, à sanção. Numa primeira análise, ou ainda do ponto de vista teórico, a partir da definição de elisão e evasão é relativamente fácil identificar a linha divisória de uma e de outra. Por um lado, elisão consiste na licitude dos meios e na ocorrência destes antes do fato gerador; evasão, por outro, decorre de um processo ilícito e, quanto ao aspecto temporal, ocorre durante ou depois do fato gerador (MARINS, 2002, p. 33).

Cabe ressaltar, para que não se conclua de forma equivocada, que o critério temporal não basta, por si só, como justificativa absoluta para a consideração da licitude e da legitimidade do fato. Mesmo no caso de a operação se dar antes da ocorrência do fato gerador, faz-se necessário que a referida operação seja lícita em sentido amplo.

Torres traz ainda o conceito de elusão tributária, que decorre da liberdade negocial do agente, sempre vinculada a três possibilidades de escolha: causa, forma e tipo. Quando o contribuinte se afasta de alguma dessas três possibilidades está praticando uma conduta elusiva, isto é, no exercício da liberdade privada, mas maculada pela ausência de legitimidade.

2.3 NORMA ANTIELISIVA

Uma norma antielisiva, como se depreende da sua denominação, não se destina a dispor de ferramentas para enfrentar condutas evasivas, que já possuem, na lei material, critérios específicos de sanção. Normas antielisivas podem ser gerais ou específicas. São gerais quando se valem de regras ou princípios jurídicos que contenham expressões amplas, flexíveis e indeterminadas (porém determináveis). Exemplo de norma geral para combater práticas elisivas é a traduzida no parágrafo único do art. 116 do CTN, inserido pela Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001.

Para Greco (2008, p. 468), a referida norma não se aplica às patologias dos negócios jurídicos (simulação, abuso de direito e fraude à lei), mas estabelece instrumentos

para análise de negócios elisivos, ainda que não padeçam de qualquer vício jurídico. Tal dispositivo, de caráter geral, abre a possibilidade para aferir se esses negócios se subsumem ao princípio da capacidade contributiva, razão pela qual entende a necessidade de procedimento especial para a análise dessa subsunção.

Normas antielisivas específicas destinam-se a fechar lacunas do ordenamento mediante a criação de presunções legais. Exemplos: regras de preços de transferência,² regras de disponibilização de lucros no exterior,³ vedação de compensação de prejuízos fiscais da pessoa jurídica incorporada,⁴ etc.

2.4 AS TRÊS FASES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Greco (2008, p. 112), ao analisar a evolução do planejamento tributário, estabeleceu que três fases se destacam, todas elas tendo como tema central a oponibilidade ao Fisco.

Antes de explicar cada uma dessas fases, o autor destaca que durante muitos anos vigoraram dois critérios para a análise do planejamento tributário: o primeiro de caráter cronológico, no sentido de que os atos que implicassem redução da carga tributária deveriam ocorrer antes do nascimento do fato gerador; o segundo critério residiria na licitude, no sentido de que os atos praticados deveriam resultar de atos lícitos, fato que os tornaria inquestionáveis pelo Fisco.

A análise clássica do planejamento tributário (cronológico e licitude) começou a perder espaço quando se passou à análise dos atos a partir da eficácia destes perante o Fisco. Nesse aspecto, Greco (2008, p. 112) nos ensina que se trata de eficácia somente perante o Fisco, pois o mesmo negócio pode gerar efeitos em várias direções e em relação a várias pessoas.

Assim como a não oponibilidade ao Fisco não produz efeitos para as demais pessoas envolvidas, os efeitos do negócio jurídico para essas pessoas não podem ser transplantados automaticamente para o âmbito fiscal. Por exemplo, a observância de uma determinada norma editada por uma agência reguladora produz efeitos perante esta, mas essa observância não é, por si só, suficiente para produzir efeitos perante o Fisco.

2.4.1 FASE DA LIBERDADE ABSOLUTA

Esta fase do planejamento tributário está associada à liberdade absoluta do indivíduo em poder agir como bem entender para dispor dos seus negócios, salvo os atos ilícitos realizados depois da ocorrência do fato gerador ou com simulação. O indivíduo só aceita ser tributado (*agredido*, como refere o autor (GRECO, 2008, p. 129)) naquilo que não pode escapar.

² Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 18 a 24-B.

³ Medida Provisória n. 2.158-34, de 27 de julho de 2001, art. 74.

⁴ Decreto-Lei n. 2.341, de 29 de junho de 1987, art. 33.

Greco (2008, p. 126) destaca o desenho clássico da elisão tributária, anterior ao fato gerador, licitude e sem simulação, que está ligada ao vício de vontade. Consequência da legalidade estrita é o banimento da analogia no direito tributário (CTN, art. 108, I, § 1). Uma das características dessa fase é a equiparação do direito tributário e do direito penal, fato que inequivocadamente igualava o valor propriedade ao valor liberdade.

O contribuinte, nesta fase, tem liberdade absoluta para se auto-organizar: ao Fisco, só é lícito cobrar tributo sobre fato especificadamente descrito na lei. Dessa forma, tudo o que não esteja descrito de forma pormenorizada na norma está fora da sua incidência, portanto lacuna.

Em decorrência disso, nesta fase surgiram inúmeras operações meramente formais, o que teve como consequência um aumento exponencial de normas tributárias, sempre destinadas a preencher as lacunas normativas, que invariavelmente demandavam grande esforço interpretativo e de orientação aos agentes fiscais e aos contribuintes, causando insegurança jurídica.

Esse modelo privilegia o antagonismo entre o lícito e o ilícito, a prevalência da forma, inclusive como manifestação da vontade, em que a simulação seria um vício dessa vontade. Greco (2008, p. 135) resume esta fase concluindo que “o modelo sustenta que a licitude do meio utilizado implica a aceitação do resultado, entendido como efeito tributário”..

Por fim, ao afirmar que a simulação seria um vício de vontade, a discussão sobre a licitude ou não do planejamento tributário recai em verificar se há ou não duas vontades: uma real e outra aparente. A simulação absoluta dependeria de se demonstrar a existência dessas duas vontades, ou seja, que a vontade aparente não corresponde à vontade real. Este é o principal equívoco dos que se posicionam nesta primeira fase do planejamento tributário: considerar a simulação como vício de vontade.

Simulação não está no plano da vontade, mas da causa do negócio jurídico, como afirma Gomes (1974, p. 423). Dessa forma, para verificar se o negócio é simulado, deve-se analisar a compatibilidade entre sua causa e o próprio negócio, qual o propósito de se realizar determinado negócio jurídico. Por que realizar um contrato de *leasing* e não uma compra em venda a prazo? Qual a razão para uma subscrição de capital seguida de cisão e não uma alienação de ações?

Greco (2008, p. 184) esclarece a origem e a razão que embasam essa necessária mudança sobre o objeto de análise da simulação:

Com isso começamos a montar o quebra-cabeça. Na medida em que o debate sobre simulação é deslocado para o elemento “causa”, também se desloca o foco do “querer” para o “fazer”. A corrente doutrinária dominante no Brasil, que vê a simulação como vício de vontade, apoia-se na doutrina civilista francesa

em que o fundamental era amarrar o poder do rei prestigiando a autonomia da vontade individual. [...] O pensamento de Orlando Gomes está em sintonia com a doutrina alemã, que não apresentava aquela obsessão da Revolução Francesa, ao contrário, na Alemanha a autoridade do imperador germânico nunca foi colocada em dúvida. Não havia um confronto tão flagrante com a autoridade, portanto não é relevante amarrar o exercício do poder garantindo a vontade individual. [...] Desta perspectiva, o elemento chave é a causa (ou motivo) do negócio jurídico, e não a vontade. Se o vício é da causa, então temos de perguntar: por que o contribuinte fez isso? Até que ponto o negócio jurídico que fez é compatível com a causa invocada?

Conclui o autor que o negócio é simulado se motivo não existir, ou se for incompatível com o núcleo do negócio adotado ou se existir uma inadequação entre o motivo real e o motivo aparente (GRECO, 2008, p. 184). Passa-se a não mais analisar a questão da vontade real e aparente, mas a causa real do negócio jurídico.

2.4.2 FASE DA LIBERDADE RELATIVA

O planejamento tributário deixa de ser analisado apenas sob o ponto de vista formal (primeira fase), mas também sob o ângulo de sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados decorrentes, à luz dos valores da igualdade, da solidariedade e da justiça.

Greco (2008, p. 195) explica esse novo enfoque:

Embora reconheça que o contribuinte tem o direito de organizar sua vida (desde que o faça atendendo aos requisitos da licitude dos meios, previedade em relação ao fato gerador, inexistência de simulação sem distorções ou agressões ao ordenamento), sou imediatamente conduzido à conclusão (aliás, aceita de forma praticamente unânime nos países ocidentais) de que um direito absoluto e incontestável no seu exercício é figura que repugna à experiência moderna de convívio em sociedade, fundamentalmente informada pelo princípio da solidariedade social e não pelo individualismo exacerbado.

Nesta segunda fase do planejamento tributário, a análise passa a se preocupar se o direito foi exercido tal qual originalmente previsto no ordenamento. Greco (2008, p. 195) explica que essa análise tem amparo no abuso de direito, oriundo do direito civil,⁵ “categoria construída para inibir práticas que, embora possam encontrar-se no âmbito da licitude, implicam, no seu resultado, uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes”. Nessas situações, o ato abusivo será sempre inoponível ao Fisco.

⁵ Art. 187 do Código Civil. “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.”

Depois de 2002, como o abuso de direito passou a ser expressamente qualificado como ato ilícito, sua existência faz desaparecer um dos requisitos do planejamento tributário, o de estar sustentado em atos lícitos. Nas palavras de Greco (2008, p. 199): “A configuração de um ato ilícito (por abusivo) implica não estarmos mais diante de um caso de elisão, mas sim de evasão”.

Nessa fase do planejamento tributário, a causa do negócio é fator preponderante, o negócio deve-se apoiar em situações reais e não exclusivamente fiscais. Se a causa for exclusivamente pagar menos tributos, será abusiva.

Greco (2008, p. 203) explica:

[...] os negócios jurídicos que não tiverem nenhuma causa real predominante, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo; neste caso, o Fisco a eles pode se opor, desqualificando-os fiscalmente para requalificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato.

Ressalte-se, contudo, que a requalificação dos atos ou negócios não pode ser efetuada pelo Fisco sob o argumento da abusividade. Caberá ao Fisco o ônus de provar que a finalidade do negócio foi exclusivamente fiscal para que se justifique a requalificação.

No que se refere à fraude à lei, trata-se, como se verá em tópico próprio sobre as patologias do direito, de uma observância da lei apenas formalmente, mas com o objetivo de atingir um fim contrário ao espírito da lei. Não se está diante de uma ilicitude, mas de causa de nulidade do negócio jurídico.⁶

2.4.3 FASE DA LIBERDADE COM CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Greco (2008, p. 307) explica que a terceira fase do debate do planejamento tributário pode ser denominada como liberdade com capacidade contributiva.

Assim, ainda que o negócio jurídico seja lícito e não sofra de nenhuma das patologias, nem assim o contribuinte poderá agir como bem entender, pois sua ação deve ser analisada sob a perspectiva da capacidade contributiva.

Todavia, a aplicação de princípios, sobretudo para desqualificar os efeitos de negócios jurídicos, há de ser efetuada com ponderação. Greco (2008, p. 353) reconhece que se está diante de um risco ao ingressarmos nesta terceira fase, saindo da fase do “tudo é permitido” para um “tudo é proibido”. Não se está afirmando, contudo, que uma operação que busque uma menor carga tributável é o elemento único para sua recusa pelo Fisco, tampouco pode a adoção de uma forma jurídica lícita e livre de patologias servir de escudo ao contribuinte.

⁶ Art. 166 do Código Civil. “É nulo o negócio jurídico quando [...] VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa; [...]”.

A rigor, para Greco (2008, p. 354), o modelo de abordagem funcional para os casos de planejamento tributário passa a ser o de analisar cada caso concreto, pois “pretender resolver todas as questões tributárias olhando apenas para o texto frio da lei é adotar um legalismo míope, distanciado da realidade”. Para isso, ganham ainda mais relevância a análise dos fatos e suas características.

Não há, nessa fase, como afirmar, em tese, que determinadas operações não são admitidas como de planejamento tributário válido (exceto aquelas que se enquadram nas duas fases anteriores). A análise do caso concreto passa necessariamente pela valoração dos fatos e deve levar em conta a situação anterior e posterior do contexto do negócio jurídico, ou seja, a justificativa da conduta.

Por justificativa, que não se confunde com explicação (que está ligada à relação da causalidade), entenda-se atribuir uma avaliação moral ou jurídica para a ação, isto é, para a celebração do negócio jurídico.

Em relação ao Brasil, Greco (2008, p. 361) ensina que já ultrapassamos a primeira fase (legalidade sem simulação), embora reconheça que ainda existam vozes dissonantes quanto a isso. Para ele, encontramos-nos atualmente na segunda fase, em que é indispensável não haver patologias no negócio jurídico, ou seja, “operação em fraude à lei ou fruto de abuso de direito não está protegida pelo ordenamento positivo”.

É importante frisar que enquanto nas duas primeiras fases se está diante de vícios do negócio, portanto é de incumbência do Fisco provar a existência desses vícios ao analisar o negócio jurídico. Na terceira fase do planejamento tributário, a prova da justificativa caberá ao contribuinte, pois só ele poderá demonstrar positivamente os motivos e a congruência das operações, inclusive com elementos externos ao negócio, que redundaram em menor carga tributária, ou seja, a existência de propósito negocial.

2.5 IGUALDADE TRIBUTÁRIA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A existência ou não da igualdade decorre da relação entre dois ou mais sujeitos a partir de um critério de comparação. A igualdade tributária não é algo simples no direito. O estudo da igualdade exige um critério de diferenciação, ou, nas palavras de Ávila (2009, p. 27), “uma propriedade relevante, uma relação de pertinência e congruência entre o critério escolhido e o fim a ser alcançado”. Além disso, é preciso saber se, de fato, as pessoas são iguais (e qual o critério para definir essa igualdade) e se devem ou não ser tratadas de forma igual (igualdade prescritiva).

Ávila (2009, p. 410) defende que os juízos comparativos dependem da análise dos fatos, ou seja, se as pessoas têm as propriedades selecionadas como relevantes pela norma. Ele exemplifica assim sua afirmação:

De fato, duas pessoas podem ser iguais ou diferentes segundo o critério da idade, mas deverão ser tratadas de modo diferente para votar em alguma

eleição, se uma tiver atingido a maioria não alcançada pela outra; e deverão ser tratadas igualmente para pagar impostos, porque a concretização dessa finalidade é indiferente à idade.

O mesmo autor, ao analisar o *caput* do art. 5º da CRFB, ressalta que a Lei Maior assegura a “igualdade formal, igualdade perante a lei, e a igualdade material, igualdade na lei”. A igualdade formal assegura a aplicação uniforme da lei. “Uma mesma lei não pode ser aplicada de um modo para um contribuinte e de outro para outro contribuinte” (ÁVILA, 2009, p. 74). A igualdade na lei significa que não basta que esta seja aplicada a todos (igualdade formal), mas que seja igual para todos. É preciso “que ela própria não tenha uma distinção arbitrária” (ÁVILA, 2009, p. 75), o que nos leva à questão da isonomia, isto é, tratar de forma diferente situações que não são iguais na medida em que elas se diferenciam.

No que diz respeito à igualdade formal, exsurge a necessidade de analisar a igualdade e a legalidade, sobretudo pelo caráter geral e abstrato da lei. Esse ponto é de fundamental importância para a análise dos casos de planejamento tributário, pois diz respeito, nas palavras de Ávila (2009, p. 115), “à relação entre a generalidade e – por mais paradoxal que isso possa parecer – a preservação da igualdade particular”.

A análise da regra geral e abstrata (lei) e a preservação da igualdade particular servem de argumento para atuação pelos contribuintes, como instrumento para não pagar ou pagar menos tributos. O contribuinte busca amparo para o planejamento tributário em uma norma geral, que não contempla ou não se destina a sua situação particular, sob o argumento de que a norma lhe concede tratamento tributário benéfico.

Ao abrir o capítulo que trata sobre o Sistema Tributário Nacional, o art. 145 da CRFB, em seu § 1º, consagra o princípio da capacidade contributiva e, implicitamente, o da igualdade tributária ao definir que “os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, ou seja, contribuintes com mesma capacidade contributiva devem ser onerados na mesma medida.

Capacidade contributiva diz respeito à capacidade econômica do contribuinte, que tem duas dimensões: uma subjetiva e outra objetiva. Capacidade contributiva subjetiva trata em considerar o contribuinte com outros que se encontram em situações diferentes da sua. Capacidade contributiva objetiva diz respeito às operações concretamente praticadas pelo contribuinte (ÁVILA, 2009, p. 194). Nesta última dimensão, a capacidade contributiva é especialmente importante para o planejamento tributário.

Greco (2008, p. 201) é categórico ao afirmar que “só haverá isonomia tributária se todos aqueles que se encontram na mesma condição tiverem de suportar a mesma carga fiscal”. Ou seja, mesmo que os meios sejam lícitos para pagar menos tributos, ainda assim se estará ferindo a igualdade.

3 NORMA COGENTE NÃO TRIBUTÁRIA

3.1 NOVOS PRINCÍPIOS DE DIREITO PRIVADO

A partir das últimas décadas do século XX, o direito, como instrumento político, absorveu os ideais de Estado social, cuja função passa a ser regular as relações entre os indivíduos, priorizando valores como a solidariedade e a igualdade.

No desempenho dessa nova função, o Estado não abandonou os clássicos princípios da autonomia privada, da liberdade e da propriedade, por exemplo, mas os revestiu de novos contornos, cuja interpretação encontrará fundamento nos demais princípios inseridos na Constituição.

Nesse sentido, ganham especial relevo princípios como a “função social do contrato”,⁷ isto é, para a interpretação dos contratos, conceitos que até meados do século XX eram irrelevantes, tais como justiça social e solidariedade, passam a ser conjugados com os demais princípios clássicos. Abraham (2007, p. 175) explica que a expressão “função” diz respeito ao “papel, dever, ou obrigação que algo ou alguém possui perante determinada situação”, enquanto “social” diz respeito ao “que interessa à sociedade”, portanto aquilo que “nos conduz à ideia de interesse público”, ou, de forma mais específica, “através da supremacia do ideal social sobre o individual”.

O Novo Código Civil consagra esses valores ao estabelecer que a função social do contrato é uma limitação à capacidade de contratar⁸ e de que nenhuma convenção privada prevalecerá sobre preceitos de ordem pública para assegurar a função social da propriedade e dos contratos.⁹

Dessa forma, o princípio da função social dos contratos passa a ser um limitador externo aos contratantes, servindo, portanto, para mitigar os efeitos do contrato “perante o meio em que se realiza. É o que se tem denominado por ‘efeitos externos das obrigações’” (ABRAHAM, 2007, p. 188). O contrato passa a interessar a pessoas ou a uma coletividade que não faz parte da relação jurídica, inclusive o Fisco. Os contratantes continuam livres para contratar, mas a liberdade para estabelecer cláusulas e termos contratuais não pode causar prejuízos a terceiros.

3.2 BOA-FÉ E OS NEGÓCIOS JURÍDICOS

Se a função social dos contratos é um limitador externo aos contratantes, a boa-fé é um limitador interno. A existência da boa-fé é condição de validade dos contratos

7 Exposição de Motivos do Supervisor da Comissão Revisora e Elaboradora do Código Civil, professor Miguel Reale, item 21 da Parte Especial – Livro I, Do Direito das Obrigações. Disponível em: <<http://200.251.3.5/download/codigocivil.pdf>>. Acesso em: 17/09/2011.

8 Código Civil, art. 421. “A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato.”

9 Código Civil, art. 2.035, parágrafo único. “Nenhuma convenção prevalecerá se contrariar preceitos de ordem pública, tais como os estabelecidos por este Código para assegurar a função social da propriedade e dos contratos.”

prevista no Código Civil¹⁰ como cláusula geral dos contratos. Abraham (2007, p. 195) esclarece que a boa-fé, vinculada ao princípio da probidade, constante no mesmo art. 422 do Código Civil, “desloca” a ideia da boa-fé subjetiva (vinculada ao aspecto psicológico do indivíduo) para a boa-fé objetiva, que “conduz a um padrão de comportamento jurídico-social”.

A boa-fé, portanto, desempenha três funções no ordenamento jurídico: (i) norma hermenêutica, hábil ao preenchimento de lacunas; (ii) como elemento criador de deveres jurídicos, na medida em que impõe às partes a satisfação de interesses sociais; e (iii) como limitador ao exercício de direitos subjetivos com base na aplicação de mandamentos como a lealdade e a correção (ABRAHAM, 2007, p. 198).

O negócio jurídico é expressão da manifestação da vontade das partes, que buscam um efeito jurídico específico, seja ele decorrente da constituição, da modificação ou da extinção de direitos. Como a boa-fé objetiva é uma cláusula geral dos contratos que impõe limitações aos contratantes, quando não observada a boa-fé estaremos diante de um negócio antijurídico, passível, portanto, de ser decretada sua nulidade.

Por fim, é indispensável ressaltar a importância do princípio da boa-fé objetiva para o alinhamento efetivo do direito e da ética, conforme explicitado por Miguel Reale, supervisor da Comissão Revisora e Elaboradora do Código Civil:

Tornar explícito, como princípio condicionador de todo o processo hermenêutico, que a liberdade de contratar só pode ser exercida em consonância com os fins sociais do contrato, implicando os valores primordiais da boa-fé e da probidade. *Trata-se de preceito fundamental*, dispensável talvez sob o enfoque de uma estreita compreensão positivista do Direito, mas *essencial à adequação das normas particulares à concreção ética da experiência jurídica*.¹¹ (grifo nosso)

3.3 RELATIVIDADE DAS CONVENÇÕES PARTICULARES

Os contratos, geralmente, criam direitos e obrigações entre as partes, é preciso que alguém figure como comprador em um contrato para que possa adquirir a propriedade de um bem, por exemplo.¹²

A relatividade das convenções particulares decorre do princípio da função social, devidamente sopesada com os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Dessa forma, ainda que imediatamente o contrato diga respeito às partes, em razão da função social dos contratos, devidamente sopesada pelos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, há de se analisar se ele não irradia efeitos para

10 Art. 422. “Os contratantes são obrigados a guardar, assim, na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé.”

11 Exposição de Motivos do Supervisor da Comissão Revisora e Elaboradora do Código Civil, professor Miguel Reale, item 22, alínea “b”, da Parte Especial – Livro I, Do Direito das Obrigações. Disponível em: <<http://200.251.3.5/download/codigocivil.pdf>>. Acesso em: 17/09/2011.

12 Entre as exceções, citamos como exemplo as estipulações em favor de terceiros (Código Civil, art. 436 a 438) e o testamento (Código Civil, art. 1.857).

a coletividade, terceiros privados e o Fisco. Mais do que isso, se o negócio jurídico celebrado não causa prejuízos injustos ou não desejados pelo ordenamento, que coloquem as partes em situação de desigualdade em relação às demais pessoas que possuam a mesma capacidade contributiva.

Nesse ponto, merecem destaque a eficácia da obrigação surgida pela celebração do contrato e sua oponibilidade perante terceiros. É inegável a eficácia perante as partes do contrato celebrado para assegurar o direito do terceiro em subscrever e integralizar capital, para ingressar como novo sócio em uma sociedade, e o subsequente contrato de cisão da sociedade que permite ao antigo sócio sair com o dinheiro integralizado pelo novo sócio.

A questão que se põe é se esses contratos são oponíveis a terceiros ou, ainda, se o Fisco e a sociedade são obrigados a aceitar os efeitos que irradiam para terceiros. Nessas hipóteses, há ofensa ao princípio da capacidade contributiva pelas partes em relação à terceira pessoa, que, conforme exemplo, também tenha efetuado uma alienação de uma participação societária, mas utilizado as formas jurídicas típicas e diretas.

3.4 PATOLOGIAS DO DIREITO

A existência de uma patologia do direito privado influencia a análise do negócio jurídico, que estrutura o planejamento tributário. Além da simulação, analisar-se-ão os negócios jurídicos indiretos, que, na lição de Alves (2002, p. 67), dependem de dois requisitos. O primeiro é que as partes usem um negócio típico e desejado por elas. O segundo requisito é alterar a finalidade do negócio praticado (finalidade objetiva), ou seja, como as partes buscam outra finalidade, normalmente com a utilização de pactos ou cláusulas extravagantes para anular a finalidade objetiva da norma ou o instituto do ordenamento.

3.4.1 SIMULAÇÃO

A simulação é causa de nulidade do negócio jurídico e está disciplinada no Código Civil, art. 167. Negócio jurídico simulado, como ensina Alves (2002, p. 64), é aquele que cria uma aparência para ocultar o que realmente se deseja. A simulação será absoluta quando não se destinar a ocultar outro negócio jurídico, e relativa quando existir outro negócio dissimulado, isto é, tem-se um negócio aparente e um negócio oculto.

Na simulação absoluta, as partes fingem que o negócio existe, mas na verdade ele é desprovido de conteúdo. Na simulação relativa, tem-se um negócio aparente, que não traduz a causa (ou motivo) do negócio jurídico, pois a causa está no negócio real, que está dissimulado.

São necessários três requisitos para caracterizar a simulação:

- a) divergência entre a vontade interna e a manifestada;
- b) necessidade de existência de um acordo simulatório; e
- c) o negócio tem por objetivo enganar terceiros estranhos ao ato simulado.

Um exemplo de simulação é a venda efetuada por ascendente para descendente para encobrir uma doação em adiantamento de legítima.

3.4.2 FRAUDE À LEI

Fraude à lei ou “fraude civil” corresponde à hipótese em que alguém busca, no próprio ordenamento, uma norma para contornar a aplicabilidade de uma norma imperativa. Busca-se uma norma de cobertura para contornar norma que prevê uma consequência não desejada pelo agente.

A fraude à lei pode existir mesmo quando não há conduta ilícita, hipótese em que não há violação da norma de direito civil. Configurada a hipótese de fraude à lei, está-se diante de uma das causas de nulidade do negócio jurídico.¹³

Xavier (2001b, p. 99) defende não ser aplicável o instituto de fraude à lei ao direito tributário por haver duas diferenças relevantes desse ramo com o do direito privado. A primeira diferença é que a fraude à lei nas relações privadas se situa ou no campo da ilicitude ou no da nulidade, isto é produz consequências nas relações privadas. Para o direito tributário, a existência de fraude à lei estaria no campo da elisão, tendo como único efeito a ineficácia declarada pelo Fisco, “de modo a permitir a este aplicar por analogia a um ato ou negócio extratípico norma tributária aplicável a ato ou negócio típico economicamente equivalente” (XAVIER, 2001b, p. 99).

A segunda diferença é que fraude à lei no direito privado se situa no campo da interpretação (vontade da lei), e no direito tributário diz respeito à “integração analógica, pois o espírito da lei não é suficiente para conduzir à conclusão de que a norma tributária se aplica a todos os atos de efeitos econômicos equivalentes” (XAVIER, 2001b, p. 100).

Alves (2002, p. 68) explica que na fraude à lei o agente observa a letra da lei, mas para alcançar um fim contrário ao espírito da lei, ou seja, aquilo que as palavras da lei tentaram exprimir. Na fraude à lei há duas normas. A primeira é escondida, e a segunda, aparente, que serve para contornar a primeira.

Abraham (2007, p. 218) faz uma importante distinção entre a fraude à lei e a simulação:

¹³ Art. 166 do Código Civil. “É nulo o negócio jurídico quando [...] VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa; [...]”

Dada esta estrutura, resta aí, também, a distinção para com a simulação, em que a manobra arдил está no ato ou negócio realizado (simulado) e não pelo uso da norma, já que na fraude à lei, os atos e negócios realizados são efetivamente pretendidos e não simulados. E, isto, é o que ocorre, igualmente, nos casos de negócio jurídico indireto e no abuso de formas.

Por derradeiro, é importante ressaltar que o art. 166 do Código Civil diz ser nulo o negócio jurídico quando este tiver por objeto fraudar lei imperativa, como são as leis tributárias, que não podem ser afastadas ou sofrer modificações por convenções particulares que buscam a incidência de norma aparente, de menor ônus tributário (CTN, art. 123).

Exemplo de fraude à lei é a denominada operação de “casa e separa”, na qual uma sociedade empresária admite novo sócio para, logo em seguida, cindir-se parcialmente, mascarando uma alienação de participação societária. A nova sociedade, decorrente da cisão e pertencente exclusivamente aos antigos sócios da sociedade cindida, fica com os valores integralizados pelo novo sócio. Na antiga sociedade, agora com os novos sócios exclusivamente, ficam os demais ativos.

3.4.3 ABUSO DE DIREITO

Previsto no Código Civil Brasileiro,¹⁴ o abuso de direito decorre da necessidade de se distinguir critérios vinculados à existência do direito e critérios ligados ao seu uso (GRECO, 2008, p. 195). Trata-se de um limite funcional do direito e se caracteriza quando se vale de uma norma para buscar finalidade diversa da sua hipótese finalística. É a utilização irregular de uma norma perante o ordenamento.

Diferentemente da fraude à lei, em que o agente se utiliza de uma norma de cobertura para contornar norma que produz efeitos indesejados, no abuso de direito não há dúvida sobre a norma incidente, mas censura quanto ao excesso na sua utilização. O abuso de direito está intimamente ligado à boa-fé objetiva, pois o dever de não abusar significa agir de acordo com um padrão de comportamento jurídico-social harmônico, e ocorre quando se utiliza um direito com finalidade diversa para o qual o ordenamento assegura seu uso, ou, ainda, quando se verifica uma distorção funcional de um direito para inibir a eficácia da lei sem uma razão suficiente que a justifique.

É importante ressaltar que a figura do abuso de direito, no caso concreto, encontra opositores, sob o argumento de que não se pode responsabilizar alguém pelo exercício do seu direito. Mas, como salienta Alves (2002, p. 70), isso levaria a uma concepção absolutamente individualista e contrária à tendência socializante do direito, no sentido de atender à função social dos direitos, razão pela qual o exercício de um

¹⁴ Art. 187 do Código Civil. “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.”

direito não pode ser abusivo. O referido jurista assim se refere ao abuso de direito: “O abuso de direito se caracteriza pelo exercício egoístico, anormal do direito, sem motivos legítimos, com excessos intencionais ou voluntários, dolosos ou culposos, nocivos a outrem, contrário ao critério econômico e social do direito em geral”.

Com esteio no Código Civil de 2002, Greco (2008, p. 202) destaca três hipóteses possíveis de abuso de direito:

- a) abuso qualificado no âmbito do direito civil (art. 187 do CC), fato que configuraria um ato ilícito no pressuposto de incidência da norma;
- b) abuso no exercício de condutas fiscalmente reguladas;
- c) abuso na perspectiva de legislações específicas.

Qualquer dessas hipóteses contamina o planejamento tributário, pois a consequência do abuso de direito é a ilicitude do ato.

Note-se, ainda, que uma das consequências do abuso de direito no âmbito civil é sua reparação ao prejudicado por perdas e danos. No âmbito tributário, o prejudicado é o Fisco, ou seja, se na esfera privada a contraparte prejudicada pode pleitear o desfazimento do negócio, na esfera tributária o Fisco é terceiro em relação ao negócio jurídico, por essa razão ele não tem interesse no desfazimento do negócio jurídico, mas sim em invocar que esse negócio é ineficaz para ele.

Sobre o abuso de direito e sua oponibilidade ao Fisco, Abraham (2007, p. 210-211) é enfático:

Tendo sido expressamente acolhida a teoria do abuso de direito no nosso ordenamento privado, qualquer tentativa de planejamento fiscal que envolva um ato que possa ser considerado realizado através de atos em abuso de direito estará fora do campo da licitude, desprotegido não apenas pelo ordenamento jurídico civil, mas principalmente, desconsiderado pelo direito tributário como legítimo a reduzir ou afastar a ocorrência do fato gerador. E mais, permitirá o questionamento por qualquer interessado, inclusive o Fisco, na forma do art. 168 do Código Civil, além de, finalmente, impor a sua requalificação para identificar o outro ato efetivamente pretendido, em linha com o art. 170 da Carta Civil, dando-se a devida efetividade ao parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.

Exemplo de abuso de direito é o caso de uma pessoa jurídica que ultrapassou o limite de receita bruta para se manter no regime de apuração do imposto de renda pelo lucro presumido e faz uma cisão para que cada uma das pessoas jurídicas (a original e a cindida) se enquadre no limite legal de faturamento para essa forma de tributação simplificada. O abuso de direito é expressamente considerado como ato ilícito (CC, art. 187), ou seja, caracteriza uma conduta tributária evasiva (GRECO, 2008, p. 199).

3.4.4 ABUSO DE FORMA

Abuso de forma está ligado à utilização abusiva de formas jurídicas válidas. Nesse ponto, um cuidado especial deve ser tomado pelo intérprete, pois existe a liberdade contratual, que decorre da garantia constitucional da liberdade de iniciativa (CRFB, art. 1º, inciso IV, art. 5º, *caput*, e art. 170, *caput*).

Identificar a linha tênue que separa o abuso de forma e a liberdade contratual não é simples. Para alguns, o abuso de forma sequer poderia ser catalogado como uma espécie de patologia, mas um tipo de fraude à lei que se realiza pelo abuso de formas. Greco (2008, p. 275), todavia, explica que a desconformidade manifesta entre a forma e o conteúdo são características práticas para tratá-la como uma categoria autônoma entre o rol das demais patologias.

Abuso de forma é, antes de qualquer coisa, um instrumento para levar a efeito outras patologias: abuso de direito, fraude à lei e simulação, quando se analisa o negócio da perspectiva da causa, ou seja, a existência da desconformidade entre a forma e o conteúdo “significa que o negócio assim apresentado não corresponde àquele que a forma exhibe, mas a outro negócio travestido de forma inadequada” (GRECO, 2008, p. 275).

3.4.5 FALTA DE MOTIVOS LEGÍTIMOS

O Código Civil estabelece ser nulo o negócio jurídico quando o motivo determinante for ilícito,¹⁵ e anulável o negócio jurídico cuja declaração de vontade decorra de erro substancial.¹⁶ Se o motivo determinante para a realização do negócio jurídico for falso, a manifestação de vontade consubstanciada no negócio restará viciada.¹⁷

Motivo é a razão que determinou a celebração do negócio jurídico. É a situação ou a circunstância determinante que faz nascer o ato, portanto anterior a este. “Motivo é subjetivo, íntimo, psicológico, flexível, mutável de indivíduo para indivíduo” (MONTEIRO, 1990, p. 28).

A causa do negócio jurídico é objetiva, ligada à razão econômico-jurídica do ato ou à razão econômico-social que une as partes (ABRAHAM, 2007, p. 213). Por exemplo, na compra e venda, a causa objetiva do negócio para o vendedor é o recebimento do preço.

No caso de um planejamento tributário, é fundamental, para a compreensão da operação, analisar o motivo determinante para a realização dos negócios. Se o motivo

¹⁵ Art. 166. “É nulo o negócio jurídico quando: [...]

III – o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito; [...]”

¹⁶ Art. 138. “São anuláveis os negócios jurídicos, quando as declarações de vontade emanarem de erro substancial que poderia ser percebido por pessoa de diligência normal, em face das circunstâncias do negócio.”

¹⁷ Art. 140. “O falso motivo só vicia a declaração de vontade quando expresso como razão determinante.”

for falso, viciada estará a manifestação de vontade a ele vinculada. Sobre a ausência de motivos e seus reflexos no âmbito tributário, Torres (2003, p. 194) é categórico:

Nenhuma lei poderá garantir a manutenção de um negócio, mesmo para efeitos fiscais, quando ele sequer possa existir juridicamente. E mais, que esta ausência de causa seja projetada para levar o Fisco ao erro ou a impossibilidade de arrecadar os tributos que seriam devidos, não fosse a manobra praticada.

3.5 NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO

O negócio jurídico indireto é, por vezes, invocado pelos contribuintes para justificar planejamentos tributários. Negócio jurídico indireto nada mais é do que a utilização de um negócio jurídico típico para obter resultado de um outro negócio jurídico.

Xavier (2001b, p. 59) denomina como negócio indireto “o negócio jurídico que as partes celebram para através dele atingir fins diversos dos que representam a estrutura típica daquele esquema negocial”. Destaca o referido autor que a eleição pelas partes da estrutura do negócio indireto permite obter um resultado econômico análogo ou equivalente, todavia “sem se submeter ao regime tributário aplicável ao negócio direto que economicamente lhe corresponde” (XAVIER, 2001b, p. 60).

Como ensina Greco (2008, p. 280), em matéria tributária, negócio jurídico indireto serve para obter um fim equivalente a outro negócio para o qual o ônus tributário seria mais elevado. Nesse sentido, o negócio indireto é o instrumento para reduzir a carga tributária.

Existem dois elementos essenciais no negócio jurídico indireto: o elemento objetivo, que decorre da divergência entre a estrutura do negócio (fins típicos que lhe são próprios) e os fins que as partes pretendem atingir; o segundo elemento é a intenção de excluir ou reduzir a incidência tributária (XAVIER, 2001b, p. 60).

Ainda que possa parecer com a simulação relativa (negócio aparente que não traduz o real motivo das partes, pois este se encontra dissimulado), o negócio indireto vale-se de uma única figura típica, embora inusual para o caso. No negócio jurídico indireto não há nada dissimulado, tudo é aparente.

Uma característica do negócio jurídico indireto é que se trata de apenas um negócio jurídico, diferente da simulação relativa, em que há dois negócios (um aparente e outro subjacente). Outra questão é que necessariamente devem ser utilizadas formas típicas, pois se o agente se utiliza de uma forma atípica o negócio jurídico é direto.

No negócio jurídico indireto, que depende da utilização de formas típicas, as partes, para evitar os efeitos indesejados dessas formas, introduzem cláusulas que anulam, modificam ou neutralizam os efeitos não desejados do negócio típico.

Greco (2008, p. 280) explica que, nessas hipóteses, em que as partes incluem cláusulas que anulam os efeitos típicos do negócio jurídico, está-se diante de uma nova forma,

ou seja, uma forma atípica, que, portanto, descaracteriza o negócio jurídico indireto. Mais ainda, a obtenção de um fim distinto do negócio jurídico só é possível se não fraudar a lei, ou seja, a análise do caso e a comprovação de que não há fraude à lei são condições para a existência de negócio jurídico indireto. Se houver fraude à lei ou abuso de direito, o negócio jurídico estará contaminado (GRECO, 2008, p. 281).

Exemplo de negócio jurídico indireto é um contrato de compra e venda com cláusula de retrovenda para garantir empréstimos em detrimento da formalização de contrato de empréstimo com garantia hipotecária.

4 INTERPRETAÇÃO E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

4.1 A INTERPRETAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A questão central na interpretação do planejamento tributário é analisar os fatos e se há divergência sobre a qualificação jurídica atribuída a estes pelo contribuinte e pelo Fisco. O grande debate sobre o planejamento tributário está justamente na possibilidade de requalificação dos fatos pelo Fisco, sobretudo com base nos novos conceitos de direito privado trazidos pelo Código Civil de 2002.

Os clássicos, defensores de que a primeira fase do planejamento tributário ainda vige, alegam que a requalificação dos fatos pelo Fisco retira a segurança jurídica da relação tributária ou, ainda, que se estaria a aplicar a analogia, vedada pelo art. 108, I, § 1º, do CTN.

Greco (2008, p. 422), por sua vez, explica que, na interpretação do planejamento tributário, a lógica bivalente “norma e fato” tem-se mostrado insuficiente ou inadequada. “Se a norma e o fato submetidos à interpretação por diversas pessoas são os mesmos, a conclusão de todos deveria ser no mesmo sentido, conduzindo a um único resultado”. Na elisão, a insuficiência da lógica bivalente fica evidente, pois não há “como dizer, em abstrato, que certa conduta configurará uma elisão ou planejamento aceitável, ou não?” (GRECO, 2008, p. 424).

A interpretação do planejamento tributário, portanto, requer novos conceitos para sua compreensão. “A realidade é mais complexa que os conceitos” (GRECO, 2008, p. 451). Dessa forma, além da norma e do fato, devem ser consideradas as circunstâncias em que se deram o negócio jurídico, tais como época, local, valores, interesses, expectativas, objetivos visados.

Uma diretriz que se tem mostrado eficaz na solução da problemática de interpretação e compreensão do planejamento tributário em vários ordenamentos é a ideia de abuso.

Com matizes diferentes, e variando em função das diversas maneiras pelas quais o direito positivo de cada país regula a matéria, encontra-se, como tema

recorrente, a preocupação com a figura do “abuso”; seja abuso do direito de o contribuinte se auto-organizar visando pagar menos tributos, seja abuso de formas nessa organização; mas sempre “ab + usus” (excesso, uso além do que é próprio etc.). Ou seja, surge a ideia do uso de um instrumento jurídico “anormal” (GRECO, 2008, p. 448).

Analisar a conduta para verificar se ela é ou não abusiva é olhar os fatos e qualificá-los, logo a interpretação do planejamento dependerá da lei, dos fatos e da qualificação jurídica desses fatos.

Nessa nova abordagem, o Fisco tem duplo ônus da prova: provar que a qualificação jurídica dos fatos não é aquela atribuída pelo contribuinte e provar a qualificação jurídica que entende aplicável.

4.2 ANALOGIA E REQUALIFICAÇÃO DOS FATOS

A aplicação da analogia é vedada para exigir tributo, conforme expresso no parágrafo primeiro do art. 108 do CTN. Tal fato decorre, em especial, do princípio da legalidade, consubstanciado no art. 150, I, da CRFB.

A analogia e seu uso ganham relevo quando se está diante dos fatos, do caso concreto. Na interpretação por analogia, o intérprete não cria direito novo, mas estende o fato ao alcance à norma existente. A analogia, contudo, difere da requalificação dos fatos, que se dá quando se está diante de um negócio jurídico indireto. Analogia é aplicar uma regra a outro caso similar para o qual não há dispositivo expresso. Requalificar é utilizar uma norma existente e aplicável ao fato que não foi aplicada em decorrência de um artificialismo em alguns dos elementos de subsunção dos fatos à norma originalmente invocada.

4.3 INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA

A interpretação econômica privilegia o fato econômico para, com base nele, buscar uma lei de incidência, configurando um processo semelhante à analogia, visto que o intérprete busca uma norma de incidência que julga ser mais adequada às características econômicas do fato.

Para Andrade Filho (2009, p. 220), o eixo teórico da interpretação econômica é o princípio da capacidade contributiva, que, no seu entender, é posto equivocadamente em posição de supremacia em relação ao princípio da legalidade.

Greco (2008, p. 163) faz importante distinção entre interpretação econômica e consideração econômica do fato gerador para fins de aplicação da lei tributária.

Na consideração econômica, parte-se da lei, constrói-se o conceito legal para saber qual o tipo previsto na lei; vai-se para o fato, constrói-se o conceito de fato considerando os seus aspectos jurídicos, econômicos, mercadológicos,

concorrenciais, etc.; enfim, todos os aspectos relevantes para construí-lo e volta-se para a lei para saber se ele está enquadrado ou não. Isto é incluir a variável econômica ao lado de outras variáveis na construção do conceito de fato, para saber o que ele é (GRECO, 2008, p. 164).

O objetivo da consideração econômica ao lado das outras variáveis é saber, de fato, o que ocorreu. Instrumento que torna irrelevante a investigação sobre a vontade do agente, pois as coisas não são aquilo que queremos, mas aquilo que fazemos (GRECO, 2008, p. 164). Não importa a vontade manifestada no instrumento negocial, mas a vontade concreta, manifestada pela conduta realizada, e, para isso, a consideração econômica dos fatos é importante para qualificá-los.

4.4 SUBSTÂNCIA E FORMA DOS ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS

Os negócios jurídicos são regidos por normas de direito privado. O art. 104 do Código Civil estabelece três requisitos para que o negócio jurídico seja válido: (i) agente capaz; (ii) objeto lícito, possível, determinado ou determinável; (iii) forma prescrita ou não defendida em lei.

Ainda que a forma seja um dos requisitos legais do negócio jurídico, o art. 183¹⁸ deixa hialina a subsistência do negócio que se puder provar por outro meio quando for declarada a invalidade do instrumento. Esse dispositivo reforça a ideia de prevalência da substância sobre a forma e que tais elementos podem divergir entre si. O art. 167 reforça essa ideia ao tratar da desconsideração do negócio simulado.¹⁹

No direito tributário, todavia, a validade ou não do negócio jurídico não tem relevância para a incidência tributária (CTN, art. 118).²⁰ A questão que se põe é se esse dispositivo seria suficiente para invocar a prevalência da substância sobre a forma, notadamente para impedir práticas evasivas, quando não há uma correspondência entre a intenção e o que foi declarado pelas partes no instrumento.

Para essa conclusão, portanto, é necessário provar a existência de alguma anomalia dessa falta de correspondência entre a declaração e a intenção. Um método de perquirição sobre essa dissonância é analisar os fatos antecedentes e subsequentes ao negócio jurídico. O que as partes fazem evidencia com mais segurança o que porventura tenha sido declarado em qualquer instrumento. Nesse sentido, o art. 112 do CC privilegia a intenção sobre o sentido literal da linguagem.²¹

18 Art. 183 do CC. “A invalidade do instrumento não induz a do negócio jurídico sempre que este puder provar-se por outro meio.”

19 Art. 167 do CC. “É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.”

20 Art. 118. “A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I. da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
II. dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.”

21 Art. 112 do CC. “Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem.”

Andrade Filho (2009, p. 240) destaca que se a forma não corresponde a um ato ou negócio jurídico sincero, estamos diante de uma simulação; do contrário, não há critério jurídico capaz de afastar o regime jurídico adotado pelo particular.

Nesse aspecto, não concordamos com o referido autor, pois não identificamos critério jurídico seguro para considerar apenas uma das patologias de direito, a simulação, e desprezo às demais patologias: fraude à lei, abuso de direito, abuso de forma, negócio jurídico indireto ou falta de motivos legítimos.

4.5 DESCONSIDERAÇÃO DA FORMA JURÍDICA

A regra geral é que os negócios celebrados de boa-fé produzam efeitos entre as partes e perante terceiros. Todavia, nem sempre a boa-fé está presente nos negócios jurídicos, como também nestes pode existir algum vício.

Além da nulidade, que decorre da existência de vício insanável sobre algum dos requisitos essenciais do negócio jurídico, e da anulabilidade, que pode produzir efeitos até que alguém conteste sua validade, há a questão da inoponibilidade do negócio jurídico, ou seja, o negócio jurídico pode ser válido e eficaz entre as partes, mas não ser eficaz perante terceiros, o que alguns autores chamam de ineficácia relativa (PINTO, 1992, p. 606).

No âmbito tributário, o parágrafo único do art. 116 do CTN tem o condão de autorizar a desconsideração de atos ou negócios jurídicos que busquem dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem definidos em lei ordinária. Essa desconsideração nada mais é do que negar efeitos dos negócios jurídicos para fins fiscais.

4.6 PROPÓSITO NEGOCIAL

O propósito comercial está relacionado à ideia de causa do negócio jurídico. Em âmbito tributário diz respeito a uma causa extratributária, ou seja, quais fatores, aqui não incluída a economia tributária, levaram os agentes a celebrar o negócio jurídico, mais ainda, não fossem as vantagens tributárias, se a operação teria sido efetuada do mesmo modo. “Não há propósito comercial nos atos ou negócios jurídicos sem causa sincera” (ANDRADE FILHO, 2009, p. 256).

Sobre a causa do negócio jurídico, Gomes (2002, p. 54) explica que há duas análises a serem consideradas: uma de ordem objetiva e outra subjetiva. A corrente doutrinária objetivista distingue a causa do contrato de três modos:

Pelo primeiro, a causa é a função econômico-social do contrato. Pelo segundo, o resultado jurídico objetivo que os contratantes visam a obter quando o estipulam. Pelo terceiro, a razão determinante da ação que move as partes a celebrar determinado contrato.

A conceituação subjetiva da causa a considera um motivo típico do contrato, que não se confunde com os motivos individuais. Estes são irrelevantes, salvo exceções na lei. Motivos típicos, por sua vez, não são antecedentes, mas “causa final, isto é, o fim que atua sobre a vontade para lhe determinar a atuação no sentido de celebrar certo contrato” (GOMES, 2002, p. 55), de tal forma que é irrelevante saber a razão que leva uma pessoa a emprestar, por exemplo, determinada quantia em dinheiro a outra, ou seja, pouco importa se o fez para ajudar ou para auferir juros.

Na análise do planejamento tributário, portanto, a vontade psicológica de economizar tributo é irrelevante. Relevante para o direito será o motivo típico do contrato. Gomes (2002, p. 55) explica que “se o *propósito negocial* é contrário à lei ou à moral, a invalidação do contrato se justifica por ter *causa ilícita ou imoral*”. (grifo no original)

No direito tributário, a expressão propósito negocial decorre do que a *common law* denomina de *business purpose*. Nos países que adotam a *common law* e mais recentemente nos ordenamentos da *civil law*, como explica Di Pietro (2002, p. 114), professor da Universidade de Bolonha, *purpose* traduz-se em uma preocupação em “coligar fatos geradores antielisivos com interesses, intentos, situações, razões que atendam à atividade econômica e comercial”.

Ao se introduzir o conceito de propósito para a análise do negócio jurídico, está-se trabalhando com figuras fora do campo jurídico (categoria metajurídica) (DI PIETRO, 2002, p. 114), fato que enseja considerável dificuldade para a administração tributária e também para os juízes.

A análise do propósito negocial não pode ser considerada em termos subjetivos. Ela deve ser feita em termos objetivos, o que significa dizer que o negócio jurídico tem de ser suportado por razões econômicas fundadas, reais, existentes e válidas.

Nesse sentido, o professor Di Pietro (2002, p. 115) nos dá uma contribuição importante para a interpretação do planejamento tributário, ao afirmar que “as razões econômicas e *purpose* representam um elemento qualificador do fato gerador”. Explica o referido doutrinador:

É claro que quando digo efeitos fiscais significa que se trata de normas que produzem efeito somente em um ordenamento, ou seja, *os fins da aplicação das normas tributárias não têm, na verdade, o interesse de intervir sobre a esfera da autonomia privada*. As relações privadas, mesmo sendo conduzidas a situações qualificadas como elisivas, continuam a ser por instrumentos privados. (grifo nosso)

Diante do vácuo normativo, pela não regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN e pelo que foi dito até aqui sobre propósito negocial, é importante ressaltar que não há qualquer espaço jurídico para que o Fisco possa se imiscuir quanto ao mérito do negócio privado, de âmbito eminentemente privado, mas

existe a possibilidade de analisar os fatos tal qual se apresentam e requalificá-los caso estejam desprovidos de suporte econômico, real, existente e válido.

Andrade Filho (2009, p. 256) considera que a ideia de propósito negocial é reducionista, na medida em que se “limita a cogitar sobre a existência ou não de uma finalidade para o negócio em si; portanto, não leva em consideração o contexto em que os negócios foram gerados e sua utilidade para os particulares”.

Para corrigir isso, consideração do negócio fora do contexto, propõe o referido autor a noção de “propósito empresarial” para levar em conta a licitude dos meios jurídicos adotados.

Como dito, o propósito negocial aproxima-se bastante da causa do negócio jurídico. Certo é, também, que o Código Civil determina nulidade do negócio jurídico cujo motivo determinante seja ilícito,²² hipótese em que os efeitos dessa nulidade produzirão efeitos no âmbito tributário. Todavia, haverá situações em que a inexistência de causa, ou do propósito negocial, não enseja a nulidade do negócio privado, sendo suficiente para servir de suporte para a requalificação do fato gerador, seja por circunstâncias econômicas seja empresariais, de cunho mais amplo.

Andrade Filho (2009, p. 258) entende que a análise consubstanciada no motivo ou na finalidade extratributária “leva a situações absurdas à medida que admite que, do ponto de vista tributário, a negócios idênticos possam ser atribuídas soluções distintas”. Aduz o referido autor que esse tipo de análise inverte a ordem natural das coisas – a “norma tributária passa a ter importância menor que a circunstância pessoal, eventualmente prevista em outra norma existente”. O autor fundamenta sua posição afirmando que em certas circunstâncias a norma “tributária despreza a causa (ou propósito negocial)”. Nesse ponto divergimos do referido autor.

A premissa “negócios idênticos têm soluções distintas” não é válida. Analisando-se o propósito negocial sob um ponto de vista mais amplo, ou seja, considerando-se a circunstância econômica (ou empresarial) inicial e posterior dos agentes na realização do negócio jurídico, o aplicador da norma tem instrumentos para avaliar se os negócios são, de fato e de direito, idênticos. Se o forem, a norma tributária aplicada deve ser a mesma em ambos os casos. Sendo os negócios apenas formalmente iguais, mas de fato diferentes, a requalificação dos fatos é necessária e, portanto, para esses haverá necessariamente soluções jurídicas distintas.

Alguns autores entendem que a simples economia de tributos integra o conceito de gestão de uma empresa e, como tal, deve ser observada pelo administrador diligente. Todavia, a simples economia de tributos não pode ser enquadrada como causa objetiva do negócio jurídico, ou seja, o motivo típico ou a finalidade do negócio, como explicado anteriormente com base no escólio de Orlando Gomes.

²² Art. 166. “É nulo o negócio jurídico quando: [...]

III – o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito; [...].”

Não há como confundir causa do negócio jurídico e causa para economizar tributos. A finalidade econômico-social (ou causa objetiva) do negócio jurídico é que deve nortear a investigação sobre a existência ou não do propósito negocial, cuja análise dar-se-á considerando-se as circunstâncias econômicas ou empresariais e a declaração de vontade consubstanciada nos instrumentos que serviram de suporte ao negócio jurídico formalizado no âmbito do direito privado.

5 ESTUDO DE CASOS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O estudo de casos teve como objeto de análise as decisões proferidas pelo Carf (então Conselhos de Contribuintes). Para tanto, importamos a metodologia do *Normative Systems*, proposta originalmente por Alchourrón (2003) e utilizada na obra coordenada pelo professor Schoueri ((2010). O método consiste, em resumo, em verificar se há sistematização na análise de um conjunto de normas, isto é, se com base em determinadas propriedades se obtêm determinadas conclusões.

Com o objetivo de proporcionar maior clareza, separamos os casos pelo nome preponderante das operações. Identificados os casos, foi aplicada aos respectivos julgados a metodologia do *Normative Systems* para duas propriedades: **P1 – Propósito Negocial**, existência de motivos extratributários; e **P2 – Existência de Patologia do Direito**, isto é, se restou comprovada a existência de simulação, fraude à lei, abuso de direito, abuso de forma ou falta de motivos legítimos. O resumo dessa análise encontra-se na Tabela ao final deste capítulo. Em cada caso de planejamento tributário, antes de adentrarmos na análise, fez-se breve explicação sobre a operação para fins de compreensão, em face da especificidade do tema.

5.1 ÁGIO INTERNO DECORRENTE DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA

Síntese da operação: a figura do ágio é antiga no ordenamento brasileiro e adquiriu grande relevo com a Lei n. 8.031, de 12 de abril de 1990, que instituiu o Plano Nacional de Desestatização. Com a edição do art. 8º da Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997, passou-se a admitir que o ágio pago nas aquisições das empresas (públicas ou privadas) pela *holding* fosse aproveitado pela empresa adquirida, visto que nas *holdings*, normalmente, não era possível a amortização do ágio, pois o resultado dessas empresas é majoritariamente decorrente de equivalência patrimonial, que é neutra tributariamente. Com o advento da Lei n. 9.532, de 1997, nasceram as incorporações reversas, quando a controlada incorpora sua controladora.

Todavia, ressalte-se, a nova lei tratou da amortização do ágio pago destinado à compra entre partes independentes e não relacionadas. No ágio interno, no mesmo grupo econômico, não há pagamento para aquisição de controle de nova sociedade, mas uma sequência de reorganizações societárias para gerar ágio de si mesmo que será amortizado na apuração do lucro tributável.

5.2 ÁGIO PAGO PARA AQUISIÇÃO DE CONTROLE SOCIETÁRIO

Síntese da operação: a operação ágio pago para aquisição de controle societário difere da operação de ágio interno, tratado no tópico anterior. Nesse tipo de operação há efetiva mudança de controle da companhia pela aquisição da participação acionária. O ágio passível de amortização, previsto no art. 7º da Lei n. 9.532, de 1997, é aquele pago nas aquisições de controle de uma sociedade cuja motivação seja o valor de rentabilidade futura da sociedade adquirida em função da previsão de resultados a serem auferidos em exercícios futuros. A questão que se discute nesse tipo de operação é se há motivos para o pagamento do ágio, ou seja, discute-se o laudo que define a expectativa de resultados futuros e que servem de causa para o pagamento da participação societária em valores superiores ao seu valor patrimonial.

5.3 INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS

Síntese da operação: o Decreto-Lei n. 2.341, de 1987, art. 33, veda a compensação de prejuízos da empresa sucedida pela empresa sucessora, no entanto não há vedação para a compensação de prejuízos próprios, ainda que a pessoa jurídica tenha participado de um evento de reorganização societária. Diante disso, há diversos casos em que a empresa lucrativa e capitalizada é incorporada pela empresa deficitária, detentora de grandes estoques de prejuízos, que se perderiam caso a empresa rentável incorporasse a empresa com prejuízo. A questão que se impõe é analisar se a incorporação às avessas, que ocorreu no plano formal, ocorreu de fato. Pode haver motivações, causas objetivas, para que determinadas operações de incorporação ocorram de forma inversa, sejam elas de natureza econômica (redução de custos, eficiência), regulatórias (determinadas por órgãos do governo) ou decorrentes de aspectos societários (associação com outras empresas ou evitar a pulverização de capital e remuneração dos sócios).

5.4 OPERAÇÃO “CASA E SEPARA”

Síntese da operação: a operação “casa e separa” destina-se a evitar a incidência de ganho de capital pela alienação de cotas ou ações de uma pessoa jurídica. Para evitar essa incidência, duas pessoas jurídicas se unem para formar o capital de outra pessoa jurídica (cujas cotas ou ações são objeto da negociação simulada). A primeira pessoa jurídica, detentora da empresa objeto, integra a sociedade com o ativo, e a segunda, com o dinheiro suficiente para aquisição da participação societária. Ato contínuo, normalmente com pequeno lapso temporal, as pessoas jurídicas saem da sociedade com posições invertidas: a primeira com dinheiro e a segunda com a participação societária.

5.5 DEBÊNTURES

Síntese da operação: debêntures são títulos emitidos por sociedade anônima e têm como finalidade captar recursos a menores custos que o oferecido pelo mercado, encontrando-se regulados nos arts. 52 a 74 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. As ofertas de debêntures podem ser públicas (por intermédio de bolsa de valores ou de mercado de balcão) ou restritas a número reduzido de pessoas. Nas ofertas públicas a remuneração das debêntures apresenta uma relação próxima dos títulos de renda fixa com taxas ligeiramente superiores em decorrência do risco assumido pelo debenturista ser maior do que para um aplicador em um fundo de renda fixa de uma instituição financeira. Nas ofertas restritas, por outro lado, não há transparência sobre a taxa de remuneração e sobre os adquirentes desses títulos.

5.6 AÇÕES EM TESOURARIA

Síntese da operação: a operação de ações em tesouraria é utilizada como passo preliminar por uma pessoa jurídica investidora que pretende alienar participações em companhia investida (integrante do seu ativo investimento). A investidora aliena as ações de sua própria emissão que se encontram em tesouraria para uma terceira pessoa e, passo seguinte, permuta sem torna essas ações (que retornam para sua tesouraria) pelas ações da companhia investida que integravam seu ativo. A alienação das ações em tesouraria normalmente se dá por valores bastante superiores ao valor patrimonial dessas ações e normalmente equivalente ao valor de mercado das ações da companhia investida, que integrava o ativo da companhia detentora das ações em tesouraria. Assim, após a permuta sem torna das ações, a companhia que detinha as ações em tesouraria fica com o dinheiro, e a companhia que no primeiro momento havia comprado as ações em tesouraria fica com as ações da companhia investida que integravam originariamente o ativo daquela pessoa jurídica.

5.7 SUBCAPITALIZAÇÃO

Síntese da operação: a operação de subcapitalização ocorre quando uma empresa celebra contrato de mútuo (empréstimo de dinheiro) para uma pessoa jurídica ligada, e sobre o qual não corre risco de inadimplência, ao invés de uma subscrição de capital. O benefício de se utilizar uma operação de empréstimo ao invés de uma subscrição direta de capital está na possibilidade de deduzir despesas de juros e, com isso, reduzir o lucro real e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

5.8 SEGREGAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA

Síntese da operação: a operação de segregação de pessoa jurídica se dá pela interposição de uma pessoa no elo produtivo ou comercial para gerar créditos da

contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) pela empresa adquirente, tributada por essas contribuições pelo regime não cumulativo, ou seja, a empresa interposta na cadeia produtiva é tributada pelo regime cumulativo dessas contribuições, com incidência total de 3,65% sobre sua receita, e a empresa adquirente, tributada sob o regime da não cumulatividade, lança a crédito o valor de 9,25% sobre as aquisições efetuadas da empresa interposta.

Essa operação também ocorre quando há cisão das atividades da empresa com o objetivo de se manter nos limites de receita bruta admitidos para regimes de tributação mais favorecida, tais como: lucro presumido e optantes do Regime Especial Unificado de Arrecadação e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional).

5.9 COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS ALÉM DA TRAVA DE 30%

Síntese da operação: a Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, arts. 42 e 58, limitou a compensação de prejuízos fiscais e a base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL) em 30% da base de cálculo do imposto de renda ou da contribuição social, de tal forma que, havendo resultado tributável, pelo menos 70% dele seria objeto de incidência dos referidos tributos. A Câmara Superior de Recursos Fiscais passou a admitir a compensação integral de prejuízos e da base de cálculo da CSLL nos casos de extinção da pessoa jurídica sob o argumento de que a lei, ao limitar a compensação em 30%, assegurou o direito à compensação de todas as bases negativas acumuladas e que, em casos de descontinuidade da empresa, caberia a integral compensação em razão da impossibilidade de esses prejuízos serem utilizados em anos posteriores.²³ O abuso verifica-se quando a extinção da sociedade se dá apenas formalmente.

5.10 OPERAÇÕES DE SWAP INTRAGRUPPO

Síntese da operação: o termo *swap*, de origem na língua inglesa, não tem uma tradução para o português. No mercado financeiro é uma expressão largamente utilizada para operações que sirvam de instrumento de *hedge* (proteção). Sua função é permitir a troca de indexadores de um ativo ou passivo de tal forma que limite perdas e preserve ganhos. Por exemplo: um exportador que não quer sofrer perdas decorrentes de uma valorização cambial, pois a valorização do real perante o dólar norte-americano faria suas receitas diminuírem. Para travar as perdas decorrentes da valorização cambial, o exportador pode fazer uma operação *swap* para troca de indexadores. Por exemplo: variação cambial por taxa de juros do mercado interbancário (DI). Assim, ainda que haja uma desvalorização do dólar norte-

²³ Acórdão n. CSRF/01-04.258, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 02/12/2002, Relator Conselheiro Celso Alves Feitosa. No mesmo sentido os Acórdãos n. 108-06.682, de 20/09/2001; n. CSRF/01-5100, de 19/10/2004; e n. 101-95.872, de 09/11/2006.

americano, essa diferença será coberta pela remuneração do *swap* (contrato futuro) atrelado à taxa de juros. Nesse caso, o exportador terá uma receita de venda de exportação menor, mas terá ganhado no mercado de taxa de juros. O *hedge* garante que a receita necessária para fazer frente às despesas seja preservada em moeda nacional. Na outra parte, quem assumiu a posição passiva em juros DI e credora na taxa de câmbio terá perdas. A Lei n. 8.981, de 1995, regulou os efeitos tributários das operações de *hedge*. Nas operações de *swap* intragrupos, o ganho e a perda podem sofrer deslocamentos artificiais no grupo econômico.

5.11 EXPORTAÇÃO PARA PESSOA LIGADA – CENTRO DE REFATURAMENTO

Síntese da operação: centro de refaturamento, livremente traduzido do inglês *re invoicing center*, diz respeito a empresa sediada no exterior, normalmente em um país de tributação favorecida, que tem como função intermediar os negócios de uma empresa nacional com seus clientes no exterior. Essa intermediação, todavia, não se dá pelo instituto da representação comercial, mas como um centro de refaturamento, figurando como adquirente da empresa nacional e como vendedor para o cliente desta no exterior. A vantagem tributária está em direcionar os resultados para países de baixa pressão fiscal. Quando há efetivamente a prestação de serviços ou a intervenção efetiva da empresa localizada no exterior, as vendas efetuadas pela empresa nacional estão sujeitas às regras de preço de transferência (princípio *arm's length*).²⁴ Nos casos de centros de refaturamento, estes intervêm apenas formalmente nos negócios.

5.12 CONSOLIDAÇÃO DOS RESULTADOS PELO MÉTODO DO *NORMATIVE SYSTEMS*

Ao proceder à consolidação dos casos em estudo, verifica-se que dos 18 casos a premissa existência de propósito negocial – P1 – foi relevante para a manutenção ou cancelamento da exigência em 17 casos, dos quais em 15 (88%) foi considerada como determinante. O resultado do julgamento foi que esse fator é determinante, ou seja, nos dez casos em que não existiam motivos extratributários o lançamento foi mantido, e nos cinco casos em que existiam outros motivos além da economia de tributos, a exigência fiscal foi cancelada. Em apenas dois casos (ns. 12 e 14) essa premissa foi desprezada pelo julgador, o qual, nas razões de decidir, firmou posição alinhada à primeira fase do planejamento tributário, ou seja, liberdade absoluta, exceto simulação.

²⁴ “O Princípio *Arm's Length* consiste, sinteticamente, em tratar os membros de um grupo multinacional como se eles atuassem como entidades separadas, não como partes inseparáveis de um negócio único. Devendo-se tratá-los como entidades separadas. [...] A OCDE define como preço *arm's length* como aquele que teria sido acordado entre partes não relacionadas, envolvidas nas mesmas transações ou em transações similares, nas mesmas condições ou em condições semelhantes, no mercado aberto. Como visto acima, será este o parâmetro para a conversão de valores expressos em ‘reais de grupo’ para os ‘reais de mercado’” (SCHOUERI, 2008, p. 27).

No que se refere à existência de patologia de direito privado – P2 –, igualmente a verificação dessa premissa é relevante para a análise dos casos de planejamento tributário. Em 16 (94%) dos 17 casos em que a premissa foi considerada, o julgamento considerou esse fator determinante, ou seja, nos dez casos em que se constatou existir patologia de direito privado, o lançamento foi mantido, ao passo que nos seis casos em que o órgão de julgamento entendeu não haver patologia, a exigência fiscal foi cancelada. Em apenas um caso, apesar da existência da patologia, o lançamento foi cancelado em decorrência de ter havido propósito comercial na operação (caso n. 5).

A tabela seguinte demonstra de forma sintética as conclusões da aplicação do método.

<i>Normative Systems</i>					
Operação	Caso	Acórdão	P1	P2	Resultado do julgamento
Ágio interno	1	105-17.219	Não	Sim	Mantida a exigência
Ágio interno	2	101-96.724	Não	Sim	Mantida a exigência
Ágio pago	3	105-16.774	Sim	Não	Cancelada a exigência
Ágio pago	4	1402-00.342	Sim	Não	Cancelada a exigência
Incorporação às avessas	5	101-94.127	Sim	Sim	Cancelada a exigência
Incorporação às avessas	6	101-96.142	Não	Sim	Mantida a exigência
Casa e separa	7	101-95.537	Não	Sim	Mantida a exigência
Casa e separa	8	101-95.818	Não	Sim	Mantida a exigência
Debêntures	9	101-94.986	Não	Sim	Mantida a exigência
Debêntures	10	107-08-029	Sim	Não	Cancelada a exigência
Ações em tesouraria	11	101-96.066	Não	Sim	Mantida a exigência
Subcapitalização	12	101-95-014	Não	Não	Cancelada a exigência
Subcapitalização	13	9101-00-287	Não	Sim	Mantida a exigência
Segregação de PJ	14	103-23.357	Não	Não	Cancelada a exigência
Compensação além da trava 30%	15	105-15.908	Prejudicada	Sim	Mantida a exigência
Swap intragrupo	16	101-93.616	Sim	Não	Cancelada a exigência
Swap intragrupo	17	105-17.257	Não	Prejudicada	Mantida a exigência
Centro de refaturamento	18	105-17.083	Não	Sim	Mantida a exigência

Fonte: elaboração do autor

6 CONCLUSÃO

Planejamento tributário é atividade lícita e encontra-se no campo da elisão tributária. Planejamento tributário abusivo, diferentemente, infringe a lei tributária e encontra-se no campo da evasão. Identificar se estamos diante de uma forma elisiva ou evasiva nem sempre é fácil ao depararmos com o caso concreto. Durante todo o processo de estudo, percebemos que parte dos doutrinadores e dos operadores do direito ainda propaga faltar um critério jurídico que proporcione estabilidade e segurança jurídicas. Para estes, causa espécie que depois de transcorrido considerável lapso temporal venha o Fisco e requalifique os fatos para exigir tributos, sobretudo quando o contribuinte aparentemente observou as regras de direito privado, algumas vezes com a chancela de órgãos de registro das operações.

Verificamos que o direito privado e seus institutos, nos termos preconizados pelo art. 109 do CTN, nos apresentavam um critério jurídico válido e seguro para desconsiderar os negócios jurídicos celebrados pelo contribuinte quando ainda nos encontrávamos na primeira fase do planejamento tributário: a existência da simulação.

Constatamos também que a norma cogente não tributária se encontra positivada sob nova base ideológica, na qual valores como a boa-fé, a relatividade das convenções e, principalmente, a função social do contrato passam a ser balizadores para o intérprete, assim como o são os valores clássicos, como a propriedade e as convenções particulares. Nesse sentido, o Novo Código Civil nos traz novos elementos para a análise do negócio jurídico: as patologias do direito privado e as suas consequências jurídicas.

Na segunda fase do planejamento tributário, demonstramos que esses critérios jurídicos do direito privado, tais como a existência das outras patologias de direito (não mais restritos à existência da simulação), são seguros e eficazes para a análise dos casos de planejamento tributário, ou seja, a observação da norma cogente não tributária livre de patologias deve ser aceita pelo Fisco nessa segunda fase.

A identificação da patologia de direito privado, no entanto, não obriga o auditor-fiscal responsável pelo lançamento de ofício a qualificar o tipo de patologia, pois isso não é requisito para a constituição do crédito tributário (CTN, art. 142).

As patologias são figuras que, no plano prático, normalmente se inter-relacionam, sendo muitas vezes difícil identificar qual patologia isoladamente está presente.²⁵ Ao auditor-fiscal cabe descrever os fatos de forma pormenorizada e aplicar a norma tributária de incidência sobre os fatos revelados, jamais sobre os fatos formalmente aparentes.

Demonstramos ser absolutamente diferentes a aplicação da analogia e a requalificação dos fatos, como também o são a interpretação econômica e a consideração econômica dos fatos e, mais importante, como o propósito comercial, de origem no direito anglo-saxão, é um critério válido para a análise do planejamento tributário.

Nesse sentido, impõe-se ao intérprete da norma que analise o fato antes e depois da celebração do negócio jurídico para que sobre esse fato se possa verificar se ocorreu a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador da obrigação principal, tal como preconizado no art. 114 do CTN.

Ao analisarmos as razões de julgar adotadas pelo Carf em 18 casos de planejamento tributário, verificamos que a existência de patologias do direito privado foi determinante para 94% dos julgados, e que a ocorrência de propósito comercial foi relevante para 88% dos casos.

²⁵ Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior na declaração de voto no Acórdão n. 101-94.986, da Primeira Câmara do então Conselho de Contribuintes, sessão de 19/05/2005.

Nossa conclusão, portanto, é que o Fisco, na segunda fase do planejamento tributário, em que nosso ordenamento nos situa, isto é, diante da ausência de uma norma geral antielisiva, que nos poderia levar para a terceira fase do planejamento tributário, liberdade com capacidade contributiva, pode e deve afastar as qualificações jurídicas atribuídas pelo sujeito passivo sempre que verificar e comprovar a existência de uma patologia do direito privado e a inexistência de razões extratributárias para o negócio jurídico (propósito negocial).

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **O planejamento tributário e o direito privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ALCHOURRÓN, Carlos E. **Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales**. Biblioteca Virtual Universal, 2003. Disponível em: <<http://www.biblioteca.org.ar/libros/89293.pdf>>. Acesso em: 24/04/2012.

ALVES, José Carlos Moreira. Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL. **Anais...** Brasília: Esaf, 2002.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. 9. tiragem. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes (Org.); BERGAMINI, Adolfo et al.. **Planejamento tributário: análise de casos**. São Paulo: MP Editora, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

DI PIETRO, Adriano. Panorama internacional e a experiência da Itália. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL. **Anais...** Brasília: Esaf, 2002.

GOMES, Orlando. **Introdução ao direito civil**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974. _____ . **Contratos**. 25. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 12. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1997.

- MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.
- MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil: direito das obrigações – 1ª Parte**. São Paulo: Saraiva, 1990.
- NASCIMENTO, Carlos Valder (Coord.); MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tereza Martinez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. São Paulo: Dialética, 2002.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 12. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- PINTO, Carlos Alberto da Mota. **Teoria geral do direito civil**. 3. ed. Coimbra: Coimbra, 1992.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- 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.
- _____. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. 2. ed. rev. São Paulo: Dialética, 2008.
- TORRES, Heleno. **Direito tributário internacional**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.
- _____. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.
- XAVIER, Alberto. **Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2. ed. reform. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2001a.
- _____. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001b. p. 59.
- _____. A norma geral antielisão da MP n. 66 e a tributação por analogia: uma brutal agressão ao Princípio da Legalidade. **Revista Tributária de Finanças Públicas**, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 47, p. 39-42, 2002.
- YAMASHITA, Douglas (Coord.). **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. São Paulo: Lex Editora, 2007.

Políticas keynesianas anticíclicas no Brasil: estabilização e desenvolvimento econômico

Danielle Sandi Pinheiro

Professora Adjunta II do
Departamento de Administração da UnB
Doutora em Economia pela
Universidade de Brasília (UnB)

Carlos Frederico Rubino P. de Alverga

Analista de Finanças e Controle da Secretaria do
Tesouro Nacional
Economista graduado na UFRJ
Mestre em Ciência Política pela UnB

Juliana Sandi Pinheiro

Mestre em Relações Internacionais pela UnB
Doutoranda do Centro de Estudos Avançados
Multidisciplinares (Ceam) da UnB

Resumo

O artigo intenta proceder a uma análise do panorama econômico brasileiro no período entre 2003 e 2012, com fundamento na doutrina econômica keynesiana e nas políticas monetária e fiscal implementadas pelo governo nesse período. Inicialmente, é feita uma contextualização sobre a revitalização do pensamento econômico keynesiano após a eclosão da crise financeira de 2008 e o consequente questionamento do paradigma monetarista neoliberal. Depois, é realizada uma síntese dos mais relevantes argumentos da teoria keynesiana, tais como os conceitos de demanda efetiva, propensão marginal a consumir, multiplicador da renda, etc. Posteriormente, são examinadas a conjuntura e a política econômica nacional executada nos mandatos de Luís Inácio Lula da Silva e nos dois primeiros anos do mandato de Dilma Rousseff, por intermédio do exame crítico das políticas fiscal e monetária aplicadas. Busca-se, com essa perspectiva, expor sinteticamente como as premissas keynesianas podem ser aplicadas pelo Estado com o propósito de promover não somente ajustes de curto prazo na economia, mas também efetivamente orientar a atividade econômica com vistas ao crescimento e ao desenvolvimento econômico em bases sustentáveis. Nesse sentido, ao final do trabalho, é abordada, de forma concisa, uma discussão teórica acerca do papel do Estado como agente promotor do desenvolvimento econômico.

Palavras-chave

Políticas fiscal e monetária. Teoria keynesiana. Desenvolvimento econômico.

Abstract

The article attempts to carry out an analysis of the Brazilian economic panorama in the period between 2003 and 2012, based on keynesian economic doctrine and monetary and fiscal policies implemented by the Government during this period. Initially, we had a background about the revitalization of the keynesian economic thought after the outbreak of the financial crisis of 2008 and the subsequent questioning of neo-liberal monetarist paradigm. Then we conduct a synthesis of the most important arguments of the keynesian theory, like the concepts of effective demand, marginal propensity to consume, multiplier of the income and others concepts. Subsequently, we examine the situation and national economic policy implemented in the mandates of Presidents Luís Inácio Lula da Silva and the first two years of Dilma Rousseff through critical examination of fiscal and monetary policies applied. We seek with this expose synthetically as the keynesian assumptions may be applied by the State with the purpose of promoting not only short-term adjustments in the economy, but also effectively guide the economic activity with a view to growth and economic development on a sustainable basis. In this sense, at the end of the work, we make, concisely, a theoretical discussion about the role of the State in its possibilities of intervention in order to promote the sustainable development process.

Keywords

Fiscal and monetary policies. Keynesian theory. Economic development.

1 INTRODUÇÃO

As turbulências econômico-financeiras internacionais têm exposto a fragilidade macroeconômica do sistema de mercado, tendo sido necessária a contínua intervenção do Estado como forma de estabilizar os ciclos inerentes à atividade econômica. Observa-se que as livres forças de mercado sozinhas não somente têm se revelado incapazes de promover uma alocação dos recursos no sentido de solução dos desequilíbrios econômicos

como também não estão sendo hábeis em gerar renda e emprego de maneira sustentável e incluyente.

Assim, a efetiva formulação de propostas para a solução dos problemas pertinentes ao sistema de economia de mercado acaba sendo atribuída ao Estado devido ao seu poder de viabilizar e implementar políticas que estimulam a expansão da produção ao mesmo tempo em que promovem o desenvolvimento econômico e social. Portanto, apesar das crises cíclicas do sistema, o crescimento econômico conduzido sob essa perspectiva pode estimular o incremento do emprego, a capacitação dos trabalhadores e a consequente elevação da produtividade, em um círculo virtuoso no qual o desenvolvimento é naturalmente alcançado por meio do estímulo à capacidade produtiva.

É preciso não perder de vista nesse contexto que o processo de transformação dos benefícios do crescimento econômico em aprimoramento da qualidade de vida da população, com vistas ao desenvolvimento econômico e social, transcende a perspectiva de curto prazo e vai ao encontro de uma ampla demanda 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 com a redução das desigualdades sociais, a promoção do desenvolvimento econômico e a melhoria das condições de vida em bases sustentáveis.

Essa perspectiva primordial atribuída ao Estado na atividade econômica e no atendimento às demandas sociais é um paradigma fundamental para o processo de desenvolvimento do Brasil. Seu embasamento encontra eco nos pressupostos Cepalinos. Tais pressupostos se fundamentam, sinteticamente, na visão 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 econômicos em termos das funções alocativa, distributiva e estabilizadora sobre o sistema econômico como um todo.

Tendo-se em vista esse contexto, este trabalho fundamenta-se na perspectiva de expor sinteticamente como as premissas keynesianas podem ser aplicadas pelo Estado com o propósito de promover não somente ajustes de curto prazo na economia, mas também efetivamente orientar a atividade econômica com vistas ao crescimento e ao desenvolvimento econômico em bases sustentáveis. Portanto, vislumbra-se neste ensaio considerar a perspectiva de um Estado que, embora não descuide das políticas econômicas de curto prazo para fazer frente às crises cíclicas do sistema, também busca, concomitantemente, promover o desenvolvimento no longo prazo do país. A questão que surge se refere à intensidade da participação desse Estado e qual seu grau de intervenção na economia.

Desse modo, na primeira seção deste ensaio é realizada uma síntese do ideário keynesiano, contextualizada a seguir com uma análise sintética do panorama da economia brasileira nos períodos pré e pós-crise financeira mundial. Ao final,

será abordada uma discussão teórica resumida acerca do papel do Estado em suas possibilidades de intervenção na sociedade no que se refere ao processo de desenvolvimento.

2 O CONTEXTO PÓS-CRISE DE 2008 DE REVALORIZAÇÃO DO IDEÁRIO KEYNESIANO

Podemos considerar que o consenso keynesiano durou do término da Segunda Guerra Mundial (1945) até a ascensão de Margaret Thatcher ao poder no Reino Unido em 1979. Nesse intervalo de quase um quarto de século, o referido consenso proporcionou ao capitalismo seus denominados “anos de ouro”, caracterizados por crescimento econômico e estabilidade monetária. O aludido consenso consistiu no entendimento majoritário-hegemônico, pela doutrina econômica, sobre a eficácia da regulação pública da economia de mercado capitalista pelo Estado, mediante o exercício das políticas fiscal e monetária de cunho keynesiano, com a finalidade de manter sob controle, não obstante as flutuações e os ciclos econômicos de expansão e contração da oferta, a inflação e o desemprego.

Quando a inflação iniciou seu processo de recrudescimento na segunda metade da década de 1970, após a primeira crise do petróleo, o ideário keynesiano começou a ser “removido” da doutrina econômica pelo neoliberalismo, pelos monetaristas adeptos das “expectativas racionais” e da preponderante redução de regulação pelo Estado na economia capitalista.

Entretanto, com a crise do mercado de hipotecas dos Estados Unidos, a falência dos principais bancos hipotecários estadunidenses, de instituições financeiras consideradas de risco zero pelas agências de classificação de riscos, de montadoras da indústria automobilística norte-americana e da maior seguradora do mundo, a AIG, estatizada pelo governo americano e também em decorrência da maciça intervenção dos principais Bancos Centrais do mundo – adotando uma política monetária expansionista de baixas taxas de juros para tentar propiciar a retomada da atividade econômica – ocorreu uma redescoberta do pensamento de Keynes e da intervenção regulatória do Estado na economia capitalista por intermédio do exercício das políticas fiscal e monetária de cunho keynesiano. Seria o retorno do Estado keynesiano exercendo a função estabilizadora do governo na economia.

No início da aplicação das terapias de regulação pública para enfrentamento da crise financeira de 2008, que depois se transformou em crise econômica, expandindo-se para a economia real, ocorreu uma predominância da aplicação da política monetária expansionista, com um rebaixamento substancial das taxas de juros mediante a injeção maciça de dólares e euros na economia pelos Bancos Centrais norte-americano e europeu, respectivamente. Mesmo com a taxa de juros extremamente diminuta praticada pelas autoridades monetárias dos Estados Unidos e da Europa, não houve o reativamento esperado da economia. Pode-se considerar que ocorreu

uma situação denominada por Keynes de “armadilha da liquidez”, na qual a redução da taxa de juros é incapaz de aumentar o investimento, o nível de emprego e a renda de equilíbrio da economia. Somente a política fiscal seria então eficaz para alcançar esses três objetivos.

O governo brasileiro, que na época da crise de 2008 possuía reservas cambiais de cerca de US\$ 200 bilhões, diante do corte das linhas de financiamento exterior para as empresas brasileiras, disponibilizou recursos em montante substancial aos bancos nacionais para que emprestassem às empresas. Mas verificou-se que os bancos não o fizeram, e ocorreu o chamado “empoçamento da liquidez”, pelo qual o dinheiro permaneceu nos cofres das instituições financeiras e não atingiu o setor produtivo.

Possivelmente, já antecipando a ocorrência de uma possível “armadilha da liquidez”, o governo nacional manteve a taxa de juros no mesmo patamar. Tendo em vista a ocorrência do “empoçamento” supramencionado, posteriormente o governo brasileiro optou por implementar uma política fiscal expansionista anticíclica, tentando estimular a retomada da atividade econômica e do investimento por intermédio da concessão de incentivos fiscais e desonerações tributárias. Tal política, aparentemente, rendeu bons resultados, na medida em que, segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), houve crescimento econômico em 2010 de 7,5% em relação a 2009, quando o produto interno bruto caiu 0,6%, segundo o mesmo instituto.

Ao optar por reduzir a tributação em vez de efetuar diretamente dispêndios públicos, talvez a administração Lula tenha assim procedido pelo fato de o desemprego não ter disparado, mesmo no auge da crise, em 2009, quando registrou, na média, 8,1% da população economicamente ativa (IBGE). O gasto público direto preconizado por Keynes seria, segundo Afonso (2012), mais apropriado para momentos de depressão econômica, caracterizados por elevadas taxas de desemprego, o que não aconteceu no Brasil na crise de 2008.

3 SÍNTESE DO MODELO KEYNESIANO DE INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ECONOMIA

Na economia de mercado capitalista existe a tendência de um desequilíbrio fundamental entre a oferta e a demanda agregadas, na medida em que dificilmente ocorre coincidência quantitativa entre estas últimas. Quase nunca a oferta é igual à demanda, sendo, geralmente, maior ou menor. Isso decorre da incerteza de que padecem os empresários capitalistas sobre qual será exatamente a demanda pelos produtos que fabricam para venda aos consumidores. De modo geral, as consequências desse descasamento entre a oferta e a demanda agregadas são o desemprego e a inflação, que tendem a ocorrer, respectivamente, quando a demanda agregada é menor ou maior do que a oferta agregada.

De acordo com Dillard (1989) e Afonso (2010), para Keynes, no seu modelo mais elementar, os níveis de investimento, emprego e renda da economia (variáveis dependentes) são decorrência das três variáveis independentes do modelo, que são a propensão marginal a consumir (PMC, maior nas camadas mais pobres da população), a taxa de juros e a eficiência marginal do capital (EMC), que, simplificarmente, significa a rentabilidade futura esperada do investimento em bens de capital ou a taxa de lucro esperada. As políticas fiscal e monetária incidem diretamente sobre as variáveis independentes do modelo, e, indiretamente, afetam as variáveis dependentes.

A PMC é diretamente afetada pela política fiscal por meio da incidência da tributação sobre a renda dos consumidores, a qual, se está alta, melhora as expectativas empresariais e encoraja e estimula o investimento. Uma forma de aumentar o rendimento da população é reduzindo a tributação sobre a renda e o consumo na fase recessiva do ciclo econômico. A função consumo representa a proporção da renda destinada ao consumo; o restante da renda é destinado à poupança. A lei psicológica fundamental de Keynes afirma que quando aumenta a renda o consumo também aumenta, mas em proporção inferior àquela do incremento da renda.

Quanto à taxa de juros, esta é diretamente afetada pela política monetária do governo, na medida em que o controle sobre a oferta de dinheiro e, por conseguinte, sobre a taxa de juros, exercido por uma autoridade monetária centralizada, o Banco Central, por meio dos mecanismos do mercado aberto, do redesconto e do compulsório sobre os bancos comerciais, tem incidência direta no investimento, afetando tanto o nível de emprego quanto a renda da economia. O controle da taxa de juros faz-se, basicamente, pelo controle da oferta de moeda; para Keynes, a taxa de juros é determinada pela intersecção da curva de demanda por moeda com a curva de oferta de moeda.

O nível das taxas de juros determinará se os empresários investirão em bens de capital ou nos títulos da dívida pública do governo remunerados pela taxa de juros, ou se preferirão entesourar os recursos, caracterizando a preferência pela liquidez. De qualquer forma, os empresários capitalistas só investirão em bens de capital, ou seja, somente investirão no setor produtivo, se a EMC for superior à taxa de juros.

A preferência pela liquidez significa que o empresário deseja reter moeda em espécie (moeda como reserva de valor) em vez de investir, o que corresponde à especulação da demanda por moeda. Isso foi uma novidade instituída por Keynes na doutrina, tendo em vista que o principal motivo até então presente na teoria econômica para justificar a retenção de moeda era a transação (para troca por bens e serviços).

Keynes também aponta a precaução como uma terceira modalidade da demanda por moeda, pertinente à satisfação de possíveis contingências futuras. A previsão da possibilidade da ocorrência de entesouramento por especulação caracteriza um rompimento com a Lei de Say, que preconiza que a oferta gera sua própria

demanda, proporcionando, segundo os economistas neoclássicos, o equilíbrio de pleno emprego.

A teoria da preferência pela liquidez, segundo a qual em vez de gastar o dinheiro no consumo o indivíduo entesoura moeda para especulação, faz com que parte da renda não seja destinada à aquisição da oferta, gerando sobra de mercadorias sem serem consumidas e decréscimo em seus preços, o que contradiz a Lei de Say.

Outro fator que retirou a credibilidade da Lei de Say foi a ocorrência da crise de superprodução e subconsumo ocorrida em 1929, a qual desmentiu que desajustes entre oferta e demanda agregadas fossem espontaneamente corrigidos pela ação da “mão invisível” das livres forças do mercado, que, segundo os neoclássicos, restabeleceriam automaticamente o equilíbrio (igualdade entre oferta e demanda agregadas) no nível de pleno emprego.

Segundo Galbraith (1989, p. 200), a “revolução keynesiana” consistiu, basicamente, na descoberta da possibilidade da ocorrência de equilíbrio com desemprego, na negação da Lei de Say e no “apelo para o governo empreender gastos sem ter as receitas necessárias para cobri-los a fim de manter o nível de demanda”, isso num contexto de depressão econômica.

A EMC, por sua vez, é afetada pelas citadas políticas fiscal e monetária da seguinte forma: o governo, exercendo as funções estabilizadora e (re)distributiva, interfere na renda das camadas mais pobres da população, as quais possuem maior PMC, por meio da tributação menor sobre a renda dessas camadas. Além disso, o Estado, ao proporcionar a redistribuição para as classes menos favorecidas dos recursos arrecadados com a tributação mais severa incidente sobre a renda das camadas mais ricas da sociedade, aumenta o poder de consumo dos mais desfavorecidos.

Como é fato que a PMC é maior nos estratos menos aquinhoados do que naqueles mais abastados, é incrementado o poder de demanda das classes mais baixas da sociedade. Essa situação repercute favoravelmente nas expectativas dos empresários, fazendo-os aumentar seus investimentos em razão da perspectiva de que a oferta por eles propiciada será consumida, e esse consumo lhes proporcionará lucro e rentabilidade percentual maiores do que a taxa de juros controlada por uma política monetária expansionista.

Assim, o incremento do poder de compra dos mais pobres influencia positivamente as expectativas dos empresários para que invistam mais, uma vez que eles têm a percepção de que a EMC será maior, crescente e superior à taxa de juros decrescente influenciada diretamente por uma política monetária expansiva que, indiretamente, afeta a EMC. Por exemplo, ao baixar acentuadamente a taxa de juros, o governo sinaliza que a EMC crescerá, o que pode influenciar os empresários a investir mais em razão da melhoria gerada nas suas expectativas.

Segundo Cardim (2008, p. 16), as flutuações da EMC e, por consequência, do investimento são as causas principais da ocorrência dos ciclos econômicos. A volatilidade do nível dos investimentos decorre da instabilidade das expectativas dos empresários (fator psicológico), cujo espírito empreendedor é denominado por Keynes de “*animal spirit*”. Essas expectativas referem-se à taxa de rendimento do investimento em bens de capital (investimento produtivo) – a EMC – relativamente ao emprego do capital em títulos da dívida pública remunerados pela taxa de juros ou em relação ao entesouramento da moeda para especulação. A incerteza dos empresários quanto ao futuro abrange tanto a EMC quanto a taxa de juros. Essa conjuntura proporciona a alternância de períodos de expansão e contração da produção/oferta na economia de mercado capitalista.

Na fase expansiva do ciclo econômico, segundo os pressupostos keynesianos, a política monetária deve ser restritiva, com taxas de juros mais altas e redução da quantidade de moeda na economia, o que é feito mediante a venda, pelo Banco Central, de títulos da dívida pública. A política fiscal deve ser mais austera, com redução dos gastos públicos e aumento da tributação sobre os fatores de produção, como forma de combater a maior ameaça da fase expansionista do ciclo econômico – a inflação. Ambas as políticas visam a conter a demanda agregada e a evitar o aumento generalizado dos preços. No que concerne à política fiscal, a combinação de maior tributação com menor despesa pública contribui para a ocorrência de superávit fiscal nas contas do governo. Conforme Pereira (2006, p. 49), Keynes propunha “a utilização da política fiscal compensatória, na qual pregava [...] a geração de superávits diante de ameaças de inflação”.

Na fase recessiva do ciclo econômico, segundo os keynesianos, a política monetária deve ser expansionista, com taxas de juros mais baixas para incentivar o investimento, e se caracterizar pelo aumento da quantidade de moeda na economia, o que é efetivado por meio da compra, pelo Banco Central, de títulos da dívida pública. A política fiscal deve ser mais expansiva, com incremento dos gastos públicos relativos ao orçamento público de capital como forma de combater a maior ameaça da fase contracionista do ciclo econômico – o desemprego. Além disso, nessas circunstâncias, o outro componente da política fiscal – a tributação sobre os fatores de produção – deveria ser implementado no sentido da redução da carga tributária. Ambas as políticas estimulam a demanda agregada e evitam o aumento generalizado do desemprego.

No que é pertinente à política fiscal, na etapa contracionista do ciclo econômico, tal combinação de menor tributação com maior despesa pública contribui para a ocorrência de déficit fiscal nas contas do governo. De acordo com Pereira (2006, p. 49), Keynes propunha “a utilização da política fiscal compensatória, na qual pregava o aumento do déficit público em épocas de recessão”. Ainda segundo o mesmo autor, Keynes advogava que “quando ocorresse insuficiência de demanda,

o governo deveria assumir um papel ativo de complementar os gastos privados, ou reduzindo impostos ou realizando investimentos” (PEREIRA, 2006, p. 51).

A política fiscal expansionista na fase de contração da produção, do emprego e da renda da economia como remédio para a crise é também considerada por Vieira e Campos (2007, p. 1), que afirmam que “os gastos com obras públicas contribuiriam para multiplicar a renda; gerando empregos para alguns, criar-se-iam indiretamente empregos para uma grande parcela da população”.

Acerca do assunto, Galbraith (1972, p. 232) escreve que “hoje é amplamente aceito que, no caso de procura insuficiente e depressão, sejam reduzidos os impostos e as despesas públicas aumentadas a fim de aumentar a procura agregada”. Ainda sobre esse tema, Galbraith (1989, p. 240) informa:

A deflação e o desemprego exigem mais gastos públicos e menos impostos, ambas medidas politicamente muito agradáveis. A inflação dos preços, por outro lado, exige a redução dos gastos públicos e o aumento dos impostos, coisas pouquíssimo agradáveis politicamente.

Segundo os economistas, um incremento dos gastos do governo aumenta mais a renda de equilíbrio da economia do que uma redução da tributação, sendo essas medidas cabíveis na etapa contracionista do ciclo econômico.

No caso da depressão econômica, de que maneira poderia o aumento do investimento do governo influenciar no aumento da renda da economia? Respondendo a essa indagação, Keynes descobriu o elemento que denominou de efeito multiplicador, pelo qual um aumento do investimento causaria um aumento da renda correspondente a $(k = 1/s$ vezes o aumento do investimento), sendo “k” o multiplicador e “s” a propensão marginal a poupar da economia.

No contexto de uma recessão econômica e do exercício pelo governo de uma política fiscal expansionista, o multiplicador é assim explicado por Singer (1996, p. 46):

As compras adicionais do governo proporcionam receitas adicionais às empresas vendedoras, que as usam para pagar matérias-primas e salários e distribuir lucros; os agentes que obtêm estas rendas adicionais usam ao menos parte delas para comprar bens de produção (as empresas) e de consumo (os indivíduos). Estas novas compras dão lugar a novas receitas e ainda a novas compras, etc. Este é o mecanismo do multiplicador da demanda.

Retornando à questão da depressão econômica, a política fiscal expansionista contra a depressão pode não ser, necessariamente, deficitária, nem obrigatoriamente redundar em elevação da dívida pública. Isso porque com a recuperação da atividade econômica haverá aumento da receita tributária do governo, que pode até vir a ser igual ou maior do que o gasto público adicional inicial, podendo resultar em equilíbrio ou superávit, e não em déficit fiscal.

A mencionada política fiscal contra a depressão com incremento dos gastos públicos deve ser custeada/financiada por endividamento do governo com os bancos, ou seja, por incremento da dívida pública e não por tributos pagos pelos cidadãos. No caso de o governo tentar prevenir uma recessão, segundo Afonso (2010), a expansão dos gastos públicos poderia ser financiada pelos tributos pagos pelos cidadãos.

Além do multiplicador, outra novidade da teoria keynesiana foi o Princípio da Demanda Efetiva, segundo o qual a oferta agregada da economia é dada, fixa no curto prazo, e o que determina efetivamente a renda da economia é a demanda, a qual pode ser expressa pela fórmula $Y = C + I + G - T + X - M$ (a renda da economia é igual à soma do consumo com o investimento, o gasto do governo e as exportações, subtraída do total dos tributos com as importações). As grandes novidades da teoria keynesiana citadas por Cardim (2008, p. 16) foram teoria do consumo; teoria do multiplicador; papel da incerteza na dinâmica de uma economia monetária.

Keynes teve uma percepção pioneira no sentido de concluir que o Estado, por meio da tributação e dos seus próprios dispêndios (política fiscal), e por intermédio do controle sobre a oferta de moeda, por meio da manipulação da taxa de juros (política monetária), poderia atuar diretamente sobre as variáveis independentes do modelo (a PMC, a taxa de juros e a EMC) e, dessa forma, atingir, indiretamente, as variáveis dependentes (os níveis de investimento, o emprego e a renda da economia) para tentar corrigir os desequilíbrios entre a oferta e a demanda agregadas da economia, principais causas dos dois problemas econômicos mais graves: a inflação e o desemprego.

Os ajustes efetuados pelo Estado não podem ser realizados pela livre ação das forças de mercado. Outra novidade da teoria keynesiana foi a divisão da classificação do orçamento público entre corrente e de capital. Para Keynes, o orçamento corrente do governo deve estar permanentemente equilibrado; o que pode estar deficitário ou superavitário, de acordo com a fase do ciclo econômico, é o orçamento de capital, cuja função é servir de regulador da demanda agregada de acordo com as flutuações da atividade econômica.

O orçamento corrente é destinado à manutenção e ao custeio das atividades ordinárias do governo, bem como à produção de bens públicos (defesa nacional, segurança pública, administração da justiça, etc.) e de bens semipúblicos ou meritórios (saúde, educação, cultura, etc.). Carvalho (2008, p. 22) explica que “o que Keynes busca ao propor a elaboração de dois orçamentos é a separação entre o cumprimento das funções rotineiras do Estado” [...] e o cumprimento “de suas funções anticíclicas”.

Pela argumentação exposta, pode-se concluir que a intervenção do Estado na economia de mercado capitalista propugnada por Keynes não é no sentido de o Estado atuar no sistema econômico como produtor direto de bens e serviços, ou seja, como Estado “empresário”, proprietário e administrador de empresas produtoras de bens e serviços, e sim como regulador do investimento, mediante o exercício das

políticas fiscal e monetária, com a finalidade de tentar compatibilizar a demanda agregada com a oferta agregada, atenuando os problemas mais graves que ocorrem no sistema capitalista, ou seja, a inflação e o desemprego. Caso o Estado negligencie o desempenho da sua função reguladora e estabilizadora do sistema econômico capitalista, não exercendo, de maneira apropriada, as políticas fiscal e monetária antes mencionadas, as consequências serão deletérias para a sociedade, assim como aconteceu na crise econômico-financeira ocorrida em 2008, que teve seus efeitos nefastos propagados para as principais economias do mundo capitalista.

Corroborando essa análise, Cardim (2008, p. 11) informa que “a intervenção direta (do Estado), portanto, é essencialmente estranha ao pensamento de Keynes. [...] Seu programa de política econômica certamente nada tem a ver com iniciativas amplas de estatização ou nacionalização de empresas”. Por sua vez, Afonso (2010, p. 58) informa, citando o próprio Keynes, que a forma de intervenção do Estado na economia preconizada pelo economista inglês consiste em o governo “exercer uma influência orientadora sobre a propensão a consumir, em parte através de seu sistema de tributação, em parte por meio da fixação da taxa de juros”.

Outro tópico relevante da doutrina keynesiana é a “socialização do investimento”. Pode-se considerar que a aludida socialização proposta por Keynes, segundo Afonso (2012, p. 61), citando Dillard (1989), corresponde “ao controle público do investimento privado para compensar e reduzir a envergadura das flutuações da eficiência marginal do capital e uma autoridade monetária forte para regular a oferta de dinheiro e diminuir a taxa de juros”. Além desse trecho, Afonso (2010, p. 61) também informa, novamente mencionando Dillard (1986), que a referida “socialização do investimento” seria “uma política de regulação do investimento, com o objetivo de neutralizar as flutuações cíclicas do investimento privado”.

Por fim, cabe destacar um importante aspecto da teoria keynesiana levantado por Afonso (2010) e que constitui uma interpretação equivocada dos postulados keynesianos: o juízo de que Keynes defende a política fiscal expansionista e o incremento dos gastos públicos em qualquer circunstância ou conjuntura econômica. Sobre o assunto, o referido autor escreve:

Para Keynes, a política fiscal deve assumir papéis diversos em conjunturas diferentes, ao contrário do senso comum que supõe que o economista defendeu uma expansão permanente do gasto público em qualquer contexto. Tal receita era recomendada para uma situação bastante específica: o Estado tendo que assumir o comando da decisão de investir e de fomentar a demanda efetiva, depois que a economia tivesse entrado em colapso e como reação à crise (AFONSO, 2010, p. 2-3).

Em outro trecho o autor supracitado faz referência ao mesmo assunto:

Entende-se que Keynes não pregou um aumento do gasto público permanente, ou no longo prazo – como muitos vieram a interpretar a partir de sua obra.

É correto, sim, atribuir a ele o ideal de uma política fiscal anticíclica, em que acumula superávits na fase de expansão do ciclo, para ampliar o gasto na fase da depressão (AFONSO, 2010, p. 6).

Corroborando a argumentação de Afonso, Alves e Veríssimo (2010, p. 25) afirmam que “o orçamento público deve ser deficitário, quando a economia está em retração, e superavitário, em períodos de expansão, funcionando, por conseguinte, como um estabilizador automático de demanda”. Vasconcelos e Garcia (2010, p. 164) também ratificam o que escreve Afonso, afirmando que “embora o arcabouço teórico criado por Keynes esteja baseado em uma situação de desemprego, ele pode ser aplicado, *mutatis mutandi*, para uma conjuntura inflacionária”. Acerca desse assunto, Feijó (2007, p. 471) tece as seguintes considerações:

Keynes foi acusado de ter com suas ideias induzido os políticos a praticarem políticas excessivamente expansionistas que resultaram no desastre nos anos 70. Diziam que Keynes não ofereceu um instrumento analítico para lidar com o problema da inflação e teria desprezado essa questão. Contudo, vimos que em seu último ensaio “Como pagar pela guerra”, Keynes faz diversas reservas quanto ao uso de seu instrumental analítico em condições potencialmente inflacionárias e oferece na ocasião um tratamento para o tema.

Dessa forma, pode-se concluir que, de acordo com a fase do ciclo econômico, o caráter da política fiscal vai variar: na fase recessiva do ciclo, será expansionista para auxiliar a economia a sair da recessão, por meio do incremento dos dispêndios do governo e da redução da tributação sobre o consumo e o investimento privados, o que vai aumentar o investimento, o nível de emprego e a renda. Essa foi a característica que ficou mais famosa ou popular do receituário keynesiano. Mas este último não se restringe a esse argumento, tanto que na fase expansiva do ciclo ocorrerá o oposto: a política fiscal será contracionista, com redução dos gastos públicos e aumento da tributação sobre o consumo e o investimento privados para combater a ameaça de alta generalizada dos preços – a inflação –, a qual pode ocorrer na etapa de expansão do ciclo econômico.

Corroborando esse posicionamento, Galbraith e Salinger (1980, p. 44) afirmam que, para Keynes, para “evitar que os preços subam, é preciso restringir os gastos governamentais, aumentar os impostos e reduzir os gastos privados”. Os mesmos autores asseveram que se o problema da economia for a inflação aumenta-se a tributação e diminuem-se as despesas do governo (GALBRAITH; SALINGER, 1980, p. 92). Foi exatamente isso que ocorreu no início do mandato de Dilma Roussef, em fevereiro de 2011, quando o governo brasileiro anunciou um corte no orçamento no montante de R\$ 50 bilhões. Nota-se invariavelmente que as medidas aplicadas pelo Estado devem levar em consideração tanto aspectos concernentes às metas de longo prazo referentes ao plano de governo quanto políticas econômicas conjunturais para fazer frente a eventuais choques adversos da economia, como ocorreu na crise financeira internacional de 2007/2008.

4 PANORAMA DA ECONOMIA BRASILEIRA¹

O contexto econômico brasileiro no período anterior à crise internacional de 2008 foi fortemente marcado por fatos ocorridos no país em 2002 e 2003. Ao final de 2002, a dívida líquida do setor público chegou a 56% do PIB, o que remetia ao temor de uma eventual moratória. Com efeito, em seu último ano de governo, o presidente Fernando Henrique Cardoso negociou uma extensão do acordo com o FMI, com o compromisso de geração de superávit primário de 3,75% do PIB no próximo período.

Assim, ao tomar posse em 2003, o presidente Lula deparou-se com problemas relativos ao aumento da dívida líquida, forte depreciação cambial (cujo valor do dólar chegou a atingir aproximadamente R\$ 4,00), inflação elevada e risco-país superior a 2.000 pontos. As políticas econômicas aplicadas orientaram-se para combater a ameaça inflacionária, reduzir o endividamento público e recuperar a confiabilidade externa.

Nesse sentido, o governo aumentou, em junho, a taxa de juros nominal (Selic) para 26,5% ao ano e revisou suas metas de inflação (com base no IPCA) para 8,5% em 2003 e 5,5% em 2004. Além disso, elevou de 3,75% para 4,25% do PIB a meta de superávit primário durante todo o período de governo. Essas medidas resultaram na recuperação da confiança externa e nas consequentes quedas na cotação do dólar e do risco-país. Com isso foi possível retomar a trajetória de queda da taxa de juros a partir de meados de 2003.

O desempenho da economia brasileira em 2004 esteve associado às medidas de política econômica aplicadas em 2003. No que se refere à política monetária, seu objetivo fundamental norteou-se por manter os ganhos em termos da estabilidade de preços. Dessa maneira, a partir de setembro a política de redução da taxa de juros nominal foi revertida, aplicando-se uma estratégia de elevação gradual. De acordo com a percepção do governo, essa política monetária mais restritiva justificava-se porque a expansão registrada na atividade econômica não tenderia espontaneamente a acomodar-se em ritmo de preenchimento do hiato do produto compatível com a convergência da inflação para sua trajetória de metas.

Com relação à política fiscal e tributária, as medidas aplicadas objetivaram, de modo geral, estimular a realização de novos investimentos em setores estratégicos a fim de promover o crescimento sustentado da atividade econômica. As medidas foram divididas em quatro grupos: a) medidas destinadas à desoneração dos investimentos e ao estímulo da poupança de longo prazo; b) medidas direcionadas à redução do custo do investimento e da aquisição dos bens de capital; c) medidas voltadas para a desoneração de setores específicos da atividade econômica visando a reduzir a carga

1 Será enfatizada neste tópico uma síntese das principais políticas econômicas aplicadas pelo governo, cujas fontes de pesquisa são referentes às publicações do Banco Central.

fiscal sobre alimentos e produtos agrícolas; d) medidas destinadas à implementação de regras relacionadas com o mercado da construção civil e com os novos instrumentos de crédito e securitização.

Em 2005 evidenciou-se inicialmente uma continuidade na condução da política monetária. A evolução da taxa de juros refletiu dois diferentes momentos: na primeira metade do ano foi mantida a trajetória de elevação gradual da taxa de juros a fim de adequar o ritmo de expansão da demanda à meta anual para a inflação. Assim, em maio, a taxa de juros nominal atingiu 19,75% ao ano.

Tendo-se em vista a perspectiva de cenários interno e externo favoráveis, a Selic foi mantida no mesmo patamar entre os meses de junho a agosto. Em setembro teve início uma política monetária mais expansiva em virtude da percepção de que a inflação estaria controlada dentro da meta. Em dezembro, a taxa de juros terminou em 18%. Embora o PIB não tenha tido um crescimento tão expressivo quanto aquele do ano anterior, o risco-país teve sucessivas reduções, o que ajudou a impactar positivamente a recuperação dos investimentos no país. A política fiscal continuou a ser conduzida de maneira austera com o intuito de manter a sustentabilidade da dívida pública. A meta de superávit primário foi cumprida.

Em 2006, a evolução da economia brasileira foi impulsionada pelo processo de consolidação do mercado interno e pela continuidade da expansão da economia mundial. Internamente, o dinamismo econômico ocorreu em razão da elevação da renda real e da melhora das expectativas. A política monetária foi conduzida de forma austera com vistas a assegurar a manutenção da estabilidade de preços. Porém, no decorrer do ano, houve uma maior flexibilização da taxa de juros. A política fiscal continuou a ser orientada por sucessivos superávits primários e redução da exposição das contas públicas. Por conseguinte, foi mantida a trajetória declinante da relação dívida/PIB e houve melhora no perfil da dívida líquida do setor público com a redução da sua volatilidade e a ampliação dos prazos de vencimento.

O desempenho do comércio exterior foi o principal determinante do saldo positivo em conta corrente. As políticas aplicadas ao setor externo visavam a aumentar a resistência da economia brasileira a eventuais choques externos. Nesse sentido, o estoque de reservas internacionais foi acrescido e atingiu níveis recordes, o que foi importante para enfrentar a crise de 2008. A dívida externa pública permaneceu em trajetória de redução e melhoria de perfil, e a perspectiva de melhoria dos *ratings* atribuídos pelas agências de risco continuou.

Em 2007 a política monetária continuou sendo moderadamente flexibilizada para fazer frente a um cenário de aceleração de preços observado em 2006. No decorrer do ano, reduções na taxa de juros nortearam-se pela percepção posterior de que a alta dos preços era decorrente de fatores essencialmente transitórios. Por isso, apesar do ambiente externo apresentar um cenário de menor liquidez e aumento da volatilidade dos mercados globais na segunda metade do ano, o Comitê de Política

Monetária (Copom) brasileiro considerou que a evolução recente da inflação em patamar consistente com as metas era condizente com maiores reduções na taxa de juros. Assim, a partir de setembro deste ano a taxa de juros foi estabelecida em 11,25% ao ano, valor bem abaixo da taxa de 13% tomada como meta no início do ano.

A política monetária foi orientada de forma que a inflação se mantivesse dentro das metas estabelecidas. Isso também permitiu que o país absorvesse de forma suavizada as turbulências do mercado financeiro internacional, iniciadas a partir de meados de 2007, e contribuiu para que o aumento do dinamismo da demanda interna não se deteriorasse em resposta a um ambiente de elevação acentuada dos preços agrícolas. Nesse ambiente de manutenção dos ganhos decorrentes da estabilidade macroeconômica e de administração austera das contas públicas, o dinamismo da demanda interna e externa assegurou um crescimento da economia brasileira em 6%. Nesse ano também foram observadas melhores condições de crédito para as famílias e para o setor privado, com impactos positivos sobre o mercado de trabalho.

Em 2008, o desempenho da atividade econômica internacional passou a ser afetado de maneira mais acentuada pelos desdobramentos da crise no mercado *subprime* dos EUA. Nesse sentido, para fazer frente a um cenário global marcado por escassez de crédito e indícios de crise sistêmica, o governo brasileiro decidiu interromper a trajetória de aumento dos juros praticada no início do ano e passou a praticar uma política monetária mais flexível, fixando a taxa de juros em 13,75% ao ano no final do período.

A economia brasileira, após ter apresentado um cenário de expansão do consumo e do investimento na maior parte do ano, passou a evidenciar no segundo trimestre os impactos do acirramento da crise financeira internacional. Esses impactos foram sentidos fortemente no crédito e nas expectativas dos agentes. Portanto, nesse novo cenário de redução do nível da atividade econômica, as principais políticas contracíclicas aplicadas na área monetária se direcionaram para a expansão do crédito, com o objetivo de garantir as exportações e a liquidez no mercado por meio de empréstimos pelo Banco Central em moeda estrangeira, e para a liberação de recursos com a finalidade de regularizar a liquidez do sistema financeiro nacional e incentivar o crescimento dos empréstimos.

As medidas fiscais concentraram-se basicamente na redução de impostos e no aumento dos gastos públicos, em especial os gastos com investimentos em infraestrutura. Com efeito, o PIB brasileiro terminou o ano com crescimento de 5,1%, e a demanda interna continuou a sustentar o crescimento da atividade econômica, com recuperação do emprego e da renda. A taxa de desemprego média anual situou-se em um patamar de 7,8%.

Em 2009, o acirramento do cenário recessivo nos mercados financeiros demandou medidas adicionais nas esferas monetária, fiscal e cambial pelo governo brasileiro. Basicamente, o objetivo das políticas econômicas adotadas consistia em oferecer

melhores condições de liquidez interna e proporcionar estímulos à demanda agregada que favorecessem a retomada do crescimento. A política monetária foi flexibilizada por meio de sucessivos cortes na taxa de juros, que terminou por ser fixada em 8,65% ao ano. Na área fiscal, foi mantida e ampliada a política de redução de impostos sobre produtos industrializados incidentes sobre eletrodomésticos, automóveis, produtos da construção civil, móveis e bens de capital. Essas medidas visavam a assegurar a estabilidade relativa do nível de emprego nesses segmentos intensivos em mão de obra e fortalecer o dinamismo da demanda doméstica.

Em 2010, os mercados financeiros internacionais registraram menor volatilidade do que no ano anterior. Porém, presenciava-se um contexto de forte pressão sobre as cotações das *commodities* agrícolas a partir do segundo semestre do ano, o que impactou diretamente o crescimento da taxa de inflação e o processo de condução da política monetária. Nesse sentido, o Copom, após manter a taxa de juros (Selic) em 8,75% ao ano, terminou o período praticando uma política monetária mais restritiva, com uma taxa de 10,75% ao ano. Adicionalmente, o governo adotou no final do ano um conjunto de medidas de natureza macroprudencial com o objetivo de aperfeiçoar os instrumentos de regulação, assegurar a estabilidade do sistema financeiro nacional e permitir a continuidade do desenvolvimento sustentável do mercado de crédito. Entre as principais medidas estão a elevação dos depósitos compulsórios e do requerimento de capital para operações de crédito a pessoas físicas com prazos superiores a 24 meses.

No setor externo, foram adotadas políticas que objetivaram criar condições favoráveis para o aumento da competitividade das exportações brasileiras. A condução da política cambial foi orientada por medidas que evitassem que a liquidez em moeda estrangeira resultasse em excessiva volatilidade e desequilíbrios no mercado de câmbio. Apesar das incertezas quanto à efetiva melhora do cenário internacional, o processo de fortalecimento da economia brasileira traduziu-se em um crescimento de 7,5% no ano.

A redução do nível da atividade econômica ao longo de 2011 também foi compatível com as políticas econômicas aplicadas desde 2010, visando a ajustar as condições de liquidez interna e o descompasso entre a oferta e a demanda agregadas. Contudo, no decorrer dos demais meses, ante um cenário internacional cada vez mais restritivo e devido aos recuos no nível de capacidade instalada da economia, o Copom procedeu a sucessivos cortes na taxa de juros, que chegou a 11% ao ano.

Assim, apesar do fraco desempenho da economia brasileira em 2011, a solidez das contas externas brasileiras atenuou o impacto da volatilidade dos mercados financeiros internacionais. Desse modo, a consistência da política macroeconômica brasileira baseada nos pilares metas de inflação, responsabilidade fiscal e câmbio flutuante foi confirmada por meio da resistência aos choques adversos derivados da crise financeira internacional.

Ao longo de 2012, o governo tem conduzido a política econômica com vistas a incrementar o dinamismo do mercado interno ao mesmo tempo em que busca diversificar a pauta de exportações para fazer frente ao contexto recessivo no mercado internacional, notadamente o europeu. A taxa de juros continuou a ser reduzida, e na última reunião do Copom foi estabelecida em 7,14% ao ano. Os estímulos fiscais têm sido conduzidos com vistas a aquecer a demanda interna para estimular o investimento.

Todavia, esses instrumentos de política econômica da forma como têm sido conduzidos já estão evidenciando sinais de esgotamento, uma vez que o crescimento do PIB não tem correspondido na mesma medida. O fraco desempenho da economia brasileira neste ano mostra que será preciso a aplicação concomitante de outras políticas que visem a atacar problemas relativos à competitividade. O atual governo tem buscado soluções por meio de planos alternativos de ações, tais como o plano de concessões no setor de infraestrutura, a redução dos custos de produção da indústria e as desonerações da folha de pagamento.

Observa-se que o governo considera em suas políticas não somente o uso dos instrumentos estabilizadores de curto prazo, mas também a aplicação concomitante de medidas que visam a estimular e a dinamizar a economia na tentativa de promover o desenvolvimento sustentável de longo prazo. Mas uma questão que ainda permanece se refere à maneira de o Estado efetivamente intervir e estimular a economia, dada a sua concepção estabelecida em sociedade.

5 ESTADO E SOCIEDADE NO PROCESSO DE DESENVOLVIMENTO

O Estado em desenvolvimento carece de possibilidades reais de inovação enquanto isolado analiticamente da sociedade. O contrapeso de uma economia apolítica e associal reforça o controle pelo mercado e seus circuitos de alimentação financeira, perpetuando estados de subdesenvolvimento. Mas qual seria o papel do Estado então? Há um papel estrito para o Estado?

Pensa-se em um Estado mediador, mas também gestor, regulador e interventor quando os conflitos e as discrepâncias socioestruturais, tanto no âmbito doméstico quanto no domínio externo, assim o demandarem. Porém, não há uma fórmula homogênea e hegemônica que represente um caminho linear que conduza sociedades e Estados a padrões mais elevados de desenvolvimento. As fórmulas usuais, conforme ressalta Harvey (1989, p. 141-172), são marcadas pelo domínio espacial do mercado, que, balizado por um dispositivo sistêmico de crises, garante e perpetua a sucessão hegemônica e sua “defesa disfuncional de interesses escusos”, os quais comprometem os circuitos produtivos e as relações de trabalho ao induzirem necessidades incompatíveis e inconsistentes com a vida em sociedade e os recursos provenientes da natureza.

Em outras palavras, o desenvolvimento não se reduz à transição de economias de escala para economias de escopo, segundo a acepção empregada por Harvey (1989, p. 155). Independentemente da fórmula conceitual que empregam e dos pesos e das medidas que distribuem em relação à dinâmica do capital e do trabalho, com maior ou menor participação do Estado, mas sempre em asserção e prevalência dos dispositivos de mercado, produtivo e financeiro, teorias de desenvolvimento econômico, conforme nos lembra Willis (2005, p. 32-80) e de acordo com a perspectiva de Harvey (1989, p. 141-172), costumam distribuir espacialmente a desigualdade por meio do deslocamento residual dos sistemas produtivos, mas não dos seus núcleos financeiros, de centros decisórios e dinâmicos do progresso econômico (acumulação flexível) para periferias menos dinâmicas e subcontratadas no uso da tecnologia (fordismo periférico), facilitando ganhos em escala e a exploração dos recursos naturais e do trabalho.

Romper com esses parâmetros sistêmicos de desigualdade e pobreza é o grande desafio do Estado como sociedade no Brasil. Historicamente, a sociedade e o Estado brasileiro padecem de crônicas vulnerabilidades estruturais associadas a uma macroestrutura de poder cujos agentes centrais se mostram comprometidos com estratégias de desenvolvimento e de inserção internacional que, contraditoriamente, contribuem para a perpetuação de desigualdades sociopolíticas e econômicas no país, graças a uma combinação de esquemas de força, de desarticulação social e de persuasão ideológica. Essa é a síntese dos argumentos do diplomata Samuel Pinheiro Guimarães no primeiro capítulo do livro *Desafios brasileiros na era dos gigantes*.

Com base nas concepções de Guimarães (2005), é possível argumentar que a macroestrutura de poder, epifenômeno organizacional da sociedade brasileira que encontra correspondência na “evolucionária” sociedade internacional de matriz europeia, estrutura-se em círculos concêntricos de difusão centro-periférica. Tal analogia encontra respaldo na construção do sistema mundo proposta por Wallerstein (2004) e nas ideias de expansão do capital como ideologia modernista expressas por Harvey (1989). Todavia, Guimarães (2005) é mais explícito quanto às funções de centro e às respectivas vulnerabilidades sistêmicas, às quais as sociedades periféricas estão sujeitas.

Para o autor, as estratégias de desenvolvimento no Brasil, tradicionalmente, não estão associadas aos anseios da sociedade como um todo, vinculando-se diretamente a interesses de setores dominantes (agrário, industrial, financeiro, religioso, militar, além do legislativo, do judiciário e da alta burocracia). Tem-se, nesse contexto, um processo de reprodução de desigualdades que restringe a participação da sociedade civil aos canais decisórios dominados por agentes centrais.

Contudo, é importante realçar que argumentos fundamentados em bases dicotômicas como esta, ou seja, que enfocam as relações de poder em uma sociedade segundo perspectivas antagonistas, por exemplo, quanto ao centro e à periferia, ao Estado e à sociedade, ou mesmo quanto à economia e à política, tendem a legitimar as mesmas

categorias analíticas que procuram contestar. Logo, apesar de haver espaço para o embate de visões estratégicas quanto à gestão e ao desenvolvimento da sociedade brasileira e da sua inserção internacional, há claras limitações quanto à proposição de concepções alternativas que venham a fundamentar mudanças estruturais que promovam alterações significativas na macroestrutura hegemônica de poder e de seus agentes centrais.

Todavia, é importante reconhecer que iniciativas administrativas do governo brasileiro, principalmente em termos de políticas distributivas com forte apelo social, de equilíbrio macroeconômico e de investimento em infraestrutura, têm empreendido sensíveis alterações no padrão estrutural do subdesenvolvimento brasileiro. Trata-se de um processo complexo porque envolve a construção e a alteração de mentalidades ainda suscetíveis ao utopismo do progresso dicotômico de uma economia sem sociedade.

Entretanto, a sociedade civil organizada brasileira também vem desenvolvendo, ao longo do tempo, um conjunto de técnicas e metodologias transformadoras, aplicadas na interação com a população e apropriadas por ela, que representam a busca de soluções para a inclusão social e a melhoria das condições de vida – as chamadas tecnologias sociais. Essas tecnologias também se constituem em relevantes instrumentos no processo de conversão das vulnerabilidades estruturais da sociedade brasileira em oportunidades para o desenvolvimento.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O artigo dedica-se a analisar, com fundamento na doutrina keynesiana, a forma pela qual foi conduzida a política econômica, principalmente as políticas monetária e fiscal, durante a gestão do ex-presidente Lula, entre os anos de 2003 a 2010, nos períodos pré e pós-crise financeira de 2008 e no início da administração de Dilma Rousseff, nos anos de 2011 e 2012. Pelo fato de as bases conceituais e teóricas das modernas políticas fiscal e monetária se fundamentarem no pensamento econômico keynesiano, antes da análise empírica do comportamento da economia e da política econômica procedeu-se a uma síntese dos principais aspectos da doutrina de Keynes.

A característica inovadora do ideário keynesiano foi de que a intervenção do Estado na economia, por meio do desempenho das políticas fiscal e monetária, poderia amortecer e atenuar as consequências da ocorrência dos ciclos de expansão e contração da produção e da oferta, basicamente por meio do controle da demanda agregada efetiva. Partindo-se do pressuposto teórico de que a oferta é fixa no curto prazo e de que é a demanda que determina a renda de equilíbrio da economia (princípio da demanda efetiva), o Estado pode, por meio da tributação e dos seus próprios dispêndios, que são os elementos integrantes da política fiscal, influenciar positivamente o consumo, estimulando, assim, o incremento do investimento, que é a variável mais importante do modelo keynesiano. No que se refere ao investimento,

além das próprias intervenções em termos de investimentos diretos ou parcerias público-privadas promovidas pelo governo, a influência do Estado seria efetivada também por meio do exercício da política monetária, incidindo diretamente sobre a taxa de juros, um dos principais determinantes do investimento, conforme abordado na seção 3 do artigo.

Na seção 2 foi analisada a política fiscal expansionista de cunho keynesiano praticada pelo governo brasileiro em resposta à crise financeira de 2008, que depois se transformou em econômica e se materializou pela efetivação de desonerações tributárias e a concessão de incentivos fiscais, e não pela realização de gasto público direto. Essa política foi bem-sucedida em 2010, quando a economia brasileira cresceu 7,5%, depois de uma retração de 0,33% em 2009. Após uma breve síntese acerca do ideário keynesiano apresentada na seção 3, a importância das políticas keynesianas anticíclicas foi destacada na seção 4, na qual se realizou um exame empírico do comportamento das políticas econômicas no período entre 2003 e 2012.

Por fim, na seção 5 foi abordada a questão do desenvolvimento econômico. Foi feita uma crítica às teorias que privilegiam o mercado em seu segmento financeiro, cujos núcleos não são deslocados espacial e territorialmente, ao contrário do segmento produtivo, que tem seus núcleos transferidos para a periferia do capitalismo na busca de redução dos custos de produção. Posteriormente, baseada na obra de Guimarães (2005), foram abordadas as estratégias de desenvolvimento econômico aplicadas no Brasil, vinculadas não às necessidades da maioria da população brasileira, mas sim aos interesses e às conveniências das elites dos variados setores (agrário, financeiro, religioso, burocrático, etc.).

Considerando-se os problemas estruturais vinculados a nossa matriz de desenvolvimento, as medidas de políticas econômicas e estratégias de crescimento levadas a cabo pelo Estado desde a estabilização da economia, efetivamente alcançada com o Plano Real em 1994, têm conduzido o país a um novo patamar de qualidade de vida. Essas medidas têm acarretado uma expressiva redistribuição da renda nacional em prol dos setores menos aquinhoados da sociedade brasileira, a manutenção do equilíbrio macroeconômico, baseado no tripé das metas de inflação, responsabilidade fiscal e câmbio flutuante, bem como a busca da melhoria das condições de infraestrutura do país. Juntamente com a participação da sociedade civil organizada por meio das tecnologias sociais, os ganhos oriundos da estabilidade e do crescimento econômico têm o potencial de efetivamente atingir no futuro as camadas mais carentes da população brasileira.

REFERÊNCIAS

AFONSO, J. Keynes. **Investimento e política fiscal na crise**. Trabalho apresentado no III Encontro da Associação Keynesiana Brasileira. São Paulo, 2010.

_____. **Keynes, crise e política fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2012.

ALVES, T.; VERÍSSIMO, M. Política monetária, crise financeira e Estado: uma abordagem keynesiana. **Revista Perspectiva Econômica**, São Leopoldo, v. 6, n. 1, p. 16-36, jan./jun. 2010.

BANCO CENTRAL DO BRASIL (BACEN). **Boletim do Banco Central do Brasil**. Relatório anual. Diversos volumes. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/?id=BOLETIMANO&ano=2011>>. Acesso em: 11/2012.

CARVALHO, F. Cardim de. Equilíbrio fiscal e política econômica keynesiana. **Revista Análise Econômica**, Porto Alegre, ano 26, n. 50, p. 7-25, set. 2008.

DILLARD, D. **A teoria econômica de John Maynard Keynes**. São Paulo: Livraria Pioneira Editora, 1989.

FEIJÓ, R. **História do pensamento econômico**. São Paulo: Atlas, 2007.

FERRARI FILHO, F.; BITTES, F. **As políticas fiscal e monetária em Keynes: reflexões para a economia brasileira no período pós-Plano Real**. Trabalho apresentado no III Encontro da Associação Keynesiana Brasileira, São Paulo, 2010.

GALBRAITH, J.; SALINGER, N. **A economia ao alcance de quase todos**. São Paulo: Livraria Pioneira Editora, 1980.

GALBRAITH, J. **A sociedade afluyente**. Rio de Janeiro: Expressão e Cultura, 1972.
_____. **O pensamento econômico em perspectiva: uma história crítica**. São Paulo: Livraria Pioneira Editora, 1989.

GUIMARÃES, S. P. **Desafios brasileiros na era dos gigantes**. Rio de Janeiro: Contraponto, 2005. p. 15-71.

HARVEY, D. **The condition of post modernity: an enquiry into the origins of cultural change**. Cambridge: Blackwell, 1989. p. 141-172.

LEFTWICH, A. States of underdevelopment. In: LEFTWICH, Adrian. **States of development: on the primacy of politics in development**. Cambridge: Polity Press, 2000. p. 71-104.

PEREIRA, J. **Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2006.

SINGER, P. **O que é economia**. São Paulo: Brasiliense, 1996.

VASCONCELOS, M.; GARCIA, M. **Fundamentos de economia**. São Paulo: Saraiva, 2010.

VIEIRA FILHO, F.; CAMPOS, T. Análise das teorias keynesianas com ênfase no seu direcionamento para o atual contexto socioeconômico e jurídico mundial. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 12, n. 1281, 3 jan. 2007. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/9355>>. Acesso em: 13/12/2010.

WALLERSTEIN, I. The development of the concept of development. **Sociological Theory**, v. 2, p. 102-116, 1984.

_____. **World system analysis: an introduction**. Durham/London: Duke University Press, 2004.

WATSON, A. **The evolution of international society: a comparative historical analysis**. Londres: Routledge, 1992.

WILLIS, K. **Theories and practices of development**. Oxon: Routledge, 2005. p. 32-80.

Simplificação e elaboração da legislação tributária infralegal: notas sobre o acesso ao direito vigente e a gestão da elaboração legislativa pelo Executivo

Fabiana de Menezes Soares

Professora Associada da Faculdade de Direito da UFMG. Coordenadora do grupo de pesquisa Observatório para Qualidade da Lei. Doutora em Direito pela UFMG. Bolsista PQ1 do CNPq – Desenvolvimento Tecnológico-Industrial

A coerção, com seu imanente apelo ao medo, é também um convite a que a sociedade dos homens, ao invés de ser livre e feliz, se torne uma imensa e sombria colônia de eunucos e escravos. Que a abdicação da liberdade importe alívio é verdade e é compreensível. O exercício da autodeterminação constitui, ao mesmo tempo, grandeza e dor, crescimento e pena, morte e ressurreição do ser humano. Quem pois se recusa a liberdade, não padece a angústia de decidir. Ao preço, porém, de não crescer, de continuar sempre menor, de um modo ou de outro, por preguiça ou covardia, como lembrava Kant há quase duzentos anos.

João Baptista Villela.

Direito, coerção e responsabilidade: por uma ordem social não violenta.

Resumo

O sistema normativo da Receita Federal brasileira é definido como um sistema de múltiplas fontes de direito, grande quantidade de atos normativos, disposições normativas, contidas em tipos de atos classificados, em tese, como atos administrativos e/ou ordinatórios. Nesse cenário, com tantos impactos sobre o contribuinte e na própria atividade cotidiana da administração pública, faz-se necessário um diagnóstico inicial que evidencie a necessidade de uma política de boa legislação/regulação destinada aos setores responsáveis pela elaboração legislativa (aqui compreendida como atividade) no Executivo. A questão ganha singular importância no caso da Receita Federal, marcada pela incidência do princípio da legalidade em sua vertente “forte”, em

face de sua elevada força cogente, o que intensifica a necessidade de uma ação legislativa dirigida à simplificação da sua tipologia de atos, que, por sua vez, repercutirá em outras perspectivas do sistema. A vigência da lei de acesso à informação aponta para um novo paradigma comunicativo no que se refere às “informações jurídicas”, notadamente aquelas que atingem a conduta dos sujeitos e são veiculadas por meio de atos provenientes do exercício da atividade de administração fazendária, condição primeira para o acesso ao direito vigente.

Palavras-chave

Simplificação de tipologia de atos normativos da gestão da elaboração legislativa. Hierarquia dos atos normativos. Otimização da informação jurídica. Melhoria na interação com o cidadão.

Abstract

The system of regulation of the Brazilian Federal Revenue Service is based on multiple sources and a great number of normative acts, which are contained in – theoretically – executive measures and rulings. Within this environment, which has such strong impact on the taxpayers and also on the operations of Public Administration we have to analyze the need for policies of “Better legislation and regulation” directed towards the responsible branches of government. This is even more important in the case of the Revenue Service where the principle of legality applies even more stringently due to its strong coercive powers; the stronger is the demand for legislative action to simplify the typology of acts which will also strongly impact other sectors of the system. The legal effect of the Access to Information Act points to a new understanding of communication (by the Public Administration) concerning juridical information. Much more so in the case of measures that impact the behavior of taxpayers and are published by the proper revenue administration as a first condition for complying with this law into force.

Keywords

Simplification of the typology of normative acts executive lawmaking. Hierarchy of normative acts. Optimization of juridical information. Improvement of interaction with the taxpayers.

1 INTRODUÇÃO: POR QUE NECESSITAMOS INOVAR NA GESTÃO DE ELABORAÇÃO DE ATOS NORMATIVOS

Este trabalho é decorrência de projeto de pesquisa desenvolvido pela Dired/Esaf – Grupo de Pesquisa em Finanças Públicas 2012, cujo objetivo geral é fortalecer a capacidade de desenvolver pessoas e o objetivo estratégico é fomentar e disseminar estudos e pesquisas. Foi realizada pesquisa de campo¹ na Divisão de Sistematização e Difusão de Normas (Disis)/Coordenação-Geral de Tributação (Cosit)/Ministério da Fazenda para reconstrução da cadeia de fontes em sede de elaboração legislativa e compreensão da estrutura organizacional da Receita Federal do Brasil.

O Ministério da Fazenda é um dos mais antigos da República, conforme pode ser depreendido do art. 1º da Lei n. 23 de 30 de outubro de 1891, que reorganizou os serviços da administração federal. Como um dos órgãos integrantes da estrutura do Ministério da Fazenda, acha-se a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRF), que responde pelo recorte metodológico deste estudo: o foco é dirigido à gestão da elaboração legislativa pelo Executivo.

Dentre suas competências, salientamos a interpretação, a aplicação e a elaboração de propostas para o aperfeiçoamento da legislação tributária e aduaneira federal e a interação com o cidadão por meio dos diversos canais de atendimento, presencial e a distância (Decreto n. 7.482/2011 com as modificações do Decreto n. 7.696/2012).

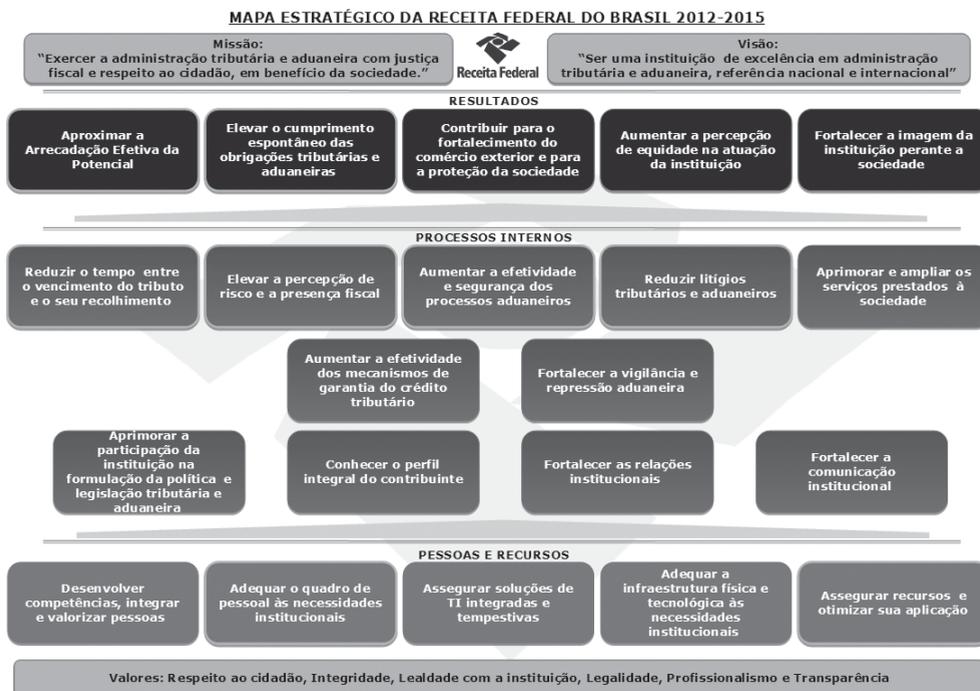
Tais competências, expressas via atos normativos, são interpretadas e têm seu alcance definido pela articulação com outros atos normativos, especialmente a Lei de Acesso à Informação (Lei n. 12.527/2011).

A compreensão do direito vigente, a certeza sobre a cadeia de revogações (sobretudo aquelas implícitas), a identificação de conteúdo normativo veiculado em tipos de atos que, em tese, seriam atos administrativos, além das condições de reconstrução da cadeia de fontes de um dado tema (hierarquia) – tudo isso responde pela segurança jurídica.

A seguir encontra-se o Mapa Estratégico da Receita Federal do Brasil 2012-2015, podendo-se observar como este se acha afinado com as linhas de uma boa gestão da elaboração legislativa.

1 Nossos sinceros agradecimentos à auditora Cleusa Magalhães, servidora de carreira, lotada na Disis/Cosit/RFB por todo o auxílio e materiais fornecidos na pesquisa de campo.

Simplificação e elaboração da legislação tributária infralegal: notas sobre o acesso ao direito vigente e a gestão da elaboração legislativa pelo Executivo



Fonte: Site da Receita Federal do Brasil

O direito, na sua dimensão simbólica de força (coerção), recebe sob o influxo da comunicação típica da tecnologia da informação uma conotação diversa que atinge também os processos de elaboração legislativa, no sentido de propiciar um conhecimento real do direito no plano da realidade. Tal perspectiva, por sua vez, exige da administração pública ações de simplificação aptas a gerar canais de interação com a sociedade² nos quais as informações jurídicas possam não só ser acessadas com facilidade, mas cuja força vinculante dos atos normativos (hierarquia) seja apreendida sem um notável esforço para reconstrução da cadeia de fontes.

A imagem da Receita Federal como o “leão” pronto a morder e a atacar o contribuinte necessita ser repensada e afinada com os novos tempos, em face, inclusive, da horizontalidade que o governo eletrônico propicia nas suas relações com os cidadãos.

Em países com uma cultura consolidada de *accountability*, como o Canadá, único país das Américas forjado sob a égide de dois sistemas jurídicos (direito continental/*droit civil* e direito consuetudinário/*common law*) e, portanto, com singular vivência em sede de circulação de modelos jurídicos, adota-se como *slogan* institucional da administração federal: “*Serving Canadians*”, ou “Servindo aos canadenses”.

² A cadeia de valor da Receita Federal do Brasil expressa no site inclui a interação com a sociedade; segurança jurídica e solução de litígios; administração aduaneira, fiscalização e combate a ilícitos tributários e aduaneiros; arrecadação e controle de crédito tributário. Acesso em: 23/01/2013.

Ao lado da simplificação da vasta tipologia de atos normativos, ações como consolidações e atos revocatórios para modificações não expressas são uma necessidade para uma política eficiente em sede de elaboração normativa.

A disposição de normas sobre produção de atos normativos, via tipos de atos que estejam em níveis mais elevados da hierarquia, é uma ação eficaz para garantir a estabilidade e a internalização, paulatina, de uma cultura de elaboração legislativa assentada sobre os pilares do planejamento, da simplificação, da consolidação e da articulação com as demais fontes do direito sobre a matéria.

Conforme o –Sistema de Informações Jurídico-Tributárias (Sijut), existem hoje³ em vigor 1.256 atos editados pela Receita Federal, fruto de atividade de elaboração legislativa em franca expansão. Conforme a Portaria MF n. 203 de 14 de maio de 2012, que aprova o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, a competência da Coordenação-Geral de Tributação acha-se disposta no art. 82:

- I – gerenciar a elaboração, o aperfeiçoamento, a modificação, a regulamentação, a consolidação, a simplificação e a disseminação da legislação tributária, aduaneira e correlata;
- II – interpretar a legislação tributária, aduaneira e correlata, as propostas de acordos e convênios internacionais e as normas complementares necessárias à sua execução e elaborar atos normativos de orientação e uniformização de procedimento;
- III – decidir processos de consulta de interpretação da legislação tributária, aduaneira e correlata e recursos de divergências em processo de consulta;
- IV – assessorar o subsecretário de Tributação e Contencioso na normatização em matéria tributária e fornecer subsídios à formulação e à avaliação da política tributária;
- V – analisar projetos de emendas à Constituição, projetos de lei e medidas provisórias, em todas as fases do processo legislativo, bem como minutas de decretos e outros atos complementares de iniciativa de órgãos do Poder Executivo;
- VI – analisar as proposições e os estudos de natureza tributária, aduaneira e correlata apresentados por entidades governamentais, sociais e empresariais; e
- VII – manifestar-se sobre proposta de atribuição de efeito vinculante à súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf, em articulação com a Cocaj.

A seu turno, a competência da Disis no âmbito da Receita Federal do Brasil é a seguinte (art. 89):

- I – elaborar, propor e manter atualizado manual que disponha sobre normas de padronização para edição de atos no âmbito da RFB;
- II – revisar e propor adequação das propostas de atos legais e infralegais, elaborados na Cosit e nas demais Unidades Centrais da RFB, quanto aos aspectos de constitucionalidade, legalidade e boa técnica legislativa;

³ Disponível em: < sijut2.receita.fazenda.gov.br > . Acesso em: 24/01/2013.

III – promover a disseminação da legislação tributária, aduaneira e correlata e da jurisprudência administrativa; e

IV – requisitar, especificar, documentar, homologar, implantar, avaliar e manter sistemas de informação.

Por intermédio de uma ordem de serviço (OS/Cosit) de 25 de março de 2008 foi disciplinada a elaboração de atos que densificou a LC 95/1998 e o Decreto n. 4.176/2002 ao dispor sobre a redação dos atos e sua denominação e finalidades. Os atos objeto da referida OS foram:

1. solução de consulta (SC);
2. solução de divergência (SD);
3. solução de consulta interna (SCI);
4. despacho decisório (DD);
5. parecer;
6. nota-ação judicial;
7. informação em ação judicial;
8. nota técnica (NT);
9. informação;
10. nota;
11. nota de encaminhamento;
12. nota executiva.

Por sua vez, via ordem de serviço (OS/Cosit n. 2) de 11 de outubro de 2012, disciplina-se o encaminhamento de projetos de atos normativos de competência dos órgãos do Poder Executivo Federal e de minutas de atos administrativos da RFB para revisão pela Cosit.

A ordem de serviço, na qualidade de ato que ocupa a periferia da tipologia de atos (leia-se hierarquia), seria o ato adequado à manutenção de uma política de fomento à cultura de uma elaboração legislativa de qualidade que se coadune com nosso tempo?

A formulação de propostas da legislação tributária (atos legais e infralegais) compreende a elaboração, o aperfeiçoamento, a modificação, a regulamentação, a consolidação, a simplificação e a disseminação da legislação tributária, aduaneira e correlata, todas atividades de competência da Cosit. Na busca do aperfeiçoamento dos atos normativos, o Regimento Interno da RFB incluiu na estrutura interna da Cosit uma unidade com a atribuição de revisar e propor a adequação das propostas de atos legais e infralegais, elaborados na Cosit e nas demais Unidades Centrais da RFB, quanto aos aspectos de constitucionalidade, legalidade e boa técnica legislativa – a Divisão de Sistematização e Disseminação de Normas.

No contexto da boa técnica legislativa, destacam-se os aspectos formais, que consistem na verificação da correta indicação do objeto e do âmbito de aplicação

do ato, de sua estruturação, da remissão a normas, tanto internas (dispositivos da minuta) quanto externas (a outros atos), das cláusulas de vigência e revogação, da articulação quanto a agrupamentos e a desdobramentos, incluindo configuração de página e formatação, e da redação.

O *Manual de redação e elaboração de atos administrativos da Receita Federal do Brasil*⁴ veio a lume em 2011 sem o devido cumprimento da publicidade, posto que disponibilizado somente na intranet, apesar de determinar critérios de validade dos atos regulados ao dispor sobre seu procedimento de elaboração e portanto passível de controle por aqueles afetados pelas suas disposições. Todavia, o *Manual* não define a hierarquia dos tipos de atos que regula, conflitando com as normas sobre a elaboração de atos normativos que disciplinam a vasta tipologia gerenciada pela RFB.

Há atos com enunciados⁵ de ato administrativo e conteúdos de atos normativos secundários, expressão do choque entre o tipo do ato e a parte dispositiva de cunho normativo. As portarias, por exemplo, são classificadas pelo *Manual* como atos ordinatórios.

Um exemplo da desarmonia entre o tipo do ato e sua disposição é encontrado na Portaria SRF 001, de 02/2001, em vigor, que dispõe sobre a edição de atos de natureza tributária e aduaneira, de atos administrativos, os despachos e a correspondência na Secretaria da Receita Federal.

A referida portaria, no seu art. 2º, dispõe sobre duas categorias de atos: tributários e aduaneiros (instrução normativa, norma de execução, ato declaratório interpretativo, ato declaratório executivo, circular, solução de consulta, solução de divergência, decisão) e administrativos (portaria, ato de destinação de mercadorias, ordem de serviço). A própria Portaria em vigor disciplina, de forma geral, o procedimento de elaboração de atos de competência da RFB, densifica a Lei Complementar n. 95/1998 e se submete ao Decreto n. 4.176/2002, que disciplina a produção de atos legais e atos normativos secundários de competência do Executivo: seu conteúdo é normativo com repercussões sobre o juízo de validade dos atos regulados.

Por sua vez, a Portaria MF n. 203, de 14 de maio de 2012 (publicada no *DOU* de 17/05/2012, com eficácia diferida para 18 de julho de 2012), aprova o Regimento

4 Grupo de Trabalho disciplinado pelas Portarias RFB n. 154, de 21 de janeiro de 2008, e n. 497, de 20 de março de 2008.

5 “Um documento normativo (fonte do direito) é um agregado de enunciados do discurso prescritivo. Diz-se ‘discurso prescritivo’ (diretivo, normativo, preceptivo, ou como o queiramos chamar) o discurso empregado para modificar o comportamento dos homens. Diz-se ‘enunciado’ qualquer expressão linguística sob a forma acabada. Considera-se que o enunciado não coincide (necessariamente) com o isolado artigo de lei, ou com o isolado parágrafo. Um artigo de lei ou um parágrafo seu pode muito bem ser constituído, como acontece, frequentemente, por uma pluralidade de enunciados. [...] Ora, (1) chamo ‘disposição’ qualquer enunciado que faça parte do documento normativo, ou seja, qualquer enunciado do discurso das fontes; (2) chamo ‘norma’ todo enunciado que constitua sentido ou significado atribuído (por qualquer um) a uma disposição ou fragmento de disposição (ou a uma combinação de disposições, ou a uma combinação de fragmentos de disposições). Em outros termos, pode-se também dizer assim: a disposição é (parte de) um texto ainda por ser interpretado; a norma é (parte de) um texto interpretado” (GUASTINI, 2005, p. 24-26). (grifo nosso)

Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que dispõe sobre a elaboração dos atos de sua competência.

O Sijut, ao elencar a tipologia de sua base de dados, distingue dois tipos de portaria: portaria e portaria normativa.⁶ Entretanto, esses tipos não aparecem distintos na tipologia de atos elencada em nenhum dos atos normativos sobre produção de atos, como vimos, aparecem esparsos, desarticulados do próprio *Manual de redação e elaboração de atos administrativos*.

A própria busca por atos normativos sobre elaboração no sistema Sijut, via “legislação por assunto” (“elaboração de atos”), propiciou a extração do Decreto n. 4.176/2002 e de duas portarias: Portaria SRF n. 1.206/2002 (revogada pela Portaria SRF n.1.364, de 10 de novembro de 2004) e Portaria SRF n. 001, de 2 de janeiro 2001. A busca pelo direito vigente, via Sijut, expressa falhas na indexação dos documentos: as ordens de serviços que contêm termos como “elaboração”, “edição”, mesmo pesquisadas pela data do ato e/ou publicação, não resultam em nenhum documento.⁷

A discussão sobre a tipologia de atos normativos secundários não foi enfrentada e encontra-se desconforme aos ditames em prol da maior unidade e coerência do sistema e à devida comunicação de informação jurídica que transita via atos, conforme a Lei Complementar n. 95/1998, o Decreto n. 4.176/2002 e a Lei de Acesso à Informação (Lei n. 12.257/2001).

2 A GESTÃO DA LEGISLAÇÃO NO EXECUTIVO: TENDÊNCIAS E TENSÕES

O planejamento de políticas públicas, a preocupação com a *accountability*, o incremento de modificações organizacionais para a boa governança reforçaram o ambiente da atividade de legislação como *ação* no mundo contemporâneo (DELLEY, 2004, p. 101-143). Essa dimensão, no entanto, exigiu uma maior racionalização no processo de elaboração legislativa e a retomada de estudos sobre a produção do direito em todas as suas vertentes: Legislativo, Executivo e Judiciário.

O foco deste trabalho encontra-se na disciplina normativa, que expressa, por sua vez, o modelo de gestão do Executivo ao criar atos normativos primários (via iniciativa privativa ou delegação legislativa), e no exercício de seu poder regulamentar, leia-se atos normativos secundários.

À guisa de reconstrução do cenário legislativo-regulatório brasileiro, a agenda legislativa acha-se tomada pela atuação do Executivo, ao contrário do Legislativo,

6 Último acesso em 24/01/2013. Disponível em: <<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>>.

Busca em “legislação por assunto”, “elaboração de atos”. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/ElaboracaoAtos.htm>>.

7 As ordens de serviço mencionadas e disponibilizadas neste estudo foram obtidas diretamente na Disis (OS/Cosit n. 2, de 11 de outubro de 2012; OS/Cosit n. 1, de 25 de março de 2008).

que tem uma disciplina restrita no que se refere à tipologia de atos normativos, sua definição, competência e hierarquia. O Executivo notabiliza-se pela variedade de tipos de atos normativos, mesmo na administração direta, como será demonstrado.

A tipologia dos atos normativos do Executivo, que não obedece a um padrão uniforme, concede azo à criatividade da autoridade competente. Todavia, a atividade de elaboração normativa do Executivo tem obtido maior êxito quanto à transformação de proposições em normas jurídicas do que aquela encetada pelo Legislativo, conforme quadro a seguir:

O Executivo e o Legislativo na arena do Congresso Nacional: quantitativo de proposições 2006 a 2012

Origem e situação	Medidas provisórias, leis (projetos de lei de conversão, projetos de lei)	Projetos de leis ordinárias (PL)	Projetos de leis complementares (PLC)	Propostas de emendas à Constituição (PEC)	Decretos legislativos (PDC*)	Total
Proposições do Executivo	278	168	15	7		468
Proposições do Legislativo (Câmara dos Deputados e Senado Federal)		4.846	9.222	825	304	15.197
Proposições do Executivo transformadas em normas jurídicas	249	117**	5	3		374
Proposições do Legislativo transformadas em normas jurídicas		272	9	7	5	293

Fonte: Centro de Documentação e Informação (Cedi); Coordenação de Relacionamento, Pesquisa e Informação (Corpi), Câmara dos Deputados por meio de solicitação – Lei de Acesso à Informação – Protocolo n. 169351-82 A2102819680, que disponibilizou a listagem das proposições em setembro de 2012. Disponível em: <http://www.relacoesinstitucionais.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/assuntos_parl/propostas-de-emenda-a-constituicao-1, http://www.relacoesinstitucionais.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/assuntos_parl/projetos-de-lei/>. Acesso em: 29/09/2012.

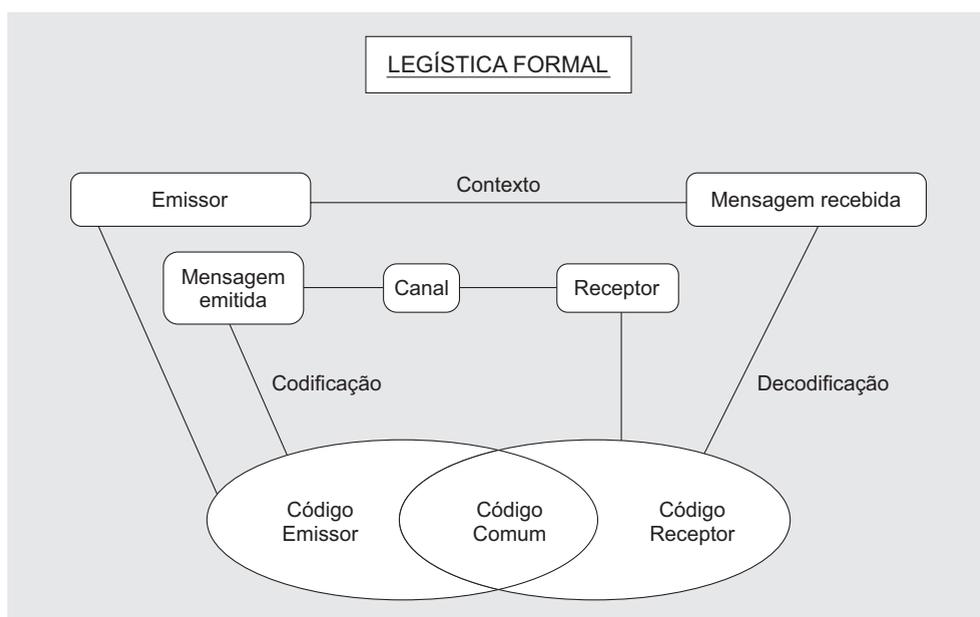
Notas:

* Os decretos legislativos são atos privativos do Congresso Nacional e meio para sustação da eficácia de atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites da delegação legislativa (art. 59, inciso VI, e art. 49 da CRFB/1988).

** Há discrepância entre os números apresentados pelo Executivo e pelo Legislativo. Quanto a este quantitativo foi considerada a informação da Câmara dos Deputados.

A atividade de elaboração legislativa do Executivo acha-se em franco crescimento, ocupa a pauta estratégica das ações governamentais e, portanto, necessita de uma abordagem de gestão compatível com a natureza da atividade de criação e definição dos parâmetros de legalidade. Para tal, não só o modo de gestão da elaboração de atos normativos deve ser repensado, em ações que atinjam a estrutura, o funcionamento e os servidores dos órgãos com competência normativa.

A legística discute a melhoria da compreensão do texto legal, visa a aproximar o legislador, ou a autoridade responsável pela edição do ato normativo, do cidadão. É uma abordagem mais abrangente do que “redigir” um dado ato normativo, pois significa considerar o *texto*, mas também o *contexto* de quem recebe a mensagem, portanto o termo mais adequado é “elaboração”. Vejamos o seguinte diagrama (MORAND, 1999, p. 45).



Fonte: MORAND (1999)

Tal situação ocupa singular relevo, sobretudo quando se trata de sistema normativo com grande força cogente, forte intervenção na liberdade, alta atividade de densificação normativa, baixa aderência aos conteúdos morais (como o é o sistema de direito penal, por exemplo), com forte conteúdo técnico, características do sistema financeiro-tributário. Esse conjunto de características posiciona o contribuinte como um destinatário *hipossuficiente* em face do extraordinário esforço em reconstruir a cadeia de fontes para conhecimento do direito vigente.

Vale ressaltar que sob o ponto de vista do destinatário *hipossuficiente* não há diferença entre leis e atos normativos secundários. A identificação da hierarquia é primeiramente endereçada aos destinatários dos atos normativos incumbidos da

sua execução, no caso em pauta a RFB. Então, a gestão finalística acha-se imbricada com ações de simplificação que visem à melhoria na difusão de atos normativos e na sua compreensão. O excesso de tipos de atos normativos, além de intensificar a dificuldade de compreensão e acesso ao direito vigente, pode criar distorções que vão desde a exorbitância de competência até a inovação na ordem legal.⁸

Assim, o modelo de produção do direito (atos normativos primários e secundários) em ambiente planejado, que leve em conta a circulação efetiva e eficiente da informação jurídica, integra a noção da qualidade dos atos normativos e concatena-se com um ambiente de confiança a ser estabelecido entre contribuinte e Receita Federal. Esse modelo de gestão de projetos de atos normativos encontra eco na legislação brasileira de normas sobre produção de normas, como será evidenciado.

As discussões sobre as ligações entre a qualidade da lei e o desenvolvimento econômico e social ocupam um lugar emblemático tanto nas recomendações da OCDE, ainda na década de 1990: *Improving the quality of laws and regulations: economic, legal and managerial techniques* (OECD/Sigma, 1994), quanto nos documentos produzidos pela União Europeia, tal como *Mandelkern Report* (2001), bem como nos programas *Better Regulation* (2001) e *Better Lawmaking* (2002).

Nesses estudos restou contemplada a importância do desenvolvimento das ações em prol da qualidade da legislação por meio de técnicas e instrumentos para a consecução da harmonização, da consolidação e da simplificação legislativas. Nesse particular, deve ser ressaltada a experiência de bijuridismo e bilinguismo canadenses (SOARES, 2005, p. 5-27). que culminou por se antecipar à legislação multilíngue da União Europeia (UE) e incrementou as ações já aqui referenciadas. Esse aspecto assume singular importância em face do protagonismo crescente do Brasil ao longo dos últimos vinte anos e da influência de modelos jurídicos internacionais sobre a legislação brasileira, em especial na seara da gestão pública.

Além disso, como parte de uma estratégia em prol de maior simplificação, harmonização e melhoria na comunicação da informação jurídica (“A serviço dos canadenses”), veiculada via tipologia de atos normativos, a administração pública canadense, elaborou o *Manual de regulação federal* (CANADA, 2010-2011) nas versões em língua inglesa e língua francesa. Essa ação apresenta-se articulada à *Carta de direitos dos contribuintes*, como será explicitado oportunamente.

No Brasil, a instituição do Programa de Fortalecimento da Capacidade Institucional para Gestão em Regulação (Pro Reg) trouxe um novo elemento à discussão acerca da melhoria da elaboração legislativa pelo Executivo. Conforme o art. 5º, o Comitê Gestor do Pro Reg é composto pela Casa Civil, pelo Ministério da Fazenda e pelo Ministério do Planejamento. Os principais objetivos do Pro Reg são:

8 Os reflexos da ausência de simplificação em sistemas normativos complexos via impacto no Judiciário foram objeto de projeto de pesquisa financiado pelo CNPq (InovaDefesa.ning.com) (SOARES, 2012, p. 383-410).

- melhoria do sistema regulatório;
- melhoria da coordenação entre os entes que participam do projeto regulatório;
- mecanismos de prestação de contas;
- participação e monitoramento pela sociedade civil da qualidade da regulação de mercados.

Essa ação legislativa em sede de qualidade da elaboração legislativa articula-se com a Lei Complementar n. 95/1998 e com o Decreto n. 4.176/2002 e sinaliza um movimento na organização da administração pública brasileira no sentido de modernizar o aparato de redação e elaboração de atos normativos.

Entretanto, a instituição do Pro Reg e mesmo sua efetiva contribuição por meio da internalização de boas práticas de qualidade da legislação na estrutura organizacional na administração pública brasileira estão longe de ser identificadas ou mesmo expressas em ações no seio dos órgãos responsáveis pela elaboração normativa na administração direta (ministérios).

A instituição do Pro Reg responde pelo atendimento a prioridades setoriais do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID):

- 1) política social para equidade e produtividade;
- 2) infraestrutura para competitividade e bem-estar social;
- 3) instituições para o crescimento e o bem-estar social;
- 4) proteção do meio ambiente;
- 5) resposta à mudança climática;
- 6) aumento na segurança alimentar.⁹

A política de regulação ínsita ao Pro Reg, que, em tese, abrange as ações normativas ministeriais, encontrou um arranjo institucional complexo e um ambiente pouco afeito a uma profissionalização que, por sua vez, redundasse em processos de elaboração normativa mais sintonizados com os avanços internacionais em sede de boa legislação.

O Projeto de Decreto Legislativo¹⁰ n. 17¹¹ de 2007 (arquivado) teve como objeto a sustação da aplicação do Decreto n. 6.062, de 16 de março de 2007, que instituiu o Pro Reg. A justificativa baseou-se no risco de inovação na ordem jurídica perpetrada por atos normativos do Executivo:

O Decreto que ora se contesta vai de encontro com a autonomia das agências reguladoras [...] ele trata de atividades de supervisão, típicas das agências, e que não devem sofrer nenhuma ingerência de cunho político. A autonomia das agências é fundamental para que as mesmas possam desempenhar

⁹ Disponível em: <<http://www.iadb.org/pt/sobre-o-bid/estrategias-6185.html>> . Acesso em: 20/11/2012).

¹⁰ Nos termos do art. 49, V, inciso da CRFB/1988, o decreto legislativo é um tipo de ato normativo que tem como um dos escopos a sustação de eficácia de ato normativo do Executivo que exorbite do poder regulamentar.

¹¹ Proposta do deputado José Carlos Aleluia.

adequadamente suas funções, razão porque não se sujeitam ao sabor constante de intempéries políticas, vez que somente por lei podem ser criadas e suprimidas suas atribuições.

Essa situação é agravada, sobretudo, no que tange à relativização da meritocracia nas agências reguladoras (como vem sendo demonstrado na recente crônica política brasileira). Outro elemento diz respeito à baixa internalização das boas práticas nos estratos ministeriais revelada pela inexistência de regulamentos vinculados a ações de simplificação, harmonização e consolidação sobre a gestão de propostas de legislação tributária (atos legais e infralegais) e ações pontuais encetados por alguns órgãos, dentre os quais a Divisão de Sistematização e Disseminação de Normas (Disis).

3 A SIMPLIFICAÇÃO NO QUADRO DA LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO

Nos anos 2000, por meio de ato normativo oriundo da cadeia de fontes de legislação inferior, a Receita Federal iniciou o saneamento do seu próprio sistema por meio de uma declaração de vigência e revogação expressa, veiculada em ato normativo do tipo Instrução. A IN 85/2000 foi publicada em 21/08/2000, e a IN 79/2000, com texto original publicado em 09/08/2000.

Todavia, a prática de saneamento anual do sistema não é consolidada no direito brasileiro, em sede de gestão da elaboração legislativa do Executivo. No caso da RFB, o controle sobre vigência e caducidade dos seus atos normativos não sofreu nenhuma medida de saneamento dessa monta após o século XXI.

No direito comparado, a experiência canadense da republicação anual da legislação em vigor é uma boa prática inspiradora, otimizada pela Lei das Revogações (*Statutes Repeal Act- SRA*).¹² Uma ação similar, focada na legislação infralegal, encetada pela RFB propiciaria um incremento da transparência e do real acesso ao direito vigente.

A Lei de Acesso à Informação veio à lume em 2011 (e desde maio de 2012 acha-se disponível para produção de efeitos), com âmbito de incidência sobre o Executivo, o Legislativo e o Judiciário. Sua vigência reorienta não só a difusão da informação jurídica, especificamente de natureza legislativo-regulamentar, mas o circuito de informações necessário a uma justificação da própria existência do ato.

¹² Vejamos a notícia desta ação em prol do saneamento do sistema normativo canadense (“*Cleaning up the statutes*”) disponibilizada em <http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/Reports/>, que, a seu turno, contém a base de dados de informações jurídicas no Ministério da Justiça canadense: *On February 1 and 2, 2012 the Minister of Justice tabled in the House of Commons and the Senate, respectively, the second Annual Report under the Statutes Repeal Act (SRA). The SRA helps ensure that consideration is given to bringing legislation into force. Until laws come into force, they are not binding and have no legal effect. This report lists provisions of Acts that have not been brought into force within 9 years of their enactment. All the listed laws will be repealed at the end of the year (that is, on December 31, 2012) unless they are brought into force before that date or a resolution of one House of Parliament defers their repeal. Provisions in 32 Acts listed in the 2011 Annual Report were repealed on December 31, 2011 by operation of the SRA. Notice of the repeals has been published in the Canada Gazette, Part I.*

Nesse sentido, é bastante elucidativo o gráfico de legística material definido como procedimento compreensivo dirigido ao incremento da eficácia do ato, articulando-o com ações e políticas públicas após o delineamento do problema que motivou o impulso para legislar.

Mais do que redigir, *elaborar* remete-nos a uma dimensão de planejamento integrado do ato normativo, que, inclusive, considera seus aspectos comunicativo-informacionais e não somente sua estrutura lógico-redacional, ou mesmo as condições de executoriedade e efetividade do futuro ato normativo.

Essa dimensão da elaboração normativa interessa-nos agora, tendo em vista a finalidade deste trabalho, ou seja, demonstrar o nível de sofisticação da gestão de projetos de atos normativos exigido na contemporaneidade. Vale dizer, a gestão da elaboração legislativa necessita levar em consideração os aspectos problemáticos da tipologia de atos normativos, as tensões que envolvem o acesso ao direito vigente, a reconstrução de cadeias de fontes, as estratégias comunicativas entre poder público e contribuintes (cidadãos e empresas).

Os órgãos com competências normativas, ao final do seu processo hermenêutico para a densificação dos atos normativos de sua competência, devem conformar sua atividade de gestão da elaboração legislativa à Lei Complementar n. 95/1998, ao Decreto n. 4 176/2002 e, recentemente, à Lei de Acesso à Informação.

Vejamos um modelo de interação entre Receita e contribuintes, expresso via diploma normativo, conhecido no direito canadense como *Tax Payer Bill of Rights/Charte des droits du contribuable*¹³ – *Carta de direitos do contribuinte*:

¹³ Site da Receita Federal canadense (Canada Revenue Agency, Agence du Revenu du Canada). Disponível em: <<http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tg/rc4417/>>. Acesso em: 01/10/2012.

1. <i>You have the right to receive entitlements and to pay no more and no less than what is required by law.</i>	O contribuinte tem o direito de receber o que lhe é devido e de pagar somente os valores estipulados em lei.
2. <i>You have the right to service in both official languages.</i>	O contribuinte tem direito a ser atendido numa das duas línguas oficiais.
3. <i>You have the right to privacy and confidentiality.</i>	O contribuinte tem o direito à privacidade e à confidencialidade.
4. <i>You have the right to a formal review and a subsequent appeal.</i>	O contribuinte tem o direito a um recurso formal e à revisão consequente.
5. <i>You have the right to be treated professionally, courteously, and fairly.*</i>	O contribuinte tem o direito de ser tratado de forma profissional, educada e justa.
6. <i>You have the right to complete, accurate, clear, and timely information.*</i>	O contribuinte tem o direito a informações precisas, claras, expedidas em um prazo razoável.
7. <i>You have the right, as an individual, not to pay income tax amounts in dispute before you have had an impartial review.</i>	O contribuinte tem o direito, como indivíduo, de não pagar o imposto de renda com valor sob litígio até o fim de uma fase recursal seguida de revisão imparcial.
8. <i>You have the right to have the law applied consistently.</i>	O contribuinte tem o direito à aplicação consistente da lei.
9. <i>You have the right to lodge a service complaint and to be provided with an explanation of the Canada Revenue Agency's findings.*</i>	O contribuinte tem o direito de entrar com uma reclamação formal do serviço (atendimento) e receber uma explicação dos resultados pela Receita.
10. <i>You have the right to have the costs of compliance taken into account when administering tax legislation.*</i>	O contribuinte tem o direito de descontar o custo de cumprimento das suas obrigações fiscais.
11. <i>You have the right to expect the Canada Revenue Agency to be accountable.*</i>	O contribuinte tem o direito a uma Receita que preste contas pelos seus atos.
12. <i>You have the right to relief from penalties and interest under tax legislation because of extraordinary circumstances.</i>	O contribuinte tem o direito ao perdão de multas e juros sob circunstâncias extraordinárias.
13. <i>You have the right to expect the Canada Revenue Agency to publish its service standards and report annually.*</i>	O contribuinte tem o direito de esperar da CRA a publicação anual do seu desempenho.
14. <i>You have the right to expect the Canada Revenue Agency to warn you about questionable tax schemes in a timely manner.*</i>	O contribuinte tem o direito de ser avisado pela CRA de possíveis problemas em suas declarações com prazo suficiente.
15. <i>You have the right to be represented by a person of your choice.*</i>	O contribuinte tem o direito a um representante de sua escolha.
* <i>Service rights upheld by the Taxpayers' Ombudsman.</i>	* Estes, especificamente, são os direitos defendidos pelo <i>ombudsman</i> .

Simplificação e elaboração da legislação tributária infralegal: notas sobre o acesso ao direito vigente e a gestão da elaboração legislativa pelo Executivo

Tratamento diferenciado para pequenos contribuintes	
1. <i>The Canada Revenue Agency (CRA) is committed to administering the tax system in a way that minimizes the costs of compliance for small businesses.</i>	A Receita compromete-se a administrar o sistema tributário para reduzir o custo de cumprimento para pequenas empresas.
2. <i>The CRA is committed to working with all governments to streamline service, minimize cost, and reduce the compliance burden.</i>	A Receita compromete-se a colaborar com todos os governos para uniformizar o atendimento, minimizar custos e diminuir a carga de cumprimento.
3. <i>The CRA is committed to providing service offerings that meet the needs of small businesses.</i>	A Receita compromete-se a prestar os serviços requisitados para atender às demandas de pequenas empresas.
4. <i>The CRA is committed to conducting outreach activities that help small businesses comply with the legislation we administer.</i>	A Receita compromete-se a fazer o máximo para ajudar pequenas empresas a cumprirem as exigências tributárias.
5. <i>The CRA is committed to explaining how we conduct our business with small businesses.</i>	A Receita compromete-se a explicar ao contribuinte (pequena empresa) os métodos de atendimento.

A elaboração à luz do contexto técnico-legal atual de publicidade e transparência foi alterado, no plano da realidade, pela tecnologia da informação. Essa diretriz foi positivada pela Lei de Acesso à Informação ao qualificar a publicidade oficial (grifo nosso):

Art. 8º É dever dos órgãos e entidades públicas promover, independentemente de requerimentos, a divulgação em local de fácil acesso, no âmbito de suas competências, de informações de interesse coletivo ou geral por eles produzidas ou custodiadas. [...]

§ 2º Para cumprimento do disposto no caput, os órgãos e entidades públicas deverão utilizar todos os meios e instrumentos legítimos de que dispuserem, sendo obrigatória a divulgação em sítios oficiais da rede mundial de computadores (internet).

§ 3º Os sítios de que trata o § 2º deverão, na forma de regulamento, atender, entre outros, aos seguintes requisitos:

I – conter ferramenta de pesquisa de conteúdo que permita o acesso à informação de forma objetiva, transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão; [...]

V – garantir a autenticidade e a integridade das informações disponíveis para acesso;

VI – manter atualizadas as informações disponíveis para acesso;

VII – indicar local e instruções que permitam ao interessado comunicar-se, por via eletrônica ou telefônica, com o órgão ou entidade detentora do sítio; e

VIII – adotar as medidas necessárias para garantir a acessibilidade de conteúdo para pessoas com deficiência, nos termos do art. 17 da Lei n. 10.098, de 19 de dezembro de 2000, e do art. 9º da Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência, aprovada pelo Decreto Legislativo n. 186, de 9 de julho de 2008.

§ 4º Os Municípios com população de até 10.000 (dez mil) habitantes ficam dispensados da divulgação obrigatória na internet a que se refere o § 2º,

mantida a obrigatoriedade de divulgação, em tempo real, de informações relativas à execução orçamentária e financeira, nos critérios e prazos previstos no art. 73-B da Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

A acessibilidade aos textos normativos¹⁴ e a compreensão do direito vigente à luz das novas tecnologias da informação, nesse contexto de incremento da circulação de informações jurídicas, propiciam condições para uma interação real entre contribuintes e Receita. Nesse cenário, a gestão da informação jurídica não expressa somente uma dimensão estratégica da atuação da administração pública brasileira, ela nos remete aos princípios basilares da República Federativa do Brasil, que recebe modelos jurídicos criados em contextos supranacionais. Vejamos o quadro comparativo dos sistemas de informação presentes em alguns ministérios com alta atividade de densificação de atos normativos legais.

Subsistemas normativos complexos x acesso à informação jurídica normativa

	Sistema de informação jurídica para destinatários internos e externos	Interação com Lexml ¹⁵ (legislação multivigente)	Presença de tipologia de atos normativos separada daquela dos atos administrativos	Definição sobre quando usar o tipo normativo (indefinição de hierarquia) ¹⁶	Presença de arquivo de decodificação da informação ¹⁷
Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão (MPOG)	Silab	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento (Mapa)	Sislegis	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
Ministério do Meio Ambiente (MMA)	Informação no <i>site</i> oficial por temas	NÃO	SIM	SIM	NÃO
MF/RFB	Sijut	Em termos ¹⁸	NÃO	Em termos ¹⁹	NÃO

14 Sobre o tema, ver: Soares (2011); Robinson (2010, p. 47-69); Duarte (2010, p. 35-46) e Freire (2010, p. 19-34).

15 Remissões, alterações, regulamentação, julgados e doutrina expressos no *site*.

16 Ação comunicativa em prol do destinatário hipossuficiente – contribuinte.

17 Cartilhas, arquivo de áudio, arquivo de vídeo, textos simplificados, divulgação acessível, atraente e clara.

18 O LexML consta como *link* no *site* da RFB (< <http://www.receita.fazenda.gov.br> >), todavia o Sijut não integra as fontes do direito.

19 O *Manual de redação e elaboração de atos administrativos da Receita Federal do Brasil* não define a hierarquia e entra em conflito com normas sobre elaboração que disciplinam vasta tipologia de atos ou mesmo atos definidos como administrativos, ordinatórios ou mesmo de expediente, mas com conteúdos de atos normativos secundários.

Resta evidenciado então que a simplificação da tipologia de atos normativos e os modelos de comunicação da informação jurídica guardam singular e necessária relação, esta sintonizada com as exigências contemporâneas de transparência e proteção da confiança, pois a dificuldade na reconstrução das fontes do direito expressas em vasta tipologia de atos normativos elide a confiabilidade do ordenamento legal.²⁰ Tal situação cria uma vulnerabilidade tanto para o *destinatário-contribuinte* quanto para os *destinatários-executores*: a própria Fazenda.

No caso do Ministério da Fazenda, não obstante o trabalho da Disis, a questão da simplificação da tipologia de atos normativos, ação apta a incrementar a melhoria no acesso e na disseminação do direito vigente disponibilizado na base do Sijut, revela-nos o desafio a ser enfrentado (que se acha contemplado no Mapa Estratégico da Receita Federal do Brasil 2012-2015 referenciado na seção 1). De um lado, a vasta tipologia de atos normativos, e de outro, o acesso ao direito vigente, condição para a certeza e a segurança jurídicas.

O Mapa Estratégico da Receita Federal do Brasil 2012-2015 elenca resultados pretendidos (dentre outros) e enumera ações para alcançá-los. Dentre os resultados que guardam correspondência com melhoria da gestão de elaboração legislativa podemos citar:

- aumento da percepção de equidade na atuação da instituição;
- fortalecimento da imagem da instituição perante a sociedade.

A proliferação de normas sobre produção de normas, veiculadas por diversos tipos de atos normativos, é outro obstáculo à transparência e ao acesso ao sistema normativo oriundo da RFB. A consequência é a vulnerabilização da coerência entre seus comandos (que sejam veiculadas por atos normativos, com hierarquia regulamentar superior) e da respectiva ação governamental apta a assegurar um incremento da efetividade da LC/1995 e do Decreto n. 4176/2002, em conformidade com as boas práticas de gestão da elaboração normativa no contexto da sociedade da informação.

Normas sobre produção de normas que sejam esparsas, desarticuladas, com revogações implícitas que perpetuam o vigor de contradições se constituem em obstáculo ao aprimoramento da gestão da elaboração legislativa e fragilizam a confiança informacional entre RFB e contribuinte.

²⁰ DERZI (2007, p. 7-32): “A crescente dependência do indivíduo em relação ao Estado, como alertou O. Bachof, desencadeia a urgência da proteção da confiança justa na continuidade do Poder estatal. A liberdade é possibilidade de estruturar a própria vida privada de acordo com os próprios planos, e isso ‘exige em primeiro lugar a confiabilidade do ordenamento legal’. A proteção da confiança fundamenta-se na fórmula ‘quanto mais, tanto mais’, de modo que quanto maior for a pressão da obrigatoriedade exercida pelo Poder Público, maior a necessidade de se proteger o indivíduo dependente que confiou nas decisões estatais cogentes. Esta nota essencial à *proteção da confiança* afasta a sua aplicabilidade ao Estado, pois não se pode inverter a relação de dependência e de fragilidade”. (grifo nosso)

Uma dessas ações expressa um modelo de *accountability*, ou dados abertos (*open data*).²¹ A Lei de Acesso à Informação é uma dessas ações internalizada no sistema jurídico brasileiro. Essa ação, por sua vez, acha-se articulada com outro modelo jurídico de boa legislação, cuja síntese de vinte anos de desenvolvimento se encontra expressa no mandado da Comissão Europeia:²²

No contexto da estratégia de Lisboa renovada, centrada no crescimento e no emprego, a Comissão lançou uma ampla estratégia visando legislar melhor para assegurar que o quadro regulamentar da União Europeia contribua para incentivar *o crescimento e o emprego*, tendo simultaneamente em conta os *objetivos sociais e ambientais* e os benefícios para os cidadãos e as administrações nacionais. O Programa Legislar Melhor da União Europeia tem em vista a modernização e a simplificação da legislação existente, uma melhor concepção das novas propostas legislativas e o reforço do respeito e da eficácia das disposições, tendo em conta o princípio da proporcionalidade.

A *Estratégia Legislar Melhor* assenta em três eixos principais:

- promoção da concepção e da *aplicação de instrumentos visando legislar melhor a nível da União Europeia*, nomeadamente simplificação, redução dos custos administrativos e avaliação de impacto;
- *trabalhar em mais estreita colaboração com os Estados Membros para assegurar que os princípios visando legislar melhor* sejam aplicados de modo coerente por todos os legisladores em toda a União Europeia;
- *reforçar um diálogo construtivo* entre as partes interessadas e todos os legisladores a nível da União Europeia e dos Estados Membros.

Ações de simplificação são articuladas a pacotes de atos normativos em sede de produção do direito em realidades com modelos de governança que efetivam a *accountability* no seio das suas organizações e suas relações com a sociedade (confiança, certeza do direito e segurança jurídica).

21 Open data for development in Latin America and the Caribbean. Disponível em: < <http://www.od4d.org/sobre-o-projeto/> >. Acesso em: 24/01/2012. A disseminação da informação governamental em formatos abertos, acessíveis e estruturados tem o potencial de aumentar substancialmente a transparência e a prestação de contas no que tange a elaboração e execução de políticas públicas, além de abrir portas para a ampla participação da sociedade nesse processo. Deste modo, a abertura de dados e o maior reconhecimento das demandas da população que advém desta abertura têm papel importante para promover a igualdade social e a eficácia da administração pública. Foi pensando nisto que o *W3C Brasil* e a Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (*Cepal*) encabeçaram um projeto sobre o *impacto e o potencial dos dados abertos para as políticas públicas na América Latina e Caribe*, financiado pelo Centro Internacional de Pesquisa e Desenvolvimento do Canadá (*IDRC*).

OD4D – Open data for development apresenta-se como uma iniciativa que busca ampliar o conhecimento existente sobre Dados Abertos e seu potencial de melhorar a qualidade das políticas públicas na América Latina e Caribe e incentivar o desenvolvimento econômico local. Também quer constituir uma plataforma de diálogo e intercâmbio entre os atores (governos, cidadãos, desenvolvedores, acadêmicos, etc.) que conduzem o debate sobre o assunto, na região como no mundo. [...] O objetivo geral deste projeto de pesquisa é contribuir para o desenvolvimento de estratégias de Dados Abertos que levem à prestação de contas, serviços inovadores e à efetividade de políticas públicas em setores estratégicos, promovendo uma economia do conhecimento mais inclusiva na América Latina e Caribe. Para alcançar esta meta, o projeto investiga as potencialidades dos Dados Abertos nas políticas públicas em 3 eixos: *transparência, novos serviços, desenvolvimento equitativo*.

22 Disponível em: < http://ec.europa.eu/governance/better_regulation/index_pt.htm >. Acesso em: 10/11/2012.

O fator humano representa um importante papel na inovação da gestão em elaboração legislativa. Nesse contexto, o papel dos recursos humanos no setor público foi objeto de recente estudo intitulado “O papel das instituições nos incentivos para a gestão pública” (MENEQUIN; BUGARIN, 2012), no qual as condições de inovação foram avaliadas levando-se em consideração as posições do gestor (mais acomodado, mais ousado em suas ações ou motivado pelo aumento de seu retorno privado) e sua situação (servidores estáveis tendem a não inovar e se corrompem menos, os servidores com cargo de confiança, fora dos quadros, são mais ousados, mas podem se corromper mais).

Medidas como ações que motivem o servidor estável a ser partícipe em processos de inovação e capacitações em legislações complexas compõem o quadro para a melhoria da gestão pública. Testadas por meio de modelos econométricos (método dos mínimos quadrados empilhados como o método de regressão em painéis), as conclusões do referido estudo apontam algumas direções que se coadunam com a necessidade de incremento estratégico de práticas de boa governança (nas quais a gestão da elaboração legislativa, evidentemente, se acha incluída).

Nesse contexto, em face do ambiente comunicativo ensejado pela sociedade da informação e de ações de E-Gov, a elaboração e a comunicação da informação jurídica necessitam ser qualificadas à luz desse novo paradigma na relação entre administração pública e cidadãos.

4 DIFUSÃO DA INFORMAÇÃO JURÍDICA E SIMPLIFICAÇÃO DA TIPOLOGIA DE ATOS NORMATIVOS

O Regimento Interno da RFB, mencionado anteriormente, evidencia a existência de diversos órgãos que lidam com a elaboração de atos normativos. Todavia, a própria pesquisa sobre esses atos é dificultada (extração de informações em base de dados de cunho jurídico) na medida em que algumas ementas mencionam “elaboração” e outras “edição”. O próprio *Manual de redação e elaboração dos atos administrativos da Receita Federal* menciona no seu título tão somente “atos administrativos”, mas tem item próprio no qual discorre sobre atos administrativos, normativos e ordinatórios.

Verifica-se que a situação contemporânea da franca atividade legislativa do Executivo foi ignorada, como se não existisse uma lei complementar e um decreto – LC n. 95/1998 e Decreto n. 4.176/2002 – que disciplinam e identificam uma categoria autônoma de atos oriundos da administração pública: os atos normativos, que incluem aqueles primários, fontes de competências privativas do Executivo: certas matérias a serem veiculadas via leis, as medidas provisórias e os decretos, além de todos aqueles que compõem o conjunto dos atos normativos secundários.

Nenhuma tipologia revista foi proposta, de modo que hoje existem, na base de dados do Sijut, 79 tipos de atos (*vide* quadro) sem qualquer distinção entre administrativos (e suas categorias) e normativos. Os atos normativos são classificados²³ como:

- IN – instrução normativa;
- AD – ato declaratório;
- ADI – ato declaratório interpretativo;
- ADE – ato declaratório executivo;
- PN – parecer normativo;
- NE – norma de execução.

Essa classificação entra em conflito com as demais normas sobre produção de normas (mencionadas anteriormente) que ora não classificam ou desconsideram o conteúdo veiculado pelos tipos existentes. O caso mais emblemático é o da portaria, elencada ora como ato administrativo, ora como ordinatório ou normativo.

A administração pública canadense, ao publicar seu *Manual de redação regulamentar* (*Federal regulations manual/Manuel de la réglementation fédérale*), o fez de forma articulada com a Lei sobre Textos Regulamentares – RSC, 1985, C.S-22 (língua inglesa) e LRC, 1985, Ch.S22 –, cujo escopo é o exame (planejamento) do projeto, sua publicação e controle. No seu artigo 1º elenca 15 tipos de atos sobre os quais incidem as disposições legais (ação de simplificação), que serão evidenciados mais à frente. Cabe ao manual canadense descrever minuciosamente o planejamento do desenho do ato normativo objeto de elaboração (Part 3 “*How to give drafting instructions*” e Part 5 “*Developing regulations – the basic steps and plain language approach*”).

²³ *Manual de Redação da RFB* (p. 108-111).

4.1 QUADROS COMPARATIVOS DE TIPOLOGIAS DE ATOS DO EXECUTIVO

(MPOG – Tipologia de atos normativos no Executivo)					
	Sistema de informação jurídica para destinatários internos e externos	<i>Federal regulation manual</i>	<i>Manuel de la réglementation fédérale</i>	Presença de tipologia de atos normativos separada da de atos administrativos	Tipologia de atos apresentada
Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão (MPOG)	Silab			NÃO	Apostilamento Ata Ato Ato declaratório Autorização Aviso Aviso circular Aviso de consulta pública Aviso de licitação Aviso de penalidade Aviso de prorrogação Carta circular Chamada pública Comunicado Concorrência Concorrência internacional Consulta pública Convênio Convite Decisão Decreto executivo Deliberação Despacho Dispensa de licitação Editais (diversos) Extratos (diversos) Exposição de motivos Instrução normativa Instrução normativa conjunta Instrução normativa geral Instrução normativa interministerial Lei Licitação Medida provisória Mensagem Norma operacional Ofício circular Ofício circular conjunto Orientação normativa Parecer Portarias (diversas) Pregão Processo Recomendação Resolução Resultados (diversos) Sindicância Telex circular Termo de compromisso Termo de rescisão contratual Tomada de preço

MMA – Tipologia de atos normativos no Executivo					
	Sistema de informação jurídica para destinatários internos e externos	<i>Federal regulation manual</i>	<i>Manuel de la réglementation fédérale</i>	Presença de tipologia de atos normativos separada da de atos administrativos	Tipologia de atos apresentada
Ministério do Meio Ambiente (MMA)	Informação no <i>site</i> oficial por temas			SIM	Separação da legislação por temas

Anvisa – Tipologia de atos normativos no Executivo ²⁴					
	Sistema de informação jurídica para destinatários internos e externos	<i>Federal regulation manual</i>	<i>Manuel de la réglementation fédérale</i>	Presença de tipologia de atos normativos separada da de atos administrativos	Tipologia de atos apresentada
Anvisa	Saúde legis			Em termos (houve simplificação da tipologia)	Ato administrativo Agenda regulatória Ato de diretor-geral Autorização Consulta pública Deliberação Instrução Instrução normativa Instrução de serviço Norma de execução Norma operacional Norma técnica Orientação normativa interna Ordem de serviço Portaria conjunta Portaria interministerial Portaria Protocolo Resolução da diretoria colegiada Recomendação Resolução Regimento interno Rotina técnica, súmula

²⁴ Há uma ação de planejamento regulatório em curso: avaliação de impacto.

Simplificação e elaboração da legislação tributária infralegal: notas sobre o acesso ao direito vigente e a gestão da elaboração legislativa pelo Executivo

Ministério da Fazenda/RFB – Tipologia de atos normativos no Executivo					
	Sistema de informação jurídica para destinatários internos e externos	<i>Federal regulation manual</i>	<i>Manuel de la réglementation fédérale</i>	Presença de tipologia de atos normativos separada da de atos administrativos	Tipologia de atos apresentada
Ministério da Fazenda – Secretaria da Receita Federal (SRF)	Sijut Link LexMI, mas não possui plataforma integrada			NÃO Possui <i>Manual de redação e elaboração de atos administrativos</i> disponível somente na intranet, sem especificar todos os atos normativos	79 tipos de atos ²⁵

Agência da Receita (Canadá) – Tipologia de atos normativos no Executivo					
	Sistema de informação jurídica para destinatários internos e externos	<i>Federal regulation manual</i>	<i>Manuel de la réglementation fédérale</i>	Presença de tipologia de atos normativos separada da de atos administrativos	Tipologia de atos apresentada
CRA Canada Revenue Agency Agence du Revenu	www.cra.gc.ca/rights	Versão inglesa (disponível na internet)	Versão francesa (disponível na internet)	Não (O manual determina sobre o uso dos atos, a tipologia definida integra a cultura de elaboração no Executivo canadense em face de uma lei específica)	<i>Rule, order, regulation, ordinance, direction, form, tariff of costs or fees, letters patent, commission, warrant, proclamation, by-law, resolution or other instrument issued, made or established.</i> <i>Règlement, décret, ordonnance, proclamation, arrêté, règle, règlement administratif, résolution, instruction ou directive, formulaire, tarif de droits, de frais ou d'honoraires, lettres patentes, commission, mandat ou autre texte pris.</i>

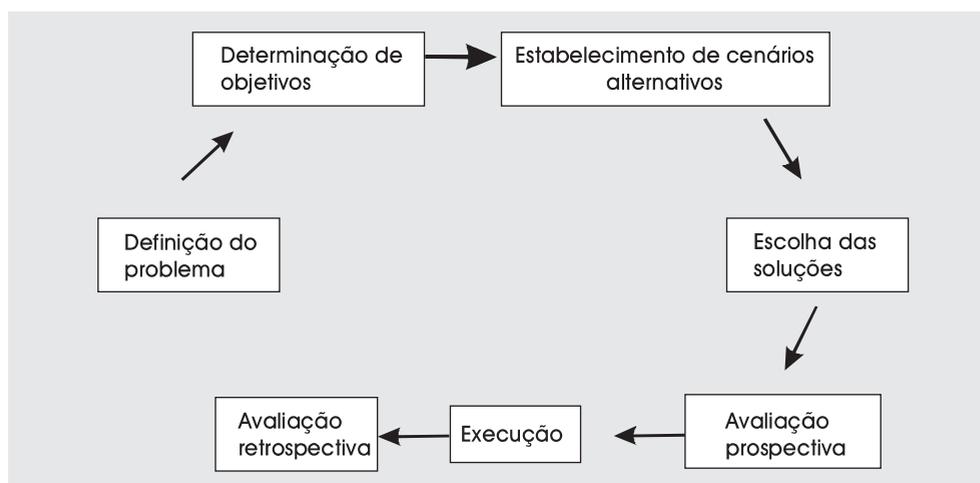
Fonte: Sijut

²⁵ Acordo, ajuste, ajuste complementar, ajuste Simief, ato, ato complementar, ato Confaz, ato Cotepe, ato das disposições constitucionais transitórias, ato declaratório, ato declaratório normativo, *ato declaratório interpretativo* – ADI, *ato declaratório executivo* – ADE, *ato de destinação de mercadorias* – ADM, *ato normativo*, ato delegatório, ato do presidente do Congresso Nacional, ato do presidente da Câmara dos Deputados, aviso, carta circular, Constituição, circular, convênio, convênio ECF, convênio ICMS, comunicado, consulta pública, convenção, decreto, *decisão*, *decisão normativa*, decreto, decreto-lei, deliberação, decreto legislativo, decisão normativa, despacho, emenda constitucional, emenda constitucional de revisão, edital, enunciado, exposição de motivos, instrução, instrução especial, instrução normativa – IN, informação, lei, lei complementar, memorando, mensagem, medida provisória, norma de execução – NE, norma de serviço, nota, nota explicativa, nota técnica, ordem de serviço – OS, ofício circular, orientação normativa, orientação normativa interna, ordem de serviço, parecer, parecer de credenciamento, parecer de orientação, parecer normativo – PN, protocolo, protocolo ECF, protocolo ICMS, *portaria*, *portaria normativa*, recomendação, resolução, resolução normativa, solução de consulta, solução de divergência, súmula, telex circular (grifo nosso).

Grande parte das tensões que cercam a difusão da informação jurídica, especificamente de natureza legislativo-regulamentar referente ao subsistema normativo da Receita Federal, sistema do tipo complexo (em face da quantidade de tipos de atos normativos e profícua atividade de densificação infralegal encetada pelo Ministério da Fazenda), é tributada à ausência de uma política de gestão focada na elaboração daquele tipo de legislação, situação que atinge boa parte do Executivo brasileiro.

Um modelo de planejamento legislativo, como o esboçado a seguir, exige uma modificação no modo como a gestão da elaboração e da disponibilização da informação jurídica acontece hoje na administração pública.

O Decreto n. 4.176/2002 contém no seu Anexo I um instrumento de avaliação de impacto com baixo grau de internalização na rotina dos gestores públicos brasileiros. Nos seus sistemas de gestão da elaboração de atos, quando existentes, não são contempladas ferramentas dessa natureza, como é o caso da Secretaria da Receita Federal.



Fonte: DELLEY (2004)

Modelos presentes no sistema jurídico nacional (por ex., responsabilidade fiscal) são oriundos de países de tradição de *common law*. Por sua vez, como foi mencionado, países de *civil law* apresentam uma tradição na qual a legislação ocupa um lugar central no sistema das fontes do direito, e a cada dia a atividade de elaboração legislativa ocupa considerável espaço no elenco de ações governamentais.

Assim, a discussão hodierna sobre o avanço metodológico para a gestão de projetos legislativos aptos a propiciar a perspectiva do planejamento e para a reconstrução do cenário presente (a ser objeto da ação legislativa) perpassa a articulação da rede de informações jurídicas idôneas (primárias, autênticas, íntegras e atualizadas), permitindo o delineamento do problema objeto da ação legislativa, dos impactos e dos afetados.

5 CONCLUSÃO

A elaboração legislativa do Executivo é uma atividade que exige um modelo de gestão específico diante do quadro hodierno da sociedade da informação a ser conformado pela Lei de Acesso à Informação.

A vasta tipologia de atos existentes e díspares na administração pública direta e indireta acha-se em desconformidade com a literatura jurídica especializada e com as boas práticas e políticas de boa legislação expressas em modelos de *civil law* (direito continental) e de *common law*.

A baixa quantidade de estudos que tenham por objeto a gestão da elaboração legislativa pelo Executivo (que leve em conta a estrutura do órgão, o perfil multidisciplinar dos servidores envolvidos no processo, sua capacitação e o desenvolvimento de ferramentas que possam aliar redação ao planejamento com vistas à efetividade do futuro ato), notadamente nos subsistemas normativos complexos, como o é o referente à Receita Federal, acaba por vulnerabilizar tanto o trabalho dos destinatários executores quanto o do destinatário hipossuficiente: o contribuinte.

A atividade de elaboração legislativa é estratégica. Ações que visem ao saneamento do sistema vigente, simplifiquem a tipologia de atos normativos e propiciem o amplo acesso ao direito vigente concorrem para a interação entre Receita Federal do Brasil e contribuinte, oferecem condições para atividade de controle, reforçam a imagem institucional de idoneidade na execução das atividades finalísticas, além de responderem ao reclame de transparência e publicidade próprios do nosso tempo.

Normas sobre produção de atos normativos necessitam ser veiculadas por atos normativos de maior hierarquia que lhes garanta um prazo de vigência maior com o fim de criar uma cultura organizacional de boa legislação. A edição de um ato único, que contemplasse as ações sugeridas no item anterior, com incidência sobre todos os órgãos com competência normativa na RFB, garantiria maior uniformidade tipológica e facilitaria a extração de informações nos bancos de dados de informações jurídicas.

Urge o saneamento no sistema da RFB, ocorrido pela última vez no ano 2000, com a ação inicial de revogação expressa de todos os atos implicitamente revogados, caducos, objeto de decisão definitiva de inconstitucionalidade, ou mesmo incompatíveis com os comandos da Lei de Acesso à Informação. A republicação anual da legislação vigente é uma boa prática internacional a ser seguida.

A reconstrução das fontes do direito sobre temas da competência da RFB seria facilitada e otimizada com a integração do Sijut ao Lex ML.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. Ordem de Serviço OS/Cosit n. 2, de 11 de outubro de 2012.
- _____. Ordem de Serviço OS/Cosit n. 1, de 25 de março de 2008.
- _____. Portaria SRF 001, de 2 de janeiro de 2001.
- _____. Portaria MF n. 203, de 14 de maio de 2012 (publicada no *DOU* de 17 de maio de 2012, com eficácia diferida para 18 de julho de 2012).
- _____. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Manual de redação e elaboração de atos administrativos da Receita Federal do Brasil**. Coordenação: Dorival Padovan. 1. ed. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2011. 215 p.
- CANADA. **Federal regulations manual**: Drafting and Advisory Services Group. ISBN 0-662-26392-8 . Cat. n. BT22-57/1998E Revised version (Part 2 in 2003, Appendix B to Part 2 in 2011, and Part 4 in 2008, 2010 and 2011).
- _____. Statutes Repeal Act -S.C. 2008, c. 20.
- _____. Statutory Struments Act – RSC, 1985, C.S-22.
- _____. Loi sur le textes réglementaires – LRC, 1985, Ch.S22.
- DELLEY, Jean-Daniel. Para pensar a lei. Introdução a um procedimento metódico. **Cadernos da Escola do Legislativo**, Belo Horizonte, v. 7, n. 12, p. 101-143, jan./jun. 2004.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. A doutrina das contribuições e os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes. **Caderno de Direito Comparado**, v. 1, p. 7-32, 2007.
- DUARTE, David. Repensar a organização e a qualidade do ordenamento jurídico: das normas secundárias à intervenção normativa estrutural. **Legislação – Cadernos de Ciência de Legislação**, INA, Oeiras, Portugal, n. 53, p. 35-46, out./dez. 2010.
- FREIRE, João Pedro. Linguagem clara e legística. **Legislação – Cadernos de Ciência de Legislação**, INA, Oeiras, Portugal, n. 53, p. 19-34, out./dez. 2010.
- GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005.
- MENEGUIN, Fernando Borato; BUGARIN, Mauricio S. **O papel das instituições nos incentivos para a gestão pública**. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas do Senado Federal nov. 2012 (Texto para discussão, n. 118). Disponível em: < www.senado.gov.br/conleg/nepsf1.html > . ISSN 1983-0645.
- MORAND, Charles-Albert. Éléments de légistique formelle et materielle. **Légistique Formelle et Materielle**. Aix-en-Provence: Presses Universitaires D’Aix-Marseille-PUAM, 1999. p. 45.
- ROBINSON, William. Acessibility of European Union Legislation. **Legislação –**

Cadernos de Ciência de Legislação, INA, Oeiras, Portugal, n. 53, p. 47-69, out./dez. 2010.

SOARES, Fabiana de Menezes. A legística aplicada à defesa agropecuária: diagnóstico e prognóstico de um sistema normativo complexo. In: BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; CASTRO, Sergio Pessoa de Paula (Coord.). **Tendências e perspectivas do direito administrativo: uma visão da escola mineira**. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 383-410. ISBN 978-85-7700-576-5.

_____. O papel da legística nos processos de integração (Alca): o caso Brasil/Canadá em sede de planejamento legislativo. **Legislação – Cadernos de Ciência de Legislação**, INA, Oeiras, Portugal, n. 40, p.5-27, abr./jun. 2005.

_____. Decodification and legis-action. In: MADER, Luzius; TAVARES, Marta (Org.). **Quality of legislation: principles and instruments**. Baden: Nomos, Germany, n. v, p. 7-355, 2011, Broschiert, 355 S, 2011. ISBN 978-3-8329-5245-7.

ANEXOS – LEGISLAÇÃO

Sistema Sijut - Receita Federal

<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/imprimir.act...>



Sistema de Informações Jurídico-Tributárias - SIJUT

Visão Compilada

PORTARIA MF Nº 203, DE 14 DE MAIO DE 2012

(DOU de 17/05/2012, pág. 16)

Aprova o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no art. 5º do Decreto nº 7.696, de 6 de março de 2012, resolve:

Art. 1º Aprovar o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, na forma do Anexo a esta Portaria.

Art. 2º Ficam revogadas as Portarias MF nº 587, de 21 de dezembro de 2010; RFB nº 2.156, de 21 de fevereiro de 2011; RFB nº 2.157, de 21 de fevereiro de 2011; RFB nº 2.401, de 4 de abril de 2011; RFB nº 3.403, de 15 de setembro de 2011; RFB nº 3.426, de 20 de setembro de 2011; RFB nº 156, de 10 de fevereiro de 2012 e RFB nº 593, de 21 de março de 2012.

Art. 3º Esta Portaria entra em vigor após decorridos sessenta dias da data de sua publicação.

GUIDO MANTEGA

ANEXO

REGIMENTO INTERNO DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

CAPÍTULO I

CATEGORIA E FINALIDADE

Art. 1º A Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, órgão específico singular, diretamente subordinado ao Ministro da Fazenda, tem por finalidade:

I - planejar, coordenar, supervisionar, executar, controlar e avaliar as atividades de administração tributária federal e aduaneira, inclusive as relativas às contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social e às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor;

II - propor medidas de aperfeiçoamento e regulamentação e a consolidação da legislação tributária federal;

III - interpretar e aplicar a legislação tributária, aduaneira, de custeio previdenciário e correlata, editando os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução;

Simplificação e elaboração da legislação tributária infralegal: notas sobre o acesso ao direito vigente e a gestão da elaboração legislativa pelo Executivo

Sistema Sijut - Receita Federal

<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/imprimir.act...>

III - elaborar atos normativos de interpretação, uniformização e regulamentação da legislação tributária, aduaneira e correlata;

IV - elaborar soluções de consultas de interpretação da legislação tributária e de divergências em processo de consulta;

V - elaborar pareceres e manuais de orientação;

VI - analisar projetos de emendas à Constituição, projetos de lei e emendas apresentadas no processo legislativo, bem como anteprojeto de lei, medida provisória, decretos e outros atos complementares de iniciativa de órgãos do Poder Executivo; e

VII - subsidiar a PGFN na defesa dos interesses da Fazenda Nacional.

§ 1º Além dos estabelecimentos bancários, das caixas econômicas e das cooperativas de crédito, também se subordinam à área de atuação da Ditif, as agências de fomento, as associações de poupança e empréstimo, as companhias hipotecárias, as sociedades de crédito, financiamento e investimento, as sociedades de crédito imobiliário, as sociedades de crédito ao microempreendedor, as sociedades de arrendamento mercantil, as corretoras de câmbio, as corretoras de mercadorias, as corretoras e distribuidoras de títulos e valores mobiliários, as bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, as administradoras de mercado de balcão organizado, as entidades de liquidação e compensação, as sociedades de seguro, resseguro, previdência e de capitalização.

§ 2º A área de atuação da Ditif inclui a Contribuição para o PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e exclui o Imposto Territorial Rural (ITR) devidos pelas pessoas jurídicas relacionadas no § 1º.

§ 3º À Ditin competem as atividades relacionadas à tributação de pessoas físicas e jurídicas, relativas a preços de transferência, lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, ao Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre as remessas ao exterior e à Cide-Remessa; interpretar os acordos e convênios internacionais para evitar dupla tributação e subsidiar o Secretário nas negociações de novos acordos e convênios internacionais; realizar estudos e elaborar atos normativos sobre países ou dependências de tributação favorecida.

Art. 86. À Coordenação de Tributos sobre a Produção e o Comércio Exterior - Cotex compete administrar e supervisionar as atividades pertinentes à Divisão de Imposto sobre Produtos Industrializados - Ditip, à Divisão de Tributos sobre o Comércio Exterior - Dixex e à Divisão de Contribuições Sociais sobre a Receita e a Importação - Direi.

Art. 87. À Divisão de Imposto sobre Produtos Industrializados - Ditip, à Divisão de Tributos sobre o Comércio Exterior - Dixex e à Divisão de Contribuições Sociais sobre a Receita e a Importação - Direi competem, em sua área de atuação, as atividades descritas nos incisos do artigo 85.

Art. 88. À Coordenação de Contribuições Previdenciárias, Normas Gerais, Sistematização e Disseminação - Copen compete administrar e supervisionar as atividades pertinentes à Divisão de Sistematização e Disseminação de Normas - Disis, à Divisão de Normas Gerais do Direito Tributário - Dinog e à Divisão de Contribuições Sociais Previdenciárias e de Terceiros - Ditri.

Art. 89. À Divisão de Sistematização e Disseminação de Normas - Disis compete:

I - elaborar, propor e manter atualizado manual que disponha sobre normas de padronização para edição de atos no âmbito da RFB;

II - revisar e propor adequação das propostas de atos legais e infralegais, elaborados na Cosit e nas demais Unidades Centrais da RFB, quanto aos aspectos de constitucionalidade, legalidade e boa técnica legislativa;

28 de 73

24/01/13 21:34

III - promover a disseminação da legislação tributária, aduaneira e correlata e da jurisprudência administrativa; e

IV - requisitar, especificar, documentar, homologar, implantar, avaliar e manter sistemas de informação.

Art. 90. À Divisão de Normas Gerais do Direito Tributário - Dinog e à Divisão de Contribuições Sociais Previdenciárias e de Terceiros - Ditri competem, em sua área de atuação, as atividades descritas nos incisos do artigo 85.

Art. 91. À Seção de Gerenciamento de Documentos - Saged compete gerenciar documentos, processos, correspondências e demais expedientes da Cosit.

Art. 92. À Coordenação-Geral de Estudos Econômico-Tributários e de Previsão e Análise de Arrecadação - Coget compete:

I - realizar estudos econômico-tributários necessários à avaliação e à formulação da política tributária;

II - coordenar e executar as atividades de estimativa, acompanhamento e análise da arrecadação das receitas administradas e dos valores das renúncias decorrentes dos benefícios tributários previstos na legislação em vigor;

III - propor metas institucionais de arrecadação, em articulação com as unidades descentralizadas da RFB; e

IV - elaborar e manter estatísticas necessárias ao desempenho de suas atividades.

Art. 93. À Coordenação de Estudos Econômico-Tributários - Coest compete desenvolver estudos econômico-tributários e análises comparativas entre sistemas tributários, analisar e simular impactos econômico-financeiros decorrentes de propostas de alterações da legislação tributária federal, mensurar e avaliar o potencial econômico-tributário, bem como alocar atividades para as gerências sob sua subordinação.

Art. 94. Às Gerências de Estudos Econômico-Tributários - Gest1, 2 e 3 compete realizar os estudos econômico-tributários e executar atividades específicas alocadas pela Coest.

Art. 95. À Coordenação de Previsão e Análise - Copan compete executar as atividades de estimativa, acompanhamento e análise da arrecadação das receitas administradas e dos valores das renúncias decorrentes da concessão de benefícios de natureza tributária e coordenar e supervisionar as atividades dessa natureza realizadas pelas unidades descentralizadas.

Art. 96. À Divisão de Previsão e Análise de Receitas - Dipar compete executar as atividades de estimativa, acompanhamento e análise da arrecadação das receitas administradas, consolidar a estimativa das receitas a serem incluídas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), no Orçamento Geral da União (OGU) e no Plano Plurianual (PPA) e, em articulação com as unidades descentralizadas, propor metas institucionais de arrecadação.

Art. 97. À Divisão de Previsão e Análise de Gastos Tributários - Dipag compete quantificar, analisar e acompanhar os valores de renúncia fiscal decorrentes de incentivos, benefícios, reduções, deduções ou isenções de natureza tributária, inclusive para constar na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), no Orçamento Geral da União (OGU) e no Plano Plurianual (PPA).

Art. 98. À Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial - Cocaj, em relação à matéria tributária, aduaneira e correlata, compete:

I - acompanhar o contencioso administrativo de primeira e segunda instâncias, consolidar e disseminar a jurisprudência, identificar as principais matérias objeto de recurso e as teses



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Secretaria da Receita Federal do Brasil

ORDEM DE SERVIÇO COSIT Nº 1, DE 25 DE MARÇO DE 2008.

Dispõe sobre a elaboração dos atos que especifica no âmbito da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit).

O COORDENADOR-GERAL DE TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 247 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 95, de 30 de abril de 2007,

RESOLVE:

Art. 1º A elaboração dos atos constantes do Anexo I, no âmbito da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), observará, além das demais normas aplicáveis, o disposto nesta Ordem de Serviço.

Parágrafo único. Os atos serão elaborados conforme modelos constantes dos Anexos II a XIII.

Art. 2º Antes de elaborar o ato, o parecerista deve verificar a abrangência da matéria a fim de que a análise se restrinja à parte sob competência regimental da Cosit.

Parágrafo único. Verificada a necessidade de manifestação de outra área da Cosit, Unidade Central ou órgão externo à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), o parecerista informará imediatamente esse fato ao Chefe da Divisão.

Art. 3º Os atos devem ser redigidos de forma objetiva, observado o seguinte:

I - organizar o texto segundo encadeamento lógico, com partes introdutória, argumentativa e conclusiva, nessa ordem, ainda que no modelo do ato essas partes não estejam identificadas;

II - identificar na parte introdutória:

- a) a origem;
- b) o ato de encaminhamento; e
- c) a matéria questionada;

III - ater-se à argumentação técnica, com linguagem impessoal, sem críticas ao texto, à qualidade da matéria sob análise ou ao órgão demandante, buscando evidenciar o posicionamento institucional;

IV - articular a linguagem técnica com clareza e correção vocabular, a fim de permitir perfeita compreensão do objetivo, do conteúdo e da conclusão da análise;

V - expressar a idéia, quando repetida no texto, por meio das mesmas palavras, a fim de evitar o emprego de sinonímia com propósito meramente estilístico, que poderia levar a entendimento ou interpretação equivocada do texto;

VI - usar frases curtas e concisas;

(Fl. 2 da Ordem de Serviço Cosit nº 1, de 25 de março de 2008.)

VII - construir orações na ordem direta, evitando preciosismo, neologismo e adjetivações dispensáveis;

VIII - usar os recursos de pontuação de forma judiciosa, a fim de evitar os abusos de caráter estilístico;

IX - promover as discriminações e enumerações por meio de subitens e alíneas.

Parágrafo único. A conclusão do ato deve ser clara e abranger todas as questões analisadas.

Art. 4º Esta Ordem de Serviço entra em vigor na data de sua assinatura, devendo ser publicada no Boletim de Serviço (BS) do Ministério da Fazenda.

ADALTO LACERDA DA SILVA

Simplificação e elaboração da legislação tributária infralegal: notas sobre o acesso ao direito vigente e a gestão da elaboração legislativa pelo Executivo

(Anexo I à Ordem de Serviço Cosit nº 1, de 25 de março de 2008.)

ANEXO I
DENOMINAÇÃO DOS ATOS E SUAS FINALIDADES

Denominação do Ato	Finalidade do Ato
Solução de Consulta (SC)	Soluciona consulta eficaz sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira formulada por sujeito passivo de obrigação principal ou acessória, por órgão central da administração pública federal ou por entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito nacional em nome de seus associados ou filiados, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007.
Solução de Divergência (SD)	Uniformiza ou revisa a interpretação dada em matéria de consulta, no caso de divergência entre Soluções de Consulta, em razão de recurso especial ou representação de servidor da administração tributária, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2007.
Solução de Consulta Interna (SCI)	Interpreta dispositivos da legislação tributária e aduaneira em decorrência de consulta formulada por unidades da RFB, no âmbito de suas respectivas competências, nos termos da Ordem de Serviço Cosit nº 1, de 22 de junho de 2007.
Despacho Decisório (DD)	Delibera em processos administrativos relativos a tributos federais administrados pela RFB e demais processos referentes a matérias de sua competência. Delibera em processos quando a consulta for ineficaz ou a divergência for não-configurada.
Parecer	Presta esclarecimentos em processo sobre questões de fato e de direito em matéria tributária e aduaneira e fornece subsídios para tomada de decisão.
Nota-Ação Judicial	Presta subsídios à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou à Procuradoria-Geral Federal para fins de elaboração de informações em mandado de segurança ou em outro tipo de ação Judicial.
Informação em Ação Judicial	Presta informações em mandado de segurança ou em outro tipo de ação judicial quando o Coordenador-Geral da Cosit figurar como autoridade coatora ou como parte.
Nota Técnica (NT)	Dirime dúvidas concernentes a aspectos relevantes e controversos sobre a legislação tributária e aduaneira não formalizadas em processo. Propõe e justifica a edição de ato normativo. Solicita posicionamento da PGFN em questões de direito.
Informação	Presta informações, em processo, sobre determinada matéria.
Nota	Presta informações, embasa resposta a questionamentos internos ou externos à RFB e analisa projetos de atos, que versam sobre matéria tributária e aduaneira, originados no Congresso Nacional e no Poder Executivo.
Nota de Encaminhamento	Encaminha minuta de ato para assinatura do Secretário da RFB ou de seus Adjuntos.
Nota Executiva	Presta informações gerenciais de forma objetiva a fim de orientar tomada de decisão.

DF COSIT RFB

Fl. 5



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Secretaria da Receita Federal do Brasil

Publicação
BOLETIM DE PESSOAL-BP
Nº do Br.: 44
Data de Publicação: 11.10.2012
Assinatura (Proprietário): DCO

CÓPIA

ORDEN DE SERVIÇO COSIT Nº 2, DE 11 DE OUTUBRO DE 2012.

Disciplina o encaminhamento de projetos de atos normativos de competência dos órgãos do Poder Executivo Federal e de minutas de atos administrativos da RFB para revisão pela Cosit.

O COORDENADOR-GERAL DE TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 312 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012,

RESOLVE:

Art. 1º O encaminhamento de projetos de atos normativos de competência dos órgãos do Poder Executivo Federal e de minutas de atos administrativos da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) para revisão pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) deve ser em conformidade com as disposições desta Ordem de Serviço (OS).

**CAPÍTULO I
DOS ATOS OBJETO DE REVISÃO**

Art. 2º Podem ser objeto de solicitação de revisão:

I - os Projetos de:

- a) Medida Provisória;
- b) Lei;
- c) Lei Complementar; e
- d) Decreto;

II - as minutas dos seguintes atos, de competência do Secretário da Receita Federal do

Brasil:

- a) Instrução Normativa;
- b) Ato Declaratório Executivo RFB (ADE);
- c) Ato Declaratório Interpretativo (ADI);
- d) Portaria RFB; e
- e) Parecer Normativo (PN);

III - as minutas dos seguintes atos, de competência do Coordenador-Geral da Cosit:

- a) Ato Declaratório Executivo Cosit (ADE);

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 11/10/2012 por JORDAO MOTA GONCALVES. Assinado digitalmente em 11/10/2012

por FERNANDO MOMBELLI

Impresso em 15/10/2012 por JORDAO MOTA GONCALVES

DF COSIT RFB

Fl. 7

(Fl. 3 da Ordem de Serviço Cosit nº 2, de 11 de outubro de 2012.)

§ 3º Ocorrendo o disposto no § 1º, o reencaminhamento da minuta pelo elaborador, depois das adequações, deverá respeitar o disposto nos incisos I e II do **caput**.

§ 4º Cabe à Disis comunicar as solicitações de revisão às Coordenações da Cosit quando entender tratar-se de matéria de interesse da respectiva área.

CAPÍTULO IV DA REVISÃO REALIZADA

Art. 5º Cabe à Disis realizar a revisão de atos de que trata esta Ordem de Serviço, sugerindo adequação das propostas quanto aos aspectos de constitucionalidade, legalidade e boa técnica legislativa.

§ 1º Efetuada a revisão dos atos de que trata o **caput**, serão encaminhados ao interessado da unidade proponente, por meio digital, os arquivos com e sem controle de alterações.

§ 2º Cabe ao interessado da unidade proponente apreciar as sugestões ao texto e aceitá-las ou rejeitá-las integral ou parcialmente.

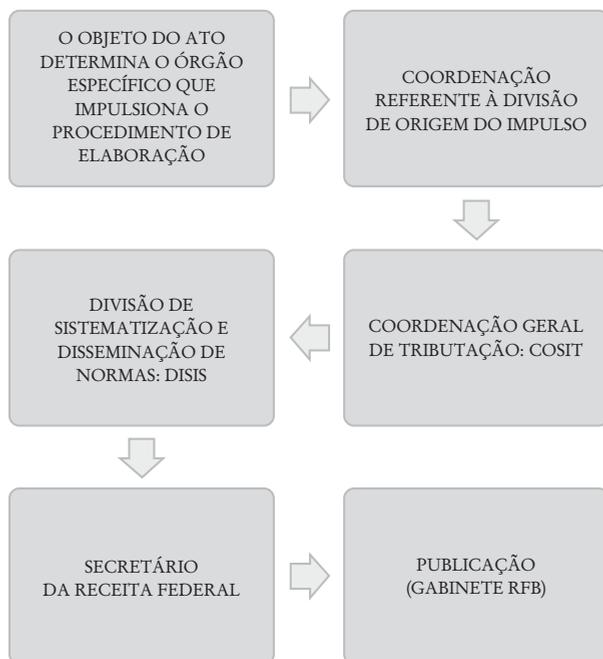
§ 3º Cabe à unidade proponente a tramitação para a publicação das minutas de atos revisados.

CAPÍTULO V DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

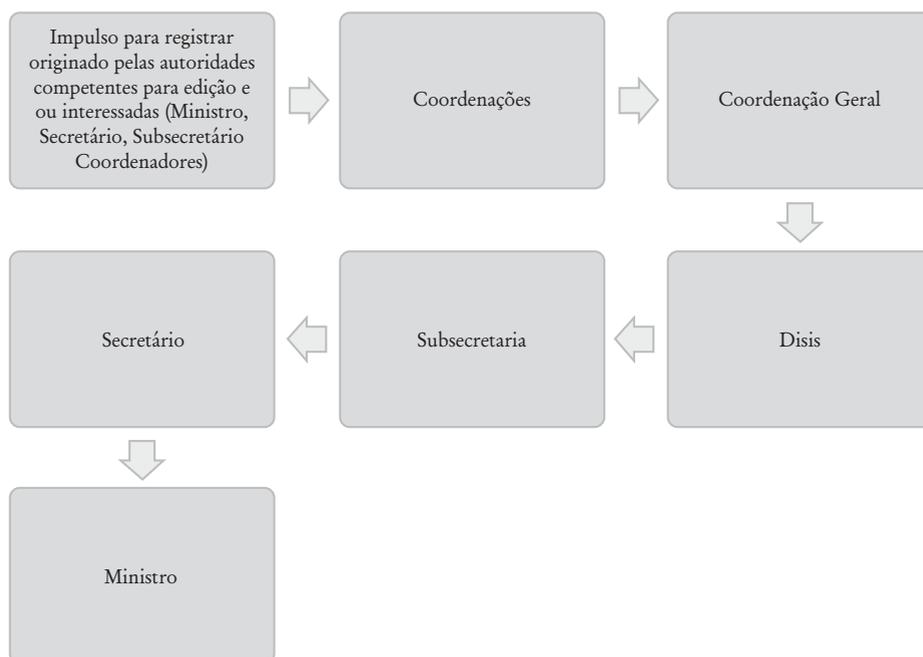
Art. 6º Esta Ordem de Serviço entra em vigor na data de sua assinatura, devendo ser publicada no Boletim de Pessoal (BP) do Ministério da Fazenda.

FERNANDO MOMBELLI

Fluxo de elaboração de atos de conteúdo normativo: Instrução



Fluxo de elaboração de atos de conteúdo normativo: Portaria



Transação tributária e interesse público

Daniela Figueiredo Oliveira França
Ferreira

Procuradora da Fazenda Nacional
Especialista em Direito Tributário pela Escola de
Administração Fazendária (Esaf)

Resumo

O ordenamento jurídico brasileiro elenca, no artigo 156 do Código Tributário Nacional, a transação como forma de extinção do crédito tributário. Todavia, até pouco tempo, tal instituto foi relegado a segundo plano, com baixo grau de utilização. Foi apenas na última década que alguns estados membros e municípios da Federação começaram a enxergar a transação como uma maneira alternativa para a solução das controvérsias tributárias, as quais frequentemente se arrastam por longos anos tanto nos tribunais administrativos como nos judiciais. No âmbito federal, a União também começa a ver com bons olhos o instituto da transação. É prova disso o encaminhamento de Anteprojeto de Lei Geral de Transação Tributária ao Poder Legislativo em abril de 2008, que faz parte de um conjunto de medidas que visa a implementar formas de solução de controvérsias consensuais e implica uma mudança de paradigma na relação entre Fisco e contribuinte. Tal iniciativa inovadora, todavia, encontra opositores, que normalmente apontam a supremacia e a indisponibilidade do interesse público, que tem reflexos na indisponibilidade do crédito tributário, bem como a mitigada discricionariedade conferida à administração à qual compete cobrar o tributo mediante atividade plenamente vinculada, como empecilhos para a consolidação de um modelo de resolução de controvérsias baseado no consenso. Neste estudo busca-se esclarecer que, por vezes, a consecução de um interesse público primário depende do sacrifício de um interesse público secundário, isto é, diante de diversos interesses públicos, por vezes conflitantes, faz-se mister eleger um que melhor atenderá ao bem comum, ainda que, momentaneamente, outros tenham de ser preteridos. Nesse contexto, conclui-se que a transação tributária é uma alternativa viável para lidar com os problemas relacionados às controvérsias fiscais e plenamente consentânea com o ordenamento jurídico brasileiro. Os benefícios inerentes a esse instituto, tal como a transparência, a celeridade, a desburocratização e a eficiência nas relações entre o Fisco e o contribuinte, com reflexos diretos na qualidade do serviço público prestado, parecem superar em muito eventual perda de arrecadação.

Palavras-chave

Transação tributária. Interesse público.

Abstract

The Brazilian judicial mandate lists, on the article 156 of the National Tax Code, the transaction as a form of extinction of the tax credit. However, until not long ago, such institute was relegated to the background, with low level of use. Only in the past decade some states and municipalities of the Federation began to see the transaction as an alternative form of solution to tax controversies, that often drag themselves through many years not only in administrative courts but also in regular ones. In the federal field, the State also begins to see the institute of transaction with good eyes. A good proof of that is the handling of the Tax Transaction General Law Draft to the Legislative Power, on April 2008, that is part of a group of measures that aims to implement solution forms of consensual controversies, and it involves a paradigm change in the relation between the Tax Authorities and the taxpayers. Such innovative initiative, however, meets opponents, that normally point out to the supremacy and to the public interest unavailability, which reflects on the tax credit unavailability, as well as the mitigated discretion given to the Administration, which should charge the tax through fully bounded activity, with obstacles to the consolidation of the resolution model of the controversies based on the consensus. This study seeks to clarify that the attainment of the primary public interest depends on the sacrifice of the secondary public interest. In other words, before various public interests, conflicting at times, it is necessary to select one of them that will better serve the common good, even if other interests have to momentarily be put aside. In this context, this study concludes that the tax transaction is a viable alternative to handle problems related to the tax controversies and fully consistent with the Brazilian judicial mandate. The inherent benefits of this institute, such as transparency, celerity, debureaucracy and efficiency between the Tax Authorities and the taxpayers, with direct impacts on the quality of the public service provided, seem to well overcome the loss of tax revenue.

Keywords

Tax transaction. Public interest.

1 INTRODUÇÃO

O modelo atual de administração fiscal dá sinais de incapacidade para resolver os desafios que lhe são submetidos. A crescente demanda da estrutura contenciosa, seja no âmbito judicial seja no administrativo, já ultrapassou a capacidade que os órgãos responsáveis por decidir os litígios tributários têm de pôr fim a tais conflitos de forma célere e eficiente.

São elucidativos, nesse sentido, dados divulgados recentemente pelo Conselho Nacional de Justiça, os quais dão conta de que as execuções fiscais representam, sozinhas, 45% do total de casos pendentes da primeira instância da Justiça Estadual, o que corresponde a quase 21 milhões de processos, tendo esses uma taxa de congestionamento de 92%, o que significa que, de cada cem execuções fiscais em tramitação, apenas oito são baixadas no mesmo ano (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2011, p. 59).

No âmbito administrativo, cumpre destacar as informações constantes no relatório de gestão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), segundo o qual o número de processos aguardando julgamento em 31 de dezembro de 2009 girava em torno de 65 mil, tendo sido decididos naquele ano 14.260 casos. Ainda de acordo com tal documento, para o ano de 2010 o fluxo de entrada esperado era de 23 mil novos processos (CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, 2009).

Os números são alarmantes. O quadro institucional delineado exige a busca imediata de maneiras alternativas de resolução de controvérsias fiscais. Nesse contexto, exsurge a figura da transação tributária, instituto jurídico já previsto no art. 156 do Código Tributário Nacional como forma de extinção do crédito tributário, mas visto com desconfiança por diversos estudiosos, que apontam a indisponibilidade do crédito tributário e a pouca discricionariedade conferida à administração fiscal como óbices à consolidação da transação tributária no nosso sistema jurídico.

Neste trabalho, busca-se explorar o tema da transação tributária, analisando seus limites e suas possibilidades, com especial destaque para a relação existente entre esse instituto e o interesse público. Visa-se, em suma, a chamar a atenção para uma figura jurídica até o momento pouco utilizada em nosso país, mas com grande potencial de modificar paradigmas, em especial a forma de relacionamento entre Fisco e contribuinte, e reduzir a litigiosidade tributária. Pretende-se, pois, demonstrar que formas consensuais de resolução de conflitos, tal como a transação tributária, podem ser um caminho interessante para aumentar o grau de eficiência administrativa e dar à população uma resposta mais satisfatória às contendas fiscais.

2 CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE A RELAÇÃO EXISTENTE ENTRE TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E INTERESSE PÚBLICO

A busca de formas consensuais para a solução de controvérsias tributárias é uma tendência mundial. O modelo tradicional, baseado na concepção de um

Estado-império que, de forma autoritária, dita as regras e não dá abertura para o estabelecimento de diálogo entre administração fiscal e contribuinte, dá sinais de incapacidade para lidar com a complexidade e a multiplicidade de problemas que rondam a sociedade atual e encontram reflexos no direito tributário.

Nesse contexto, o instituto da transação tributária exsurge como uma alternativa para a solução de controvérsias fiscais. Trata-se de “contrato por meio do qual a administração tributária e o contribuinte concordam em concluir um litígio em curso ou previnem o início de um conflito entre ambos, por meio de concessões mútuas” (ROSEMBUJ, 2000, p. 10).

Coloma (2005, p. 140-141), doutrinadora espanhola, ao tratar do conceito de transação tributária, extrai seus elementos caracterizadores:

Os elementos essenciais que caracterizam a transação poderiam ser sistematizados em torno dos três aspectos seguintes, a saber: em primeiro lugar, na transação há “uma relação jurídica incerta, suscetível de provocar litígios, ou, ao menos incerta subjetivamente para as partes, mesmo quando, objetivamente, não haja fundamento para a dúvida”. Em segundo lugar, existe “a intenção das partes de substituir a relação duvidosa por uma relação certa e incontestável”. Finalmente, ocorrem as concessões recíprocas por parte dos interessados, de modo que façam certo sacrifício de maneira definitiva e não provisória.

A transação tributária pressupõe, pois, a intenção de ambas as partes – contribuinte e administração tributária – de realizarem concessões recíprocas com o objetivo de celebrar acordo que ponha fim às contendas fiscais.

No ordenamento jurídico brasileiro, a transação tributária está prevista expressamente como forma de extinção do crédito tributário no artigo 156, III, da Lei n. 5.172/1966, estando seus contornos delineados no artigo 171 do citado diploma legal, que assim dispõe:

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação¹ do litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso (BRASIL, Lei n. 5.172/1966).

Registre-se que, apesar de estar previsto há longa data no ordenamento brasileiro, a história revela que a transação tributária não foi muito utilizada em nosso país. Observa-se que apenas a partir da última década é que alguns estados-membros e municípios começaram a se interessar por essa figura jurídica que importa

¹ Em relação ao termo “determinação”, constante no art. 171 do CTN, cumpre registrar que há estudiosos que entendem ter havido erro na escolha da expressão pelo legislador, que deveria ter usado a palavra “terminação”, nesse sentido, entre outros, Godoy (2010, p. 41). Outros autores, todavia, entendem que o termo foi utilizado adequadamente com o sentido de decisão ou resolução, é o que afirma Dácomo (2008, p. 118).

extinção do crédito tributário. No âmbito federal, percebe-se que o instituto até hoje foi pouco explorado, apesar de algumas tentativas no passado de utilização da transação tributária para pôr fim a litígios fiscais, tal como a autorização conferida a procuradores da República para transigir com o sujeito passivo com o objetivo de encerrar as causas fiscais ajuizadas e pendentes de julgamento.²

Esse quadro, entretanto, em que se conferia pouca importância à transação tributária, começa a se modificar. A necessidade de se buscar maneiras alternativas de solução de controvérsias tributárias, em virtude do esgotamento do modelo tradicional, fez com que a administração fiscal brasileira passasse a ver com bons olhos o instituto da transação tributária, até então relegado a segundo plano. Essa mudança de perspectiva pode ser constatada pelo surgimento de diversas iniciativas legislativas para regulamentar o instituto da transação tributária nos planos municipal,³ estadual⁴ e federal.

Em relação a este último plano, cabe lembrar o Anteprojeto de Lei Geral de Transação Tributária encaminhado pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional (PL n. 5.082/2009)⁵ em 13 de abril de 2008, cuja movimentação reacendeu a discussão sobre a viabilidade da utilização do instituto da transação tributária no ordenamento jurídico brasileiro, bem como sobre seus limites e suas possibilidades.

2 A Lei n. 1.341, de 31/01/1951, que regulava o Ministério Público, o qual detinha competência para cobrança da dívida ativa da União, permitia que os procuradores da República, devidamente autorizados para atuação no caso concreto, pudessem transigir com o contribuinte no intuito de encerrar as causas fiscais ajuizadas e pendentes de julgamento. A propósito, confira-se a redação do art. 23 da antiga Lei Orgânica do Ministério Público: “Art. 23. Salvo quando autorizados pelo Procurador Geral, os órgãos do Ministério Público da União não podem transigir, comprometer-se, confessar, desistir ou fazer composições. Parágrafo único. Sempre que julgarem conveniente, deverão representar confidencialmente ao Procurador-Geral para que este, opinando a respeito, obtenha do poder competente a necessária autorização para transigir, confessar, desistir ou fazer composições”.

3 No plano municipal, cabe registrar as iniciativas de transação tributária presentes em Campinas (Lei n. 13.449, de 23/10/2008, regulamentada pelo Decreto n. 16.452, de 04/11/2008), Belo Horizonte (Lei n. 8.725, de 30/12/2003, regulamentada pelo Decreto n. 12.926, de 05/11/2007) e Curitiba (Lei Complementar n. 68, de 1º/07/2008).

4 A título exemplificativo destacam-se, no plano estadual, as experiências de Pernambuco (Lei Complementar n. 105, de 20/12/2007, regulamentada pelo Decreto n. 32.549, de 28/10/2008) e do Rio Grande do Sul (Lei n. 11.475, de 28/04/2000).

5 Trata-se de revisão da legislação referente à cobrança do crédito tributário com o objetivo de racionalização dos procedimentos em âmbito judicial e administrativo, cujo espírito reside na busca de solução de controvérsias de forma consensual, o que implica uma mudança de paradigma na relação entre Fisco e contribuinte. O referido projeto de lei propõe quatro modalidades de transação tributária, a saber: a) transação em processo judicial; b) transação na insolvência civil, na recuperação judicial e na falência; c) transação por recuperação tributária; e d) transação administrativa por adesão (art. 15). Em qualquer das modalidades, a Fazenda Nacional poderá, em juízo de conveniência e oportunidade, observados os limites previstos no próprio projeto, celebrar transação, sempre que motivadamente entender que atende ao interesse público (art. 1º, § único). Ressalte-se aspecto relevante referente ao alcance: o artigo 6º do projeto de lei estabelece que, em princípio, a transação só pode abranger multas, de mora e de ofício, juros de mora, encargos de sucumbência, demais encargos de natureza pecuniária, valores oferecidos como garantia ou em situações em que a interpretação da legislação seja conflituosa ou litigiosa. Percebe-se, portanto, que, em regra, não haverá espaço para negociação acerca do montante do tributo devido, como expressamente previsto no artigo 7º, I, do projeto de lei. A exceção fica por conta dos casos que envolvam discussão em torno de conceito indeterminado do direito ou identificação e relevância de fato, cujo resultado seja a redução de parte do crédito tributário (art. 7º, § 1º). De acordo com o projeto de lei, a transação aperfeiçoa-se e extingue o crédito tributário após o cumprimento integral das obrigações e das condições pactuadas nas cláusulas do respectivo termo (art. 23, § 3º, I).

Não se pode olvidar que há na doutrina pátria vozes que se opõem à consolidação do instituto da transação como forma de extinção do crédito tributário, por considerá-la incompatível com o ordenamento jurídico brasileiro. É o caso de Jardim, que considera ser inconstitucional o artigo 171 do CTN. O autor identifica um conflito entre a norma insculpida no art. 3º da Lei n. 5.172/1966, que prescreve ser o tributo uma prestação pecuniária cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, e o artigo 171 do mesmo diploma legal, que admite a transação. Ele defende, em suma, a tese da indisponibilidade do crédito tributário, que provém de uma obrigação *ex lege* (JARDIM, 1998, p. 402). Confira-se:

Temos que a transação afigura-se absolutamente incompatível com o regime jurídico tributário porquanto os planos do nascimento, existência e extinção dos tributos são submetidos à edição de atos administrativos da categoria dos vinculados, os quais, pela própria índole, não se compaginam com a liberdade inerente ao instituto da transação, cujo desenho conceptual, como vimos de ver, pressupõe um acordo de vontades, em que o sujeito passivo ativo e sujeito passivo decidem abrir mão de certos direitos com o designio de pôr termo a uma demanda. Deveras, o ato vinculado impõe à Administração a adoção de um único comportamento possível diante de uma situação prefigurada em termos objetivos, segundo preleciona Celso Antônio Bandeira de Mello, donde torna-se inconciliável com a transação (JARDIM, 2008, p. 318).

No mesmo sentido manifesta-se Lima, que considera ser juridicamente inviável que administração fiscal e contribuinte ponham fim a litígios por meio da celebração de acordos que envolvam concessões mútuas, tal como ocorre na transação. O autor entende que tal proposta de solução de controvérsias, prevista nos artigos 156, III, e 171, do CTN, esbarra no princípio da indisponibilidade do interesse público, que, no âmbito fiscal, encontra reflexos no postulado da indisponibilidade do crédito tributário. Veja-se o que o estudioso pensa acerca do instituto da transação tributária:

A transação no direito tributário tem como objetivo terminar o litígio. Também é de ver não haver qualquer viabilidade de concessões mútuas, em face da prevalência do princípio da indisponibilidade do interesse público. O crédito tributário não está sujeito a renúncia parcial ou total pelos agentes responsáveis pelo recebimento, por não se revestir de direito patrimonial de caráter privado, diga-se aqui, um dos elementos essenciais e inafastáveis na figura da transação (LIMA, 2003, p. 9).

E, à guisa de conclusão, o autor complementa:

Depois da análise detalhada sobre a transação, estabelecendo confrontos na aplicabilidade do instituto dentro do Direito Civil e do Direito Tributário, chegamos à conclusão de serem as normas contidas nos arts. 156, III, e 171, do CTN, não eficazes no mundo jurídico tributário, por serem inadequadas e impróprias para aplicabilidade neste tipo de Direito, em face da prevalência da indisponibilidade do interesse público, bem como por não residirem no

Direito Tributário os elementos essenciais e as características existentes no Direito Civil (LIMA, 2003, p. 11).

Constata-se, com base nas transcrições anteriormente colacionadas, que os principais empecilhos apontados por aqueles que se insurgem contra a transação tributária são a ausência de discricionariedade da administração, que exige a cobrança de tributo por força de norma legal, e a consequente indisponibilidade do crédito tributário, que encontra suas premissas na indisponibilidade e na supremacia do interesse público.

No próximo tópico deste trabalho buscar-se-á tecer algumas considerações sobre esses pontos normalmente vistos como barreiras à implantação do modelo de transação tributária no ordenamento brasileiro, analisando-os perante as regras e os princípios vigentes no nosso sistema jurídico.

Para tanto, passar-se-á a examinar o conceito de interesse público e seus desdobramentos para, após, analisar as implicações existentes entre o conteúdo inerente a essa definição e o instituto da transação tributária, que toca temas como a indisponibilidade do crédito tributário, a discricionariedade administrativa e o princípio constitucional da eficiência.

3 CONCEITO DE INTERESSE PÚBLICO

Moreira Neto (2005, p. 9) constata que a convivência numa sociedade civilizada seria impossível caso não houvesse um mínimo de segurança quanto ao respeito e à proteção de certo núcleo fundamental de interesses. Nesse contexto, o Estado, como organização juspolítica da sociedade, declara por meio de lei quais são esses interesses que merecem proteção jurídica, interesses estes que podem ser públicos ou privados.

Bandeira de Mello, todavia, adverte que nem sempre é fácil distinguir essas categorias e estabelecer-lhes os contornos. E, na tentativa de elaborar uma definição de interesse público, pondera:

Ao se pensar em interesse público, pensa-se, habitualmente, em uma categoria contraposta à de interesse privado, individual, isto é, ao interesse pessoal de cada um. Acerta-se em dizer que se constitui no interesse do todo, ou seja, do próprio conjunto social, assim como acerta-se também em sublinhar que não se confunde com a somatória dos interesses individuais, peculiares de cada qual. Dizer isto, entretanto, é dizer muito pouco para compreender-se verdadeiramente o que é interesse público.

Deveras, na medida em que se fica com a noção altanto obscura de que transcende os interesses próprios de cada um, sem se aprofundar a compostura deste interesse tão amplo, acentua-se um falso antagonismo entre o interesse das partes e o interesse do todo, propiciando-se a errônea suposição de que se trata de um interesse *a se stante*, autônomo, desvinculado dos interesses de cada uma das partes que compõem o todo.

Em rigor, o necessário é aclarar-se o que está contido na afirmação de que interesse público é o interesse do todo, do próprio corpo social, para precartar-se contra o erro de atribuir-lhe o *status* de algo que existe por si mesmo, dotado de consistência autônoma, ou seja, como realidade independente e estranha a qualquer interesse das partes. O indispensável, em suma, é prevenir-se contra o erro de, consciente ou inconscientemente, promover uma separação absoluta entre ambos, ao invés de acentuar, como se deveria, que o interesse público, ou seja, o interesse do todo, é “função” qualificada dos interesses das partes, um aspecto, uma forma específica de sua manifestação.

[...]

O que fica visível, como fruto destas considerações, é que existe, de um lado, o interesse individual, particular, atinente às conveniências de cada um no que concerne aos assuntos de sua vida particular – interesse, este, que é o da pessoa ou grupo de pessoas singularmente consideradas –, e que, de par com isto, existe também o interesse igualmente pessoal destas mesmas pessoas ou grupos, mas que comparecem enquanto partícipes de uma coletividade maior na qual estão inseridos, tal como nela estiveram os que os precederam e nela estarão os que virão a sucedê-los nas gerações futuras.

Pois bem, é este último interesse o que nomeamos de interesse do todo ou interesse público. Não é, portanto, de forma alguma, um interesse constituído autonomamente, dissociado do interesse das partes e, pois, passível de ser tomado como categoria jurídica que possa ser erigida irrelatamente aos interesses individuais, pois em fim de contas, ele nada mais é que uma faceta dos interesses dos indivíduos: aquela que se manifesta enquanto estes – inevitavelmente membros de um corpo social – comparecem em tal qualidade. Então, dito interesse, o público – e esta já é uma primeira conclusão –, só se justifica na medida em que se constitui em veículo de realização dos interesses das partes que o integram no presente e das que o integrarão no futuro. Logo, é destes que, em última instância, promanam os interesses chamados públicos.

Donde, o interesse público deve ser conceituado como o interesse resultante do conjunto dos interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da Sociedade e pelo simples fato de o serem (BANDEIRA DE MELLO, 2010, p. 59-61).

Moreira Neto (2005, p. 14), por sua vez, a partir do esforço de traçar um conceito geral para interesse público, assim o define:

O interesse público, legalmente definido como aquele que é posto sob a responsabilidade do Estado e como finalidade de sua ação, não é outro, senão, em síntese, o interesse geral da sociedade, ou, preferindo-se, o bem comum, que, em sua acepção metajurídica, será inspiradora da ação política, que o definirá, discriminadamente, no Direito, para cada sociedade e para cada tempo.

O interesse público revela-se, pois, como o interesse da coletividade, resultante do conjunto de interesses que os cidadãos individualmente têm quando considerados membros da sociedade, e que merece ser perseguido como objetivo, bem como protegido pelo Estado.

4 INTERESSE PÚBLICO PRIMÁRIO X INTERESSE PÚBLICO SECUNDÁRIO

A observação de que a categoria “interesse público” nem sempre se opõe ao interesse privado, mas, ao contrário, é formada pelo conjunto de interesses dos indivíduos pessoalmente considerados como membros da sociedade, tal como ensina Bandeira de Mello, nos conduz à conclusão de que o interesse do Estado nem sempre coincide com o interesse público em essência.

Tal ideia, aliás, é compartilhada por Justen Filho, o qual afirma que o equívoco comum de confundir interesse público com interesse estatal gera um raciocínio circular, a saber: o interesse é público porque atribuído ao Estado, e é atribuído ao Estado por ser público. Como consequência desse pensamento falacioso, ter-se-ia que todo interesse público seria estatal, e todo interesse estatal seria público. Todavia, sustenta o autor, tal concepção é incompatível com a Constituição, não sendo possível definir interesse público a partir da identidade do seu titular, sob pena de inversão lógica e axiológica. Isso porque o Estado Democrático de Direito é instrumento de realização dos interesses públicos, isto é, o interesse público existe antes do Estado, e, justamente por ser considerado importante para a sociedade, é tutelado pelo Estado, responsável por zelar pelo interesse da coletividade (JUSTEN FILHO, 2010, p. 122).

No mesmo sentido já esposado, Justen Filho adverte que o interesse público substancial também não se confunde com o interesse do aparato administrativo, apesar de o Estado, na qualidade de sujeito de direito, poder manifestar certas conveniências ou preferências, de forma parecida com o que ocorre com qualquer sujeito privado (JUSTEN FILHO, 2010, p. 123).

O Estado, assim como os particulares, também constitui uma pessoa que existe e convive no universo jurídico em concorrência com todos os demais sujeitos de direito. Assim, independentemente do fato de ser, por definição, encarregado dos interesses públicos, o Estado pode ter, da mesma forma que as demais pessoas, interesses que lhe são particulares, individuais, e que, tal como os interesses dessas, concebidas em suas meras individualidades, se encarnam no Estado como pessoa (BANDEIRA DE MELLO, 2010, p. 65).

Essas conveniências ou interesses particulares do Estado não podem ser considerados interesses públicos propriamente ditos, eis que não refletem o anseio da coletividade. Daí ser relevante a distinção entre interesse público primário e interesse público secundário.

Entende-se por interesse público primário aquele que se refere à sociedade, isto é, aquele definido com base nas necessidades, nas aspirações, nos valores, nos anseios, nas tendências e nas opções gerados e manifestados numa sociedade (MOREIRA NETO, 2005, p. 557). Por sua vez, entende-se por interesse público secundário

aquele que se refere ao próprio Estado, considerado pessoa moral à qual se imputam direitos e deveres (MOREIRA NETO, 2005, p. 9).

Nas palavras de Bandeira de Mello (MELLO, 2010, p. 99), a diferença entre interesse público primário e interesse público secundário pode ser assim divisada:

Interesse público ou primário [...] é o pertinente à sociedade como um todo, e só ele pode ser validamente objetivado, pois este é o interesse que a lei consagra e entrega à compita do Estado como representante do corpo social. Interesse secundário é aquele que atina tão só ao aparelho estatal enquanto entidade personalizada, e que por isso mesmo pode lhe ser referido e nele encarnar-se pelo simples fato de ser pessoa, mas que só pode ser validamente perseguido pelo Estado enquanto coincidente com o interesse público primário.

Registre-se que tal distinção já está bem consolidada na doutrina italiana, a tal ponto que poucos autores daquele país se preocupam em explicá-la, limitando-se a fazer menção aos conceitos de interesse público primário e secundário, considerados de conhecimento geral. Esse, entretanto, não é o caso de Renato Alessi, professor de direito administrativo da Universidade de Bolonha, que com maestria explica a diferença entre esses dois institutos:

Esses interesses públicos, coletivos, que devem ser satisfeitos pela Administração, não são, note-se bem, simplesmente interesses da Administração entendida como aparelho organizacional autônomo, mas sim aqueles que são chamados de interesses coletivos primários, formados pelo conjunto de interesses individuais prevalentes em uma determinada organização jurídica da coletividade; por outro lado, o interesse do aparelho estatal, se concebido como um interesse desse aparato isoladamente considerado, seria simplesmente um dos interesses secundários que se fazem sentir na comunidade, só podendo ser realizado em caso de coincidência com o interesse coletivo primário, e nos limites dessa coincidência. A peculiaridade da posição jurídica da Administração reside justamente no fato de ela ter como função a realização do interesse coletivo, público, primário.

Ainda que se conceba um interesse, secundário, da Administração enquanto aparelho organizacional autônomo, este só pode ser realizado em vista de sua coincidência com o interesse primário, público (ALESSI, 1974, p. 226-227).

A fim de demonstrar a necessária prevalência do interesse público primário sobre o interesse público secundário, Alessi exemplifica a relação de subsidiariedade existente entre eles explicando que o Estado, considerando suas conveniências particulares, poderia em tese ter interesse de aumentar ao máximo possível os impostos com o objetivo de aumentar sua própria disponibilidade patrimonial. Todavia, anota que o interesse público coletivo (primário) exige que os cidadãos não sejam gravados com uma cobrança de tributos desmesurada, eis que o interesse público substancial consiste em favorecer o bem-estar da sociedade (ALESSI, 1974, p. 227, nota 4).

Tem-se, portanto, que a categoria “interesse público” pode ser subdividida em duas, a depender a quem se refira o dito interesse: à sociedade ou ao aparato estatal. O interesse público primário tem caráter substancial e finalístico. Trata-se do interesse público propriamente dito, delineado com base nas necessidades, nas aspirações, nos valores, nos anseios e nas opções da coletividade, interesse esse que o Estado deve buscar como objetivo, em face de seu papel de tutor dos interesses da sociedade. O interesse público secundário, por sua vez, tem caráter adjetivo e derivado, definido com base nas necessidades organizativas e funcionais do Estado. Tem cunho instrumental, na medida em que só pode ser perseguido pelo Estado quando não colida com o interesse público primário, e tendo como fim último o alcance dos interesses da sociedade.

Atento ao caráter finalístico e instrumental, respectivamente, dos interesses públicos primário e secundário, Moreira Neto (2005, p. 116) propõe a categorização da administração pública como introversa e extroversa. Confira-se:

Para que o Estado possa servir adequadamente à sociedade que o institui, seus órgãos de representação definem, pela atribuição de competências, quais interesses deverão ser por ele satisfeitos, qualificando-os como interesses públicos, passando a ser, por isso, denominados de interesses públicos primários, ou interesses públicos materiais.

As funções desempenhadas pelo Estado e seus delegados para a satisfação desses públicos primários, que se referem às necessidades da própria sociedade, caracterizam as atividades-fim da Administração Pública, que, por referirem-se diretamente aos administrados, conformam a Administração Pública externa, ou extroversa.

Mas, para desempenhá-la, é necessário que o Estado satisfaça seus próprios interesses institucionais, referidos a seus atos, pessoas, bens e serviços, o que desdobra uma nova classe de interesses públicos secundários, ou interesses públicos instrumentais, ou derivados, caracterizando as atividades-meio da Administração Pública que, por se referirem à gestão interna, de seu pessoal, de seus bens, de seus atos e de seus serviços, conformam a Administração Pública interna, ou introversa.

Destarte, enquanto a administração pública extroversa é finalística, atribuída especificamente a cada ente político, obedecendo a uma partilha constitucional, a Administração Pública introversa é instrumental, atribuída genericamente a todos eles.

Destaque-se que tal distinção entre interesse público primário e secundário, que redundaria na diferenciação entre administração pública extroversa e introversa, é relevante para se identificar quais os interesses finais a serem buscados pelo Estado: os interesses da sociedade, ainda que estejam em colisão com suas próprias conveniências.

Registre-se ainda que a distinção entre interesse público primário e secundário não é apenas uma mera construção doutrinária. Ao revés, trata-se de categorização cada vez mais utilizada pelos tribunais pátrios para diferenciar os interesses da sociedade e os interesses do aparato estatal, separação essa necessária para decidir controvérsias que envolvam conflitos de interesses públicos, entendidos estes em seu significado *lato sensu*.

A título exemplificativo, citam-se alguns julgados emanados do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que traçaram a diferenciação entre os interesses públicos primários, que têm conteúdo material e se revestem *a priori* do atributo da indisponibilidade, e os interesses públicos secundários, que têm conteúdo adjetivo e caráter instrumental, sendo, portanto, disponíveis.

No REsp. 303.806,⁶ a Primeira Turma do STJ decidiu que, em ação indenizatória por danos morais promovida em face do Estado, não há necessidade de atuação do *Parquet*, tendo em vista que o ressarcimento pecuniário pleiteado pelo particular afeta o interesse da administração (secundário), mas não o interesse público primário.

6 PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. INTERVENÇÃO DO MINISTÉRIO PÚBLICO EM AÇÃO REPARATÓRIA DE DANOS MORAIS. DESNECESSIDADE.

1. Tratando-se de ação indenizatória por danos morais promovida em face do Estado por abuso de autoridade em face de denúncia promovida pelo Ministério Público, não se impõe a atuação do *Parquet* como custos legis, consoante jurisprudência da E. Corte. (REsp. 327.288/DF, 4ª T., Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJ 17/11/2003; AGRESP 449643/SC, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 28/06/2004; AgRg no REsp. 258.798, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 11/11/2002; REsp. 137.186, Rel. Min. José Delgado, DJ de 10/09/2001).
2. O artigo 82, inciso III, do CPC, dispõe que compete ao Ministério Público intervir: "III – em todas as demais causas em que há interesse público, evidenciado pela natureza da lide ou qualidade da parte".
3. A escorreita exegese da dicção legal impõe a distinção jus-filosófica entre o interesse público primário e o interesse da administração, cognominado "interesse público secundário". Lições de Carnelutti, Renato Alessi, Celso Antônio Bandeira de Mello e Min. Eros Roberto Grau.
3. O Estado, quando atestada a sua responsabilidade, revela-se tendente ao adimplemento da correspondente indenização, coloca-se na posição de atendimento ao "interesse público". Ao revés, quando visa a evadir-se de sua responsabilidade no afã de minimizar os seus prejuízos patrimoniais, persegue nítido interesse secundário, subjetivamente pertinente ao aparelho estatal em subtrair-se de despesas, engendrando locupletamento à custa do dano alheio.
4. Deveras, é assente na doutrina e na jurisprudência que indisponível é o interesse público, e não o interesse da administração. Nessa última hipótese, não é necessária a atuação do *Parquet* no mister de custos legis, máxime porque a entidade pública empreende a sua defesa através de corpo próprio de profissionais da advocacia da União. Precedentes jurisprudenciais que se reforçam, na medida em que a atuação do Ministério Público não é exigível em várias ações movidas contra a administração, como, *v.g.*, só ocorrer, com a ação de desapropriação prevista no Decreto-Lei n. 3.365/41 (Lei de Desapropriação).
5. *In genere*, as ações que visam ao ressarcimento pecuniário contêm interesses disponíveis das partes, não necessitando, portanto, de um órgão a fiscalizar a boa aplicação das leis em prol da defesa da sociedade.
6. Hipótese em que revela-se evidente a ausência de interesse público indisponível, haja vista tratar-se de litígio travado entre o Estado de Rondônia e INSS e o Procurador de Estado Beniamine Gagle de Oliveira Chaves, onde se questiona a reparação por danos morais, tendo em vista ter sido injustamente denunciado pelo crime tipificado no art. 89, da Lei n. 8.666/93.
7. Ademais, a suposta nulidade somente pode ser decretada se comprovado o prejuízo para os fins de justiça do processo, em razão do Princípio de que "não há nulidade sem prejuízo" ("*pas des nullités sans grief*").
8. Recurso especial desprovido.
(Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 303806/RO. Relator Ministro Luiz Fux. Órgão Julgador: Primeira Turma. Data do Julgamento: 22/03/2005. Data da Publicação/Fonte: DJ 25/04/2005, p. 224).

Por ocasião da análise do REsp. 197.586,⁷ o mesmo órgão colegiado reafirmou que não se pode confundir interesse da Fazenda Pública com interesse público, este último referente a toda a sociedade e não apenas ao Estado.

Tem-se, portanto, que a diferenciação entre interesse público primário e secundário tem sido bastante utilizada pela jurisprudência para separar os interesses que se referem à sociedade em geral, que possuem a característica da indisponibilidade, e os interesses que se referem ao aparato estatal, que possuem caráter instrumental, sendo, portanto, disponíveis.

5 INTERESSE PÚBLICO: UMA CATEGORIA PLURAL

Visto o que deve ser entendido por “interesse público”, faz-se mister chamar a atenção para o fato de que não existe um único interesse público. De fato, em uma sociedade plural em que se observam diferentes anseios e necessidades, resta inviável pensar-se em interesse público como algo homogêneo e de simples identificação. Conforme nos alerta Cassese, “não existe o interesse público, mas os interesses públicos, no plural” (CASSESE, 1989, p. 238).

Acerca da impossibilidade de reconhecimento de um único interesse público, Justen Filho (2010, p. 126-127) leciona:

Uma crítica insuperável reside em que a teoria do interesse público pressupõe a existência de um interesse público único, o que representa a desnaturação da realidade social e jurídica.

Quando se afirma que os conflitos de interesse se resolvem por via da prevalência do interesse público, produz-se uma simplificação que impede a perfeita compreensão da realidade. Um simples exemplo permite compreender o problema.

Imagine-se que o aumento do tráfego torne necessária a duplicação de uma rodovia. O congestionamento rodoviário provoca atrasos, acidente e poluição. É inegável a existência de interesse público em promover a duplicação.

Suponha-se, no entanto, que a duplicação acarrete a necessidade de desmatamento de uma área florestal de preservação permanente, de grande valor ecológico. Ou que existam sítios arqueológicos de valor inestimável que serão destruídos em virtude da duplicação da rodovia. Ou que a duplicação exija o deslocamento de grande quantidade de moradores de baixa renda, remetendo-os ao constrangimento de total afastamento do núcleo urbano.

7 DESAPROPRIAÇÃO INDIRETA – MINISTÉRIO PÚBLICO – INTERVENÇÃO – OBRIGATORIEDADE. Não se pode confundir interesse da Fazenda Pública com interesse público. Interesse público é o interesse geral da sociedade, concernente a todos e não só ao Estado.

Na desapropriação indireta inexistente interesse público que justifique a intervenção do "Parquet".
Recurso improvido.

(Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 197586/SP. Relator Ministro Garcia Vieira. Órgão Julgador: Primeira Turma. Data do Julgamento: 23/02/1999. Data da Publicação/Fonte: DJ: 05/04/1999, p. 96).

Seria inquestionável a existência de interesses públicos potencialmente lesados em virtude dessa duplicação.

Ou seja, as situações concretas demonstram a existência de vários interesses públicos, inclusive em conflito entre si. Logo, a decisão a ser adotada não poderá ser fundada na pura e simples invocação do interesse público. Estarão em conflito diversos interesses públicos, todos em tese merecedores de qualificação de supremos e indisponíveis.

Qualquer que seja a teoria adotada acerca de interesse público, é impossível afirmar a configuração de situações simples e homogêneas. Uma das características do Estado contemporâneo é a fragmentação dos interesses, a afirmação conjunta de posições subjetivas contrapostas e a variação dos arranjos entre diferentes grupos. Nesse contexto, a utilização do conceito de interesse público tem de fazer-se com cautela, diante da pluralidade e contraditoriedade entre os interesses dos diferentes integrantes da sociedade.

O trecho transcrito põe em termos claros a dificuldade que se apresenta ao Estado de perseguir o interesse coletivo. É que, além da dificuldade natural de escolher a forma de buscar o bem comum, o que perpassa por uma opção política, existe ainda a dificuldade de se identificar qual interesse público merece prevalecer. Isso porque, em uma sociedade heterogênea, com diversas demandas, os interesses que, analisados separadamente, poderiam ser considerados essenciais à coletividade por vezes se chocam. Exsurge, então, a complicada tarefa de escolher qual desses interesses deve ser sacrificado a fim de que o outro possa ser realizado, tendo sempre como pano de fundo a busca do bem comum.

Exposto esse obstáculo que se apresenta ao Estado na persecução do bem da coletividade, faz-se mister verificar como se resolve o embate entre a pluralidade de interesses coletivos por vezes conflitantes entre si e o princípio da indisponibilidade do interesse público.

6 SUPREMACIA E INDISPONIBILIDADE DO INTERESSE PÚBLICO

O direito público, no qual se inclui o direito tributário, rege-se por princípios, dentre os quais se destacam o da supremacia e o da indisponibilidade do interesse público. O primeiro preceitua que, havendo embate entre o interesse público e o particular, deve prevalecer o interesse público. O segundo, por sua vez, indica a impossibilidade de o administrador, ao seu arbítrio, dispor do interesse coletivo. Acerca do tema, Lopes Meirelles leciona:

Também chamado de princípio da supremacia do interesse público ou da finalidade pública, com o nome de interesse público a Lei 9.784/99 coloca-o como um dos princípios de observância obrigatória pela Administração Pública (cf. art. 2º, *caput*), correspondendo ao “atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competência, salvo autorização

em lei” (art. 2º, parágrafo único, II). O princípio do interesse público está intimamente ligado ao da finalidade. A primazia do interesse público sobre o privado é inerente à atuação estatal e domina-a, na medida em que a existência do Estado justifica-se pela busca do interesse geral. Em razão dessa inerência, deve ser observado mesmo quando as atividades ou serviços públicos forem delegados aos particulares.

Dele decorre o princípio da indisponibilidade do interesse público, segundo o qual a Administração Pública não pode dispor desse interesse geral nem renunciar a poderes que a lei lhe deu para tutela, mesmo porque ela não é titular do interesse público, cujo titular é o Estado, que, por isso, mediante lei poderá autorizar a disponibilidade ou a renúncia (LOPES MEIRELLES, 2010, p. 105).

Gasparini (2008, p. 18), por sua vez, ao tratar do princípio da indisponibilidade pública, ressalta que a administração pública é mera gestora dos interesses coletivos, cabendo à lei o papel de definir eventuais restrições a esse princípio. *Verbis*:

Não se acham, segundo esse princípio, os bens, direitos, interesses e serviços públicos à livre disposição dos órgãos públicos, a quem apenas cabe curá-los, ou do agente público, mero gestor da coisa pública. Aqueles e este não são seus senhores ou seus donos, cabendo-lhes por isso tão só o dever de guardá-los e aprimorá-los para a finalidade a que estão vinculados. O detentor desta disponibilidade é o Estado. Por essa razão, há necessidade de lei para renunciar, para confessar, para relevar a prescrição (RD, 107:278) e para tantas outras atividades a cargo dos órgãos e agentes da Administração Pública. É a ordem legal, afirma Celso Antônio Bandeira de Mello [...] que dispõe sobre essas atividades, possibilitando ou proibindo a disponibilidade dos bens, direitos, interesses e serviços públicos.

De acordo com o princípio da indisponibilidade do interesse público, pois, é vedado ao administrador encarregado de zelar pela coisa pública dispor dos interesses da coletividade a seu bel-prazer. Ao gestor cabe tão somente curar os bens e os interesses públicos de acordo com a finalidade a que estão adstritos.

Todavia, conforme já foi dito, a tarefa conferida ao administrador de concretizar o interesse coletivo não é fácil. Ao revés, existem diversos desafios que se apresentam nesse caminho, dentre eles a dificuldade de se identificar o interesse público a ser perseguido, isso em face da existência de diversos interesses coletivos, que por vezes colidem entre si, de maneira que um não pode prevalecer sem que o outro seja subjugado, ao menos momentaneamente.

Diante desse desafio, cabe ao Estado, por meio de edição de lei, indicar diretrizes acerca de qual interesse público merece preponderar, tendo sempre em vista o bem comum. De fato, faz-se necessário ponderar os valores e as finalidades que circundam os interesses conflitantes a fim de estabelecer qual deles, no contexto analisado, se revela mais importante para a consecução do bem comum. Daí falar-se em relativização do princípio da indisponibilidade do interesse público.

Esclareça-se, desde já, que não se trata da possibilidade de o administrador dispor livremente da coisa pública, mas sim da necessidade de, por vezes, um interesse público ser sacrificado a fim de que outro interesse, também público e com o primeiro conflitante, seja realizado, tudo nos termos da lei.

Acerca do tema da relativização do princípio da indisponibilidade do interesse público, registre-se o ensinamento de Batista Júnior (2007, p. 510):

A indisponibilidade do interesse público não pode ser confundida com a disponibilidade de um interesse público determinado, isto é, a Administração, em prol do melhor interesse público possível, deve atuar nos limites da competência legal que lhe tenha sido outorgada, mesmo que essa atuação redunde no afastamento de determinado interesse público, quando a medida ocasionar o atendimento otimizado do feixe de interesses públicos. Enfim, à luz do princípio da indisponibilidade do interesse público, desde que exista lei que autorize a disposição ou procedimentos de ponderação, como se dá na cláusula setorial autorizativa de transação, a Administração pode dispor de determinado interesse público para fazer prevalecer o atendimento otimizado do feixe de interesses públicos que cabe à máquina pública zelar.

Resta claro, pois, que existem diversos interesses públicos que por vezes se revelam incompatíveis em uma dada situação concreta. Surge a necessidade, então, de ponderar qual interesse coletivo merecerá prevalecer em detrimento do outro. Essa escolha deve ser direcionada com base no disposto em lei e não significa que está autorizado o desvirtuamento do caminho que deve ser buscado pelo Estado, tendo como fim último o bem comum. Revela, tão somente, que a indisponibilidade do interesse público não pode ser confundida com a indisponibilidade de um interesse público determinado, tal como nos adverte Batista Júnior.

7 INDISPONIBILIDADE DO INTERESSE PÚBLICO, CRÉDITO TRIBUTÁRIO E TRANSAÇÃO FISCAL: FIGURAS JURÍDICAS COMPATÍVEIS

Visto o que se entende por interesse público, faz-se mister analisar a interface existente entre esse conceito e o de crédito tributário para, em um segundo momento, examinar a relação do propalado princípio da indisponibilidade do crédito tributário com o instituto da transação tributária.

De acordo com os ensinamentos de Carvalho (2002, p. 361), o crédito tributário “nada mais é que o direito subjetivo de que o sujeito ativo se vê investido de exigir a prestação, enquanto débito, seu contraponto, é o dever jurídico de cumprir aquela conduta”. E complementa o autor:

Nasce o crédito tributário no exato instante em que irrompe o laço obrigacional, isto é, ao acontecer, no espaço físico exterior em que se dão as condutas inter-humanas, aquele evento hipoteticamente descrito no suposto

da regra-matriz de incidência tributária, mas desde que relatado em linguagem competente para identificá-lo (CARVALHO, 2002, p. 360).

Tem-se, portanto, que crédito tributário constitui o direito que União, estados e municípios têm, de acordo com a competência tributária constitucionalmente atribuída, de exigir uma contraprestação pecuniária daquele que pratica o fato descrito na norma como gerador de tributo. Com base em tal análise, resta fácil perceber que o crédito tributário é um bem público que, como todos os bens que pertencem a essa categoria, deve ser empregado com vistas à consecução do interesse público.

Exsurge então a questão: é dado ao Estado dispor do crédito tributário, bem público por natureza? Entende-se que sim, desde que esse ato de disposição tenha previsão expressa em lei e tenha como finalidade atingir um interesse público de caráter primário.⁸

É importante ter em mente que o direito tributário, pelo menos em seu aspecto fiscal, tem cunho instrumental. Legitima-se a atividade estatal de eleger determinados fatos como geradores de tributo e de efetuar sua cobrança justamente para que os valores arrecadados sejam utilizados para satisfazer interesses primários da coletividade. Nas palavras de Paulsen (2008, p. 620): “Tributa-se porque há a necessidade de recursos para manter as atividades a cargo do Poder Público ou, ao menos, atividades que são do interesse público, ainda que desenvolvidas por outros entes”.

Considerando-se esse raciocínio, chega-se à conclusão de que o crédito tributário é um bem público que se enquadra na categoria dos interesses públicos secundários, sendo, portanto, disponível. O interesse do Estado de arrecadar só se justifica como instrumento para atingir interesses públicos primários. Nesse sentido, aliás, Castro e Monteiro (2009, p. 33-34). Confira-se:

Não temos dúvidas, neste ponto, que o crédito tributário encontra-se nas subespécies dos interesses públicos secundários, isto é, relativos à arrecadação da pecúnia necessária ao investimento em interesses públicos primários, tais como educação, saúde, segurança, dentre inúmeros outros. Trata-se, pois, de receita pública derivada, portanto afeta, via de regra, ao juízo arbitral.

Exposto nosso pensamento acerca da possibilidade de disposição do crédito tributário com vistas à consecução de um interesse público primário, faz-se mister reforçar ponto relevante: o Estado administrador não possui discricionariedade para, sozinho, abrir mão do crédito tributário. Nesse sentido, restam plenamente válidas as prescrições dos arts. 3º e 141 do Código Tributário Nacional, dos quais se extrai que a cobrança do tributo é atividade administrativa plenamente vinculada, sendo

⁸ Acerca da possibilidade de dispor do crédito tributário, Dácomo (2008, p. 83) pondera: “A obrigação tributária é um bem dominial, que integra o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público como objeto de direito real de cada uma dessas entidades, não afetado por lei, caracterizando-se como bem patrimonial disponível”.

inviável aos agentes administrativos, ao seu arbítrio, dispor do crédito tributário, sob pena de responsabilidade funcional. Entretanto, o Estado legislador possui competência para dispor do crédito tributário, bem público dominial, caso entenda que essa disposição trará como consequência a realização de um interesse público primário.

Em suma, tem-se que a administração fiscal não pode dispor do crédito tributário se não houver base legal para tanto, eis que cabe ao legislador decidir a melhor forma de atender aos interesses públicos primários, bem como quais desses interesses deverão ser privilegiados. Com base em tais premissas é que se pode afirmar que o crédito tributário é indisponível para o Estado administrador, mas disponível para o Estado legislador. Seguindo esse mesmo raciocínio, conclui-se que, caso seja editada lei que autorize a disposição do crédito tributário, não haverá mais empecilho para que a administração fiscal deixe de cobrá-lo. Logo, não haverá mais que se falar em indisponibilidade do crédito tributário, desde que devidamente observados os parâmetros fixados em lei.

Nesse sentido, cabe colacionar importante lição do professor Machado (2008, p. 1150):

[...] o tributo, como os bens públicos em geral, é patrimônio do Estado. Indisponível na atividade administrativa, no sentido de que na prática ordinária dos atos administrativos a autoridade dele não dispõe. Disponível, porém, para o Estado, no sentido de que este, titular do patrimônio, dele pode normalmente dispor, desde que atuando pelos meios adequados para a proteção do interesse público, vale dizer, atuando pela via legislativa, e para a realização dos fins públicos.

A partir do exposto, tem-se que o crédito tributário é bem público do qual o Estado pode dispor, desde que haja previsão em lei, e que tal ato de disposição seja uma maneira de alcançar um interesse público de caráter primário. Nesse contexto, entende-se que o propalado princípio da indisponibilidade do crédito tributário, desde que corretamente compreendido, não configura um obstáculo à consolidação do instituto da transação tributária no ordenamento jurídico brasileiro. É que o Poder Legislativo pode, por meio da edição de lei, abrir mão de parte do crédito tributário com vistas a atingir interesse público primário.⁹

⁹ Nessa linha, Machado (2008, p. 113) defende que a antinomia apontada por alguns autores entre o art. 3º do CTN, que determina seja o tributo cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, e o art. 171, do mesmo diploma legal, que admite a transação, é apenas aparente. Sustenta o autor que, em se tratando de normas que se encontram na mesma posição hierárquica, o aparente conflito deve ser resolvido pelo critério da especialidade. Nesse esteio, conclui que o art. 171, ao permitir a transação como uma forma de extinção do crédito tributário, contém uma regra especial, aplicável nas hipóteses e de acordo com os limites estabelecidos em lei. É o que se extrai do seguinte trecho de ensaio sobre transação e arbitragem no âmbito brasileiro: “O art. 3º do CTN contém uma prescrição jurídica aplicável à atividade de cobrança do tributo. Diz que essa cobrança há de ser feita mediante atividade administrativa plenamente vinculada. O art. 171, ao admitir a transação como forma de extinção do crédito tributário, contém uma prescrição especial, aplicável apenas aos casos e nas condições que a lei estabelecer. Uma exceção, portanto, à prescrição genérica. [...] Trata-se de exceção razoável, que convive perfeitamente com a regra geral sem de nenhum modo agredi-la”.

À guisa de conclusão deste tópico, cabe colacionar as sábias palavras do ministro Eros Grau (2002, p. 404), o qual leciona que o Estado “[...] inúmeras vezes deve dispor de direitos patrimoniais, sem que com isso esteja a dispor do interesse público, porque a realização deste último é alcançada mediante a disposição daqueles”.

8 DIREITO TRIBUTÁRIO PARTICIPATIVO E TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: EM BUSCA DA EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA E DA PACIFICAÇÃO SOCIAL

O modelo tradicional de solução de controvérsias tributárias, consubstanciado em um Estado imperador, que dita as regras e não abre espaço para o estabelecimento de uma relação consensual entre Fisco e contribuinte, tem demonstrado sinais de incapacidade para resolver os problemas que se apresentam.

Frequentemente os litígios fiscais vão parar nos tribunais administrativos e, depois, são submetidos à apreciação do Poder Judiciário, fazendo com que o impasse perdure durante longos anos, tendo normalmente resultados insatisfatórios tanto para o contribuinte quanto para o Fisco, independentemente de quem (formalmente) ganhe ou perca.

O sujeito passivo, por um lado, vive um quadro de incerteza jurídica que impacta diretamente na forma de aplicação de seu capital. O Estado, de outro turno, além de ter de suportar os custos decorrentes da manutenção da estrutura necessária para se processar o litígio, posterga, por um prazo indefinido, o recebimento de seu crédito, que por vezes nem ocorre, seja porque o resultado do julgamento lhe foi desfavorável, seja diante da dificuldade de alcançar o patrimônio do devedor.

De fato, além dos problemas relacionados diretamente à solução do litígio fiscal, não se pode perder de vista as dificuldades que a Fazenda Nacional enfrenta para tentar receber o crédito tributário que entende devido, ocorrendo, por vezes, de o valor gasto com a movimentação da máquina pública, na busca do patrimônio do devedor, superar o montante do crédito perseguido.

Esse quadro de ineficiência do sistema atual foi retratado em números na Mensagem Interministerial n. 204/2008-MF, de 10/12/2008, encaminhada ao presidente da República, e que acompanha o Anteprojeto de Lei Geral de Transação Tributário. Confira-se seu teor:

Hoje se estima, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que a fase administrativa do processo tributário tenha, em média, uma duração de 04 anos para ser concluída e a fase judicial, 12 anos. Esse fato, somado à ineficácia da execução fiscal dos créditos tributários, explica, em boa medida, o fato de que menos de 1% do estoque da dívida ativa da União de R\$ 400 bilhões de reais ingressa nos cofres públicos a cada ano por essa via, sendo que o percentual do ingresso não ultrapassa a dois vírgula cinco por cento

do estoque (R\$ 9,6 bilhões de reais de arrecadação em 2006), mesmo com as medidas de parcelamento adotadas (REFIS, PAES e PAEX) e com a incorporação dos depósitos judiciais. O estoque da dívida ativa da União, incluída a da Previdência Social, já alcança a cifra de R\$ 600 bilhões de reais e, uma vez incorporado o que ainda está em litígio administrativo, chega-se à impressionante cifra de R\$ 900 bilhões de reais. Esse número representa 1,5 vezes a arrecadação da União de 2006 e, apenas no âmbito da arrecadação federal, cerca de metade do PIB do país.

Vale notar, ainda, que a morosidade na resolução dos litígios tributários produz graves distorções nos mercados, sendo profundamente danoso para a livre concorrência. As sociedades empresariais que honram pontualmente suas obrigações fiscais vêem-se, muitas vezes, na contingência de concorrer com outras que protraem no tempo o pagamento de tributos por meio de discussões administrativas e judiciais meramente protelatórias.

A concretização das medidas previstas no Anteprojeto em comento aumentará a eficácia do sistema arrecadatório nacional. Com efeito, os conflitos tributários serão resolvidos em menor prazo, no máximo em um ano, o que tornará, para o contribuinte, mais vantajosa a transação do que a aposta em longas discussões judiciais.

Assim sendo, a transação traduzir-se-á em uma maior participação do contribuinte na administração tributária, o que implica uma significativa mudança de paradigmas na relação Estado/contribuinte. Para a Fazenda Nacional, a vantagem será a realização imediata de créditos tributários, sem os altos custos do processo judicial, o que, sem dúvida, vem ao encontro do interesse público. Ademais, a adoção desses meios alternativos, a médio prazo, desafogará as instâncias administrativas de julgamento e o Poder Judiciário.

Também é certo que a transação tributária importará em maior segurança jurídica para o contribuinte, bem como no aperfeiçoamento e uniformização da interpretação das normas tributárias no âmbito da Administração Fiscal.

Percebe-se, pois, que o modelo atual de resolução de controvérsias tributárias compromete o princípio constitucional da eficiência e a necessária confiança que os cidadãos devem depositar nas instituições públicas, afastando-se da almejada pacificação social.

Faz-se necessário, portanto, buscar formas alternativas de solução de conflitos fiscais com vistas à consecução do interesse público. É o que nos ensina o professor Godoy (2010, p. 16):

A multiplicação da litigiosidade tributária sugere imaginação institucional e opção por mecanismos que possibilitem a concepção de uma justiça fiscal consensual. Espera-se o consenso em ambiente no qual, em princípio, não haveria espaço para qualquer tentativa de acordo.

[...]

O modelo administrativo-fiscal atual esgota-se na própria seiva. Soluções bem comportadas, a exemplo de ampliação da máquina de cobrança e de uma maior dotação orçamentária para os órgãos de execução do crédito fiscal (entre eles o próprio Judiciário) a par de inexequíveis, mostram-se utópicas e imprestáveis. É que também dependem de dotações orçamentárias generosas, que por sua vez dependem da ampliação da carga tributária, no que se refere aos resultados; isto é, vinculam-se e decorrem, de um imediato aumento nos resultados da cobrança. É, no mérito, a tese do mais do mesmo, na imagem de Joaquim Falcão. Deve-se enfrentar o problema sem meias palavras, anestesia ou açúcar, na recorrente advertência de Roberto Mangabeira Unger (pensador brasileiro que leciona nos Estados Unidos) que nos critica pela falta de imaginação e por nossa reverência e prostração para com o passado.

Nesse contexto, a consolidação do instituto da transação tributária, que reserva espaço para o diálogo e a obtenção de soluções consensuais, parece ser uma boa opção para diminuir o grau de litigiosidade fiscal, com inúmeras vantagens em relação ao modelo atualmente praticado, tais como transparência, celeridade, desburocratização e eficiência nas relações entre o Fisco e o contribuinte.

A busca de um direito tributário participativo, em que o contribuinte não seja visto como mero sujeito passivo da obrigação tributária, parece ser um caminho interessante para superar os desafios que se põem à administração tributária.

Sobre os benefícios da instauração de uma administração coordenativa, em que há maior grau de participação política do cidadão na condução das coisas públicas, Moreira Neto (2000, p. 42-43) pondera:

A consensualidade, pela via da participação política, vem modificando a atuação do Estado na legislação, na administração e na jurisdição, mas é a Administração Pública o campo mais aberto e mais diversificado para medrar o consenso, tanto como método de decisão como de operação.

Como se expôs, a partir da dicotomia império-consenso, a administração pública admite ser exercida tanto pela via da subordinação quanto da coordenação, cabendo ao legislador optar, considerando critérios como eficiência, custo, garantias dos administrados, necessidade de emprego exaustivo da coerção e outros.

A Administração Pública subordinativa é unilateral, hierarquizada e linear, sendo sua manifestação tradicional e praticamente esgotada, enquanto a Administração Pública coordenativa é multilateral, equiordinada e radial, apresentando manifestações sempre novas e em plena expansão.

De modo especial, os tipos de atuação consensual cobrem uma extensa gama, que a legislação pode abrir ao Estado-administrador, desde a forma de intervenções, integrativas, fiscalizadoras ou corretivas à forma de pactos, como os contratos e acordos.

É surpreendentemente rica a justificação da preferência pela via da coordenação na Administração Pública:

- 1º pelo potencial criativo e operativo dos entes da constelação social (colaboração);
- 2º pelo potencial criativo e operativo dos próprios entes da constelação estatal (cooperação);
- 3º pela redução de custos para o Estado e sociedade (economicidade);
- 4º pela simplificação da máquina gestora do Estado (racionalidade);
- 5º pelo reforço da máquina reguladora do Estado (publicização);
- 6º pela renovação das modalidades de prestação de serviços a cargo do Estado (modernização);
- 7º pelo atendimento às demandas reprimidas após o fracasso dos modelos de Estado monoclasa do *Welfare State* e do Socialista (eficiência);
- 8º pela racionalização da atribuição de competência ao Estado (subsidiariedade) e
- 9º pela racionalização da distribuição de competências dentro do Estado (subsidiariedade).

Nesse contexto de busca de um direito tributário mais participativo e de maior eficiência na administração tributária, a efetiva implantação da transação afigura-se um meio para reduzir o desperdício público e contribuir para a formação de órgãos públicos mais céleres, o que vai ao encontro do interesse público. Com efeito, a instalação de uma estrutura contenciosa menos inchada e, conseqüentemente, com maior capacidade de resolver rapidamente as contendas fiscais que não puderem ser resolvidas pela via consensual aumentará a eficiência administrativa e culminará na prestação de um serviço público de maior qualidade.

Entusiasta da transação tributária, Tórres (2003, p. 126) elenca algumas vantagens de sua implementação:

Evitar contenciosos generalizados, desafogar a estrutura judicial, que atualmente só serve para garantir estatísticas de juízes, pela repetição do conteúdo das decisões em tudo e por tudo idênticos, é dever de qualquer legislador comprometido com os valores democráticos e republicanos mais elevados, dando condições ao bom funcionamento das instituições e dos mecanismos de tributação.

Por fim, cabe colacionar lição de Godoy (2010, p. 156), que conclui que a transação tributária é sinal de maturidade democrática. *Verbis*:

A transação tributária é ideia que matiza uma nova relação entre o Fisco e o contribuinte. É exceção, e não regra. Não é discricionária, conta com limites e parâmetros. Não é mecanismo de indução negativa, no sentido de que reduziria o montante voluntariamente recolhido, porque, simplesmente, aplica-se a situações especialíssimas, delicadas, e que exigem soluções que prestigiam a solução e o consenso. A transação tributária é sinal de maturidade democrática.

Em suma, parece que os benefícios da transação tributária superam os possíveis prejuízos que a adoção dessa medida acarretará. O certo é que o modelo atual dá sinais de falência, revelando-se incapaz de resolver o grande volume de controvérsias fiscais que vão parar nos tribunais administrativos e judiciais e demoram longos anos até chegar a um resultado final, muitas vezes insatisfatório para ambas as partes. Faz-se mister, portanto, buscar a construção de um novo paradigma na relação entre Fisco e contribuinte, com maior participação do cidadão na condução da coisa pública. Nesse contexto, a transação tributária apresenta-se como uma alternativa viável e consentânea com o ordenamento jurídico brasileiro, rumo à adoção de um direito tributário mais afinado com as aspirações coletivas.

9 CONCLUSÃO

O modelo tradicional de resolução de controvérsias tributárias demonstra sinais de falência. A experiência revela que o velho sistema baseado em um Estado império, que se limita a ditar regras, não é capaz de resolver a contento os problemas fiscais, tendo ainda como consequência indesejada o abarrotamento da estrutura administrativa e judiciária, com o prolongamento de discussões tributárias durante longos anos. Tal constatação de insuficiência do modelo exige a tomada de medidas imediatas. E a resposta para tal desafio não pode ser buscada simplesmente no aparelhamento estatal.

Nesse contexto, o instituto da transação tributária exsurge como uma alternativa viável para desafogar a estrutura contenciosa do Estado. Baseada no consenso, propõe uma maior participação do contribuinte na condução da administração fiscal.

Registre-se que, ao contrário do que se poderia inicialmente pensar, a transação tributária não é incompatível com o princípio da indisponibilidade do crédito tributário nem com a mitigada discricionariedade da administração, que deve cobrar os tributos mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Isso porque o Estado legislador, na condição de gestor da coisa pública, pode abrir mão de parte do crédito fiscal, bem público dominial, caso entenda que essa medida alcançará um interesse público primário. Ao Estado administrador caberá agir dentro dos parâmetros fixados em lei, sempre tendo em vista a consecução do interesse público. Afinal, como visto, muitas vezes a realização do interesse público depende exatamente da disposição de direitos patrimoniais do Estado.

Além disso, os benefícios que a transação tributária promete proporcionar, tais como a diminuição da litigiosidade fiscal, o desafogamento dos tribunais administrativos e judiciais e o incremento da eficiência administrativa, com consequências diretas na qualidade do serviço público prestado, parecem superar os eventuais prejuízos que a consolidação dessa medida possa ocasionar. Nesse sentido, aliás, cabe lembrar a lição de Machado (2008, p. 88):

Em algumas situações é mais conveniente para o interesse público transigir e extinguir o litígio do que levar este até a última instância, com a possibilidade de restar a Fazenda Pública afinal vencida. Daí a possibilidade de transação. Em casos estabelecidos na lei, naturalmente, e realizada pela autoridade à qual a lei atribuiu especial competência para esse fim.

Percebe-se, pois, que a transação tributária é instituto plenamente consentâneo com o ordenamento jurídico brasileiro, que vai ao encontro do interesse público. Entende-se que sua adoção pode ser um caminho interessante para enfrentar os desafios que se apresentam à administração fiscal, rumo à construção de um direito tributário mais participativo.

REFERÊNCIAS

ALESSI, Renato. **Principi di diritto amministrativo**. 3. ed. Milão: Dotto A. Giuffrè Editore, 1974.

ARAÚJO, Nadja. **Transação tributária**: possibilidade de consenso na obrigação imposta. Porto Alegre: Núria Fabris, 2009.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações administrativas**: um contributo ao estudo do contrato administrativo com mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BEVILAQUA, Clovis. **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado**. Rio de Janeiro: Paulo de Azevedo Ltda., 1950, v. 4.

BRASIL. Decreto n. 737, de 25 de novembro de 1850. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12/09/2011.

_____. Lei n. 1.341, de 31 de janeiro de 1951. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 05/09/2011.

_____. Lei n. 3.071, de 1º de janeiro de 1916. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12/09/2011.

_____. Lei n. 5.172/1966, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 05/09/2011.

_____. Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 05/09/2011.

_____. Mensagem Interministerial n. 00204/2008-MF, de 10/12/2008, encaminhada ao Presidente da República, juntamente com o anteprojeto de lei geral de transação tributária. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431269>>. Acesso em 06/10/2011.

_____. Projeto de Lei n. 5.082/2009. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br>>. Acesso em 06/10/2011.

_____. Projeto de Lei Complementar n. 469/2009. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br>>. Acesso em 06/10/2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 303.806/RO, Relator Ministro Luiz Fux. Órgão julgador: Primeira Turma. Data do Julgamento: 22/03/2005. Data da Publicação/Fonte: DJ, 25/04/2005, p. 224.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 197.586/SP, Relator Ministro Garcia Vieira. Órgão Julgador: Primeira Turma. Data do Julgamento: 23/02/1999. Data da Publicação/Fonte: DJ, 05/04/1999, p. 96.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 1999.

CASSESE, Sabino. **Le basi del diritto amministrativo**. Torino: Einaudi, 1989.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. Direito tributário e arbitragem: uma análise da possibilidade e dos óbices ao juízo arbitral em matéria tributária no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 17, n. 88, p. 18-47, set./out. 2009.

COLOMA, Paula Vicente-Arche. **El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta**. Madrid: Marcial Pons, 2005.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF). **Relatório de gestão 2009**. Disponível em: <<http://www.carf.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 25/10/2011.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). Departamento de pesquisas judiciárias. **Justiça em números**. Brasília: Gráfica do Conselho da Justiça Federal, 2011.

DÁCOMO, Natália de Nardi. **Direito tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária**. São Paulo, 2008. Disponível em: <http://www.sapientia.pucsp.br//tde_arquivos/9/TDE-2008-07-07T07:26:32Z-5874/Publico/Natalia%20De%20Nardi%20Dacomo.pdf>. Acesso em: 10/09/2011.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. São Paulo: Saraiva, 2007, v. 2.

FIGUEIREDO, Paulo Henrique. **A transação tributária como expressão dos direitos do cidadão**. Recife: Bargaço, 2004.

GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo**. 13. ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2008.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

GRAU, Eros Roberto. Da arbitrabilidade de litígios envolvendo sociedades de economia mista e da interpretação da cláusula compromissória. **Revista de Direito Bancário do Mercado de Capitais e da Arbitragem**, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 18, 2002.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 2.

- _____. **Dicionário jurídico tributário**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2008.
- JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 6. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2010.
- LIMA, Manoel Hermes de. A inaplicabilidade da transação no direito tributário. **Informativo Jurídico Consulex**, v. 17, n. 34, p. 8-11, 25 ago. 2003.
- LOPES MEIRELLES, Hely. **Direito administrativo brasileiro**. 36. ed. atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no direito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; BRANCO, Vasco (Org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.
- MARTINS FILHO, Luiz Dias; ADAMS, Luís Inácio Lucena. A transação no Código Tributário Nacional (CTN) e as novas propostas normativas de lei autorizadora. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; BRANCO, Vasco (Org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.
- MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. Campinas: Bookseller, 2003. p. 151, t. XXV.
- NUNES, Pedro. **Dicionário de tecnologia jurídica**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1974, v. 2.
- MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**. São Paulo: Saraiva, 2007.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- _____. **Mutações do direito administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.
- PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008. p. 620.
- RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Mecanismos alternativos na solução de conflitos em matéria tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, Revista dos Tribunais, ano 11, n. 49, mar./abr: 2003.
- RODRIGUES, Sílvio. **Direito civil: dos contratos e das declarações unilaterais da vontade**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, v. 3.
- ROSEMBUJ, Erujimovich. **La transacción tributaria**. Barcelona: Atelier, 2000.

SOUZA, Carlos Alberto Sobral de. Da transação e da indisponibilidade do interesse público. **Revista Jam – Jurídica**. Salvador, ano VI, n. 5, 2001.

TÔRRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 1, n. 2, 2003.

Transparência na aplicação de recursos em obras públicas

Carlos Rafael Menin Simões

Auditor Federal de Controle Externo do
Tribunal de Contas da União (TCU)
Especialista em Finanças Públicas pela Escola
Superior de Administração Fazendária (Esaf)

Romilson Rodrigues Pereira

Auditor Federal de Controle Externo do
Tribunal de Contas da União (TCU)
Mestre em Economia pela Universidade de Brasília (UnB)

Resumo

A transparência na gestão pública é tema que tem adquirido grande relevância no Brasil, assim como os investimentos em obras públicas, em virtude do incremento no nível de investimentos verificados nos anos recentes. Este trabalho tem como objetivo avaliar os instrumentos atualmente existentes relacionados à transparência na aplicação de recursos em obras públicas e verificar se sua utilização tem resultado na gestão transparente desses recursos. Para isso, verificou-se o nível de atendimento desses dispositivos, por meio de um projeto piloto, com dados obtidos de fiscalizações realizadas pelo Tribunal de Contas da União (TCU) no Ministério da Integração Nacional (MI), Departamento Nacional de Obras Contra as Secas (Dnocs) e Companhia do Desenvolvimento dos Vales do São Francisco e do Parnaíba (Codevasf), relativos aos exercícios de 2008, 2009 e 2010. Também foi desenvolvida metodologia visando a estabelecer um índice de transparência com foco na transparência de obras públicas. Os resultados obtidos indicam que a gestão desses recursos não tem sido feita de maneira transparente, à luz dos dispositivos legais estudados, assim como demonstra que existe espaço para que esses órgãos e entidades ampliem seu nível de transparência, com a utilização de instrumentos adicionais, a exemplo dos portais na internet, como forma de fortalecer o controle, em especial o controle social.

Palavras-chave

Transparência. Obras públicas. Controle externo. Controle social.

Abstract

The transparency in public management is topic that is getting great importance in Brazil, as well as investment in public works, due to the increase

in the level of investments seen in recent years. The objective of this study is to evaluate the current existing instruments related to transparency in the application of resources in public works and verify whether its use is resulting in their transparent management. In order to do this, the service level those instruments was verified through a pilot project using data from inspections performed by Tribunal de Contas da União (TCU) in Ministério da Integração Nacional (MI), Departamento Nacional de Obras Contra as Secas (Dnocs) and Companhia do Desenvolvimento dos Vales do São Francisco e do Parnaíba (Codevasf), concerning the financial years 2008, 2009 and 2010. A Methodology was also developed to establish a transparency index focusing on the transparency of public works. The verified results indicate that management of these resources has not been done in a transparent manner, based on legal rules studied, and demonstrate that these organizations and entities can increase their level of transparency using additional tools, such as internet homepages, so as to increase governance, in particular the social control.

Keywords

Transparency. Public works. Governance. Social control.

1 INTRODUÇÃO

A transparência na gestão pública é um tema que adquiriu grande importância no Brasil, em parte após o processo de redemocratização. Com a promulgação da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), houve um inegável aumento da participação dos cidadãos na implementação de políticas públicas e também o fortalecimento das instituições de controle. Segundo Mendes (2009), o princípio da transparência guarda estreita ligação com o fortalecimento democrático. Esse princípio opera em mão dupla: o acesso às informações governamentais que proporciona o princípio da transparência fortalece a

democracia, do mesmo modo que o fortalecimento desta última estimula um maior acesso àquelas informações.

A implementação desse princípio pode ser observada na publicidade dos atos estatais, nos instrumentos de transparência na gestão fiscal, na legislação correlata aos instrumentos de transferência de recursos, dentre outras normas. A transparência é um tema que se insere no âmbito das disciplinas de finanças públicas, principalmente no que tange à gestão fiscal e à governança.

Por sua vez, o tema obras públicas também tem adquirido bastante relevância perante a sociedade, principalmente pelo incremento significativo no montante de recursos destinados a investimentos nos últimos anos, com vistas a reduzir os gargalos de infraestrutura no Brasil e contribuir para o crescimento econômico.

No decorrer deste trabalho, pretende-se responder à seguinte questão (problema de pesquisa): Os instrumentos de transparência atualmente existentes relacionados com a aplicação de recursos em obras públicas permitem concluir que a gestão desses recursos é feita de forma transparente?

Os objetivos deste trabalho são identificar os instrumentos atualmente existentes relacionados à transparência na aplicação de recursos em obras públicas, verificar o nível de atendimento desses instrumentos por órgãos e entidades públicas, desenvolver um índice com vistas a analisar a transparência na aplicação de recursos geridos pelos órgãos e pelas entidades públicas com o intuito de subsidiar a avaliação da gestão dessas entidades e propor novos instrumentos de transparência relacionados à aplicação de recursos em obras públicas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nas obras de direito constitucional e administrativo, o tema transparência está muitas vezes associado ao princípio da publicidade, previsto no art. 37, *caput*, da Constituição da República. Entretanto, alguns autores, a exemplo de Homercher (2009), defendem que a publicidade é apenas um dos aspectos da transparência, que possui um espectro mais amplo, justamente por sua ligação intrínseca com a democracia. O autor destaca ainda que é comum que o termo publicidade remeta à condição de eficácia de atos administrativos.

Não há publicações que tratem especificamente da transparência na aplicação de recursos em obras públicas. Os trabalhos relacionados às obras públicas abordam, principalmente, questões afetas à Lei n. 8.666/1993 (Lei de Licitações e Contratos Administrativos) e ao respectivo procedimento licitatório, orçamento e projeto básico. Isso porque os principais problemas relacionados à fiscalização de obras públicas estão associados aos seus preços (sobrepço e superfaturamento), às deficiências de projetos e à restrição da competitividade nos certames licitatórios.

Os instrumentos de transparência atualmente existentes decorrem dos princípios gerais dos direitos e do arcabouço jurídico, que contemplam normas constitucionais, legais, infralegais, bem como a jurisprudência firmada pelos tribunais pátrios.

2.1 AS NORMAS CONSTITUCIONAIS E O PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA

Segundo Homercher (2009), a Constituição Federal de 1988, além de instituir a República Federativa brasileira, um Estado Democrático de Direito, estabeleceu, como valor supremo, o pluralismo, sendo este um modelo de participação ativa do cidadão no processo decisório de políticas públicas. O referido autor expõe, ainda, que o princípio da transparência, no regime democrático, impõe o amplo acesso do cidadão aos negócios públicos, reservando-se ao segredo um caráter subsidiário, reduzido e descontínuo. O regime democrático tem como característica a possibilidade de o cidadão identificar quem é, como, e de que forma atua o governante. Essa visibilidade dos governantes permite que suas ações sejam fiscalizadas e controladas.

O modelo de regime democrático pressupõe a existência de controle das ações dos governantes, seja por meio do clássico mecanismo de pesos e contrapesos, exercido pelos poderes independentes e harmônicos entre si (Executivo, Legislativo e Judiciário), seja pelo controle social, exercido pelos administrados sobre os governantes, principalmente pelo sufrágio universal. No entanto, ambas as espécies de controle exigem ampla transparência das ações do Estado, pois este, se não se deixa ser visto, dificulta qualquer expediente tendente ao controle de suas ações.

Dentre os instrumentos de transparência previstos na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, destacam-se dispositivos relacionados aos direitos fundamentais (art. 5º, incisos XIV e XXXIII), à administração pública (art. 37, *caput* e § 3º) e também ao orçamento e às finanças públicas (art. 165, incisos I, II e III, e § 3º).

Atualmente, a sociedade passa por uma ampliação dos princípios democráticos, superando a democracia representativa e alçando a um *status* de democracia participativa por meio da ampliação dos canais de comunicação da sociedade com os governantes, utilizando, por exemplo, os institutos das audiências, consultas e chamamentos públicos.

Ao incluir na Constituição da República o art. 37, *caput*, e seu inciso II, buscou-se, notadamente, a ampliação da transparência das ações administrativas, evidenciando-se a possibilidade de controle social das políticas públicas conduzidas pelo Estado, uma vez que o acesso dos usuários aos registros administrativos e às informações sobre atos do governo permite avaliar o processo de formulação dessas políticas.

Especificamente no tocante à aplicação de recursos em obras públicas, o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal estabelece que as obras serão contratadas mediante processo de licitação pública, garantida a isonomia a todos os concorrentes e permitidas apenas as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis ao cumprimento das obrigações. Por sua vez, para a instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente, o poder público exigirá estudo prévio de impacto ambiental, a que dar-se-á publicidade, consoante o art. 225, § 1º, inciso IV, do diploma constitucional.

A eficácia desses dispositivos, relacionados à contratação de obras públicas e ao controle ambiental, dependerá também da transparência que se dará aos processos de licitação e de licenciamento ambiental, permitindo os controles interno, externo e social e a garantia de que os órgãos e as entidades públicas estejam agindo em estrita consonância com preceitos constitucionais. Como se verá adiante, normas infraconstitucionais e legais disciplinaram os referidos dispositivos, abrangendo tratamento específico à transparência desses atos por meio da sua publicidade, da realização de audiências públicas, pela possibilidade de impugnação dos atos ou da realização de representações e denúncias acerca destes.

2.2 NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS E OS INSTRUMENTOS DE TRANSPARÊNCIA

Após a promulgação da Constituição Cidadã, outro marco importante na transparência na gestão pública foi a Lei Complementar n. 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), que estabelece que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente e impõe a obrigatoriedade de que os órgãos e os entes estatais divulguem amplamente os planos, os orçamentos e as leis de diretrizes orçamentárias, as prestações de contas e o respectivo parecer prévio, assim como os resultados da apreciação das contas, julgadas ou tomadas, o relatório resumido da execução orçamentária, o relatório de gestão fiscal, o cumprimento das metas fiscais e das políticas monetária, creditícia e cambial, dentre outros atos.

Essa lei dispõe que a transparência será assegurada também mediante: a) incentivo à participação popular e realização de audiências públicas durante os processos de elaboração e discussão dos planos, da lei de diretrizes orçamentárias e dos orçamentos; b) liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira em meios eletrônicos de acesso público; c) adoção de sistema integrado de administração financeira e controle que atenda a padrão mínimo de qualidade e a padrões mínimos de informações acerca de despesas e receitas.

Além da LRF, outras normas estabelecem a obrigatoriedade de os órgãos e as entidades públicas disponibilizarem informações à sociedade por meio da publicação de informações em periódicos, promoção de audiências públicas, realização de

chamamentos públicos e divulgação de informações em portais na internet criados especificamente para esse fim. Dentre essas normas, algumas têm relevante interesse na gestão de obras públicas, dentre as quais se destacam a Lei n. 8.666/1993, as leis de diretrizes orçamentárias editadas anualmente e a Lei n. 6.938/1981 (Política Nacional de Meio Ambiente).

O art. 3º da Lei n. 8.666/1993 estabelece que a licitação será processada e julgada em estrita conformidade com uma série de princípios básicos, dentre os quais o da publicidade. Nesse sentido, uma série de atos administrativos deve ser publicada, a exemplo dos preços de atas de registro de preços (art. 15, § 2º), relação de compras (art. 16), avisos dos editais das concorrências, das tomadas de preços, dos concursos e dos leilões (art. 21) e resumo dos instrumentos de contratos e seus respectivos aditamentos (art. 61).

Outros dispositivos visam a obter uma maior participação da sociedade, em especial a previsão de audiência pública relativa às licitações ou ao conjunto de licitações simultâneas ou sucessivas superiores ao montante de R\$ 150 milhões, nos termos do art. 39, e o procedimento de licenciamento ambiental, que também contempla a realização de audiência pública, o qual, apesar de não estar previsto explicitamente no texto dessa lei, é condição prévia obrigatória a ser realizada pelo gestor, decorrente da interpretação sistemática dos arts. 6º, inciso IX, e 12, inciso VII, da Lei n. 8.666/1993, com o art. 10 da Lei n. 6.938/1981 e com os arts. 2º e 10, inciso V, da Resolução n. 237/1997 do Conselho Nacional de Meio Ambiente (Conama).

Segundo Justen Filho (2010), a audiência pública como instrumento de publicidade é útil no controle da legalidade e da conveniência das licitações e das contratações administrativas. O autor expõe ainda que sua finalidade é assegurar a transparência da atividade administrativa, permitindo-se ampla discussão do administrador com a comunidade. Porém, não há na lei previsão de subordinação da administração à aprovação dos presentes à reunião pública. Nesse mesmo sentido, o Acórdão n. 1.100/2005-TCU-1ª Câmara.

O art. 44, § 1º, da Lei de Licitações e Contratos Administrativos, veda a utilização de qualquer elemento, critério ou fator sigiloso, secreto, subjetivo ou reservado que possa, ainda que indiretamente, elidir o princípio da igualdade entre os licitantes. Nesse caso, quanto maior o acesso da sociedade aos procedimentos licitatórios, maior a possibilidade de a tentativa de utilização desses fatores vir a ser inibida por meio do controle social.

A Lei de Licitações também estabelece que o projeto básico deverá contemplar o orçamento detalhado do custo global da obra, fundamentado em quantitativos de serviços e fornecimentos propriamente avaliados (art. 6º, inciso IX, alínea “f”), e que as obras somente poderão ser licitadas quando existir orçamento detalhado em planilhas que expressem a composição de todos os seus custos unitários (art. 7º, § 2º, inciso II).

Tais dispositivos possibilitam a elaboração das propostas financeiras dos licitantes e a análise dessas propostas pela administração, bem como a avaliação dos custos das obras pelos órgãos de controle e pela sociedade. A inexistência do detalhamento dos custos é campo fértil para a ocorrência de outras irregularidades, a exemplo de sobrepreço, superfaturamento e desequilíbrio econômico-financeiro do contrato em desfavor da administração.

Outro requisito para se promover a licitação de obras públicas é que o produto dela esperado esteja contemplado nas metas estabelecidas no Plano Plurianual quando sua execução ultrapassar um exercício financeiro. Trata-se de matéria de transparência, pois os planos e os orçamentos públicos são, em sua essência, instrumentos de transparência.

A Lei n. 8.666/1993 estabelece ainda que qualquer cidadão poderá requerer à administração pública os quantitativos das obras e dos preços unitários de determinada obra executada (art. 7º, § 8º), bem como ser parte legítima para impugnar o edital de licitação (art. 41, § 1º), ou para representar aos tribunais de contas e órgãos do sistema de controle interno contra irregularidades na aplicação da Lei de Licitações (art. 113, § 1º). Tais dispositivos constituem-se medidas de controle social cuja eficácia depende da transparência das ações relacionadas às licitações e aos contratos promovidos pela administração e pelo interesse do cidadão em zelar pelo bom cumprimento das políticas públicas.

A legislação ambiental prevê amplitude de acesso às informações relacionadas ao meio ambiente, o que contempla a execução de obras públicas, pois, em geral, tais empreendimentos são causadores de impactos ambientais, notadamente as obras de infraestrutura.

Machado (2010) destaca entre os princípios gerais do direito ambiental os da informação e da participação. O primeiro está previsto em uma série de declarações e convenções internacionais sobre o meio ambiente e visa a permitir que as pessoas tomem posição ou se pronunciem sobre a matéria informada, inclusive podendo agir diante da administração pública e do Poder Judiciário. O segundo caracteriza-se pela criação de canais de participação da sociedade na formulação de políticas públicas, bem como na fiscalização das ações do Estado.

O referido autor expõe que a divulgação prévia de projetos que possam trazer danos ambientais é valorizada como eficiente técnica ambiental, ressaltando que essa publicidade não retira o poder de decisão da administração, mas permite que ela tome suas decisões avaliando as alternativas, uma vez que possibilita conhecer as opiniões daqueles que serão afetados pelo projeto.

O art. 10 da Lei n. 6.938/1981 incluiu, dentre os instrumentos da política ambiental, o licenciamento ambiental. Assim, a construção, a instalação, a ampliação e o funcionamento de estabelecimentos e atividades utilizadoras de recursos ambientais,

considerados efetiva e potencialmente poluidores, bem como os capazes de causar degradação ambiental, dependerão de prévio licenciamento no órgão ambiental competente. Esse instrumento foi regulamentado pelo Conama mediante a expedição de uma série de resoluções.

Por sua vez, a Lei n. 10.650/2003 estabelece que os órgãos e as entidades da administração pública, direta, indireta e fundacional, integrantes do Sistema Nacional de Meio Ambiente (Sisnama), ficam obrigados a permitir o acesso público aos documentos, aos expedientes e aos processos administrativos que tratem de matéria ambiental e a fornecer todas as informações ambientais que estejam sob sua guarda.

Segundo a Resolução Conama n. 9/1987, as audiências públicas têm por finalidade expor aos interessados o conteúdo dos estudos de impacto ambiental e seu respectivo relatório, dirimindo dúvidas e recolhendo dos presentes as críticas e as sugestões a respeito. A publicidade dos estudos e dos relatórios ambientais, bem como a realização de audiência pública também são objeto de regulamentação pela Resolução Conama n. 237/1997.

A realização de obras públicas, especialmente as de grande vulto,¹ geralmente está sujeita ao procedimento de licenciamento ambiental, em especial as obras de infraestrutura, a exemplo de obras de saneamento básico, canais, adutoras, barragens, geração de energia, portos, rodovias, ferrovias. Dessa forma, o procedimento de licenciamento ambiental, devido à publicidade de seus estudos e a realização de audiências públicas, tem-se tornado importante fórum de discussão acerca da realização de obras públicas.

Outras normas de conteúdo relevante para a transparência na gestão de obras públicas no âmbito federal são as leis de diretrizes orçamentárias da União expedidas anualmente. Essas leis têm estabelecido procedimentos de fiscalização e controle dos recursos destinados a obras públicas, os quais têm passado por frequente evolução, por conta do caráter temporário dessas leis, e, dada sua relevância, constituem capítulo específico desses instrumentos legais desde a Lei n. 10.524/2002 (LDO/2003).

Segundo a Lei n. 12.465/2011 (LDO/2012), o Tribunal de Contas da União (TCU) manterá as informações sobre obras e serviços com indícios de irregularidades graves com recomendação de paralisação (IG-P) ou de irregularidades graves com recomendação de retenção parcial de valores (IG-R) atualizadas na sua página na internet (art. 93, § 2º). Essa lei também dispõe, em seu art. 95, *caput*, que a CMO poderá realizar audiências públicas com vistas a subsidiar as deliberações acerca do bloqueio ou do desbloqueio de contratos, convênios, etapas, parcelas ou subtrechos relativos a subtítulos nos quais forem identificados indícios de irregularidades

¹ Este trabalho adota como conceituação de obra de grande vulto aquela trazida pelo art. 10, incisos I e II da Lei n. 11.653/2008 (PPA 2008-2011), quais sejam: os projetos cujo valor total estimado seja superior a R\$ 100 milhões, quando financiados pelo orçamento de investimento das empresas estatais, ou R\$ 20 milhões quando financiados por recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social.

graves. A relação atualizada de obras e serviços com IG-P ou IG-R será divulgada na internet pela CMO.

A LDO também estabelece que os órgãos e as entidades integrantes dos orçamentos fiscal, da seguridade social e de investimento deverão disponibilizar no Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais (Siasg²) e no Sistema de Gestão de Convênios e Contratos de Repasse (Siconv³) informações referentes aos contratos e aos convênios (ou instrumentos congêneres firmados).

Consoante o art. 125 da LDO/2012, o custo global de obras e serviços de engenharia contratados e executados com recursos dos orçamentos da União será obtido utilizando-se composições de custos unitários, previstas no projeto, menores ou iguais à mediana de seus correspondentes no Sinapi,⁴ e para o caso de obras e serviços rodoviários, no Sicro.⁵ A existência de sistemas referenciais de preços de acesso livre ao público é condição necessária para possibilitar a avaliação dos preços de obras públicas não só pelos órgãos de controle, mas também pela sociedade.

Outras normas de destaque relacionadas à transparência na aplicação de recursos em obras públicas são aquelas atinentes à transferência voluntária de recursos entre órgãos e entidades da administração pública federal com órgãos ou entidades públicas ou privadas sem fins lucrativos, a exemplo dos convênios, dos contratos de repasse e dos termos de parceria, uma vez que os respectivos recursos podem estar vinculados à execução de obras públicas. As principais normas que regem a matéria são o Decreto Federal n. 6.170/2007 e a Portaria Interministerial n. 507/2011.⁶

Especificamente no tocante à transparência desses instrumentos, o Decreto Federal n. 6.170/2007 dispõe que as entidades privadas sem fins lucrativos que pretendam celebrar convênio ou contrato de repasse com órgãos e entidades da administração pública federal deverão realizar cadastro prévio no Siconv. Também estabelece que a celebração de convênio ou contrato de repasse com entidades privadas sem fins lucrativos será precedida de chamamento público a ser realizado pelo órgão ou pela entidade concedente, ao qual dar-se-á publicidade, inclusive ao seu resultado, especialmente por intermédio da divulgação na primeira página do sítio oficial do órgão ou da entidade concedente, bem como no Portal dos Convênios.

2 O Siasg é um conjunto informatizado de ferramentas para operacionalizar internamente o funcionamento sistêmico das atividades inerentes ao Sistema de Serviços Gerais (Sisg), quais sejam: gestão de materiais, edificações públicas, veículos oficiais, comunicações administrativas, licitações e contratos, do qual o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (Mpog) é órgão central normativo.

3 O Siconv é um sistema de gestão de instrumentos de transferências voluntárias do governo federal, em plataforma web, no qual são registrados a celebração, a liberação de recursos, o acompanhamento da execução e a prestação de contas de convênios, contratos de repasse e termos de parceria. O sistema é aberto ao público.

4 Sinapi é o Sistema Nacional de Pesquisa de Custos e Índices da Construção Civil, mantido e divulgado, na internet, pela Caixa Econômica Federal e pelo IBGE, disponibilizado em http://www1.caixa.gov.br/gov/gov_social/municipal/programa_des_urbano/SINAPI/index.asp.

5 Sicro é o Sistema de Custos de Obras Rodoviárias, elaborado e mantido pelo Dnit, disponibilizado em <http://www.dnit.gov.br/servicos/Sicro>.

6 Portaria expedida conjuntamente pelos Ministérios da Fazenda, do Planejamento, Orçamento e Gestão e pelo chefe da Controladoria-Geral da União.

Esse decreto dispõe também que a celebração, a liberação de recursos, o acompanhamento da execução e a prestação de contas de convênios, contratos de repasse e termos de parceria serão registrados no Siconv, que será aberto ao público, na internet, por meio de página específica denominada Portal dos Convênios.⁷

O decreto supracitado encontra-se regulamentado atualmente pela Portaria Interministerial n. 507/2011, que estabelece que os atos e os procedimentos relativos à formalização, à execução, ao acompanhamento, à prestação de contas e informações acerca de tomada de contas especial dos convênios e termos de parceria serão realizados no Siconv, e aqueles que não possam ser realizados nesse sistema serão nele registrados.

Ainda de acordo com a Portaria Interministerial n. 507/2011, os órgãos e as entidades da administração pública federal que pretenderem executar programas, projetos e atividades que envolvam transferências de recursos financeiros deverão divulgar anualmente no Siconv a relação dos programas a serem executados de forma descentralizada e, quando couber, os critérios para a seleção do conveniente ou contratado, que será divulgada em até sessenta dias após a sanção da Lei Orçamentária Anual (LOA). Essa portaria também reitera a possibilidade de realização de chamamento público, já previsto no Decreto n. 6.170/2007.

A Portaria Interministerial n. 507/2011 estabelece que a eficácia de convênios, acordos, ajustes ou instrumentos congêneres ficará condicionada à publicação do respectivo extrato no *Diário Oficial da União (DOU)*. Aos atos de celebração, alteração, liberação de recursos, acompanhamento da execução e prestação de contas dos convênios e contratos será dada publicidade no Portal dos Convênios.

Segundo Aguiar et al. (2008), as alterações na forma de processamento das diversas etapas que envolvem os convênios e os instrumentos congêneres, oriundas do Decreto n. 6.170/2007 e das normas que o regulamentaram, buscaram fortalecer os mecanismos de controle e de transparência, mediante a utilização, em larga escala, de sistemas informatizados, em plataforma web, permitindo o acesso de usuários pela internet.

2.3 OUTROS INSTRUMENTOS DE TRANSPARÊNCIA

2.3.1 PORTAIS NA INTERNET

A internet é um ambiente atualmente de grande relevância na transparência da gestão administrativa. Conforme tratado anteriormente, existe uma série de atos administrativos que devem ser disponibilizados na internet, a exemplo do cadastro dos contratos no Siasg, de informações sobre licitações no sítio do governo federal, denominado de Comprasnet, e a operacionalização de transferências voluntárias de recursos por meio do Siconv (Portal dos Convênios).

⁷ Disponível em: <<https://www.convenios.gov.br/portal/>>.

Por sua vez, a execução orçamentário-financeira é disponibilizada no Portal da Transparência⁸ do governo federal. Além desse portal, o Decreto n. 5.482/2005, regulamentado pela Portaria Interministerial n. 140/2006, instituiu as páginas de transparência pública que contemplam a divulgação na internet de dados e informações sobre execução orçamentária, licitações, contratos, convênios, diárias e passagens de todos os órgãos e entidades da administração pública federal na internet.

2.3.2 SISTEMAS REFERENCIAIS DE CUSTOS

Elemento adicional de transparência pública é a disponibilização de acesso ao público dos sistemas referenciais de custos dos órgãos/entidades da administração pública. Além do Sinapi e do Sicro, citados anteriormente, cujo acesso é franqueado, existem outros sistemas mantidos por órgãos e entidades públicas que nem sempre são acessíveis ao público.

2.3.3 PORTAIS DE ACOMPANHAMENTO DE OBRAS E CONTRATOS

Alguns órgãos e entidades públicas estão disponibilizando portais na internet específicos para o acompanhamento de obras e contratos. O conteúdo disponibilizado pelas entidades gestoras desses portais é variável. De modo geral, é permitido fazer consultas, e o órgão público contratante emite informações sobre: objeto, regime e modalidade de licitação, data de celebração do contrato, prazo de execução, valores (inicial e atual), percentual executado, fotografias, dentre outras. Nessa categoria cita-se o sistema Geoobras,⁹ desenvolvido pelo Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso (TCE/MT), o Sistema Integrado de Controle de Obras Públicas (Sicop),¹⁰ *software* desenvolvido pelo governo do Estado de Santa Catarina, e o portal Obrasnet,¹¹ desenvolvido pelo Mpog em parceria com a Caixa Econômica Federal, que disponibiliza informações sobre projetos com recursos do orçamento geral da União.

Existem também portais específicos para as obras relacionadas à Copa do Mundo de 2014. O governo federal lançou o Portal da Transparência da Copa.¹² Esse *site* possibilita consultar os investimentos por tema, por cidade-sede e fazer o *download* da base de dados. Existe também o portal de fiscalização desse evento,¹³ mantido pelo TCU, com responsabilidade pela inserção de dados compartilhada com tribunais de contas estaduais e municipais. No *site* são disponibilizadas informações relativas ao andamento da obra, bem como os relatórios de fiscalização promovida pelos tribunais de contas, nos quais é possível obter-se informações diversas, a exemplo de contratos, achados de auditoria e registros fotográficos. Na mesma linha do Portal

8 Disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br>>.

9 Disponível em: <<http://geoobras.tce.mt.gov.br/cidadao/Default.aspx>>.

10 Disponível em: <<http://www.sicop.sc.gov.br/mapavivo>>.

11 Disponível em: <<http://www.obrasnet.gov.br/obrasnet.asp>>.

12 Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br/copa2014/>>.

13 Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/copa2014>>.

da Transparência da Copa, o governo federal lançou o Portal da Transparência dos Jogos Rio 2016.¹⁴

2.4 O DEVER DE PRESTAR CONTAS, O PROCESSO DE CONTAS E AS FISCALIZAÇÕES EMPREENHIDAS PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS

O dever de prestar contas, no que tange à gestão de recursos públicos, está expressamente consignado no art. 70, parágrafo único, da Constituição Federal de 1988. Tal obrigação constitui ônus de qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumam obrigações de natureza pecuniária.

O raciocínio extraído desse dispositivo é que onde houver bens e recursos públicos existe sujeição ao controle e, conseqüentemente, obrigatoriedade de prestar contas à sociedade. Tal obrigação decorre do regime democrático e do princípio republicano.

A referida carta consignou ao TCU, em seu art. 71, inciso I, a competência para julgar as contas dos administradores e dos demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e as sociedades instituídas e mantidas pelo poder público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário. Tal matéria é disciplinada pela Lei n. 8.443/1992 e regulamentada pela Instrução Normativa TCU n. 63/2010.

Segundo essa instrução normativa, processo de contas é o processo de trabalho do controle externo destinado a avaliar e a julgar o desempenho e a conformidade da gestão das pessoas abrangidas pela jurisdição do TCU. Dessa definição extrai-se que, em consonância com o texto constitucional, a competência de julgamento das contas pelo TCU não se limita apenas aos aspectos de conformidade, mas adentra na avaliação do desempenho da atuação dos gestores públicos.

De acordo com a Instrução Normativa TCU n. 63/2010, a avaliação de desempenho caracteriza-se pela análise da eficácia, da eficiência, da efetividade e da economicidade da gestão em relação a padrões administrativos e gerenciais expressos em metas e resultados negociados com a administração superior ou definidos nas leis orçamentárias, e da capacidade dos controles internos de minimizar riscos e evitar falhas e irregularidades. Por sua vez, a avaliação de conformidade compreende análise da legalidade, da legitimidade e da economicidade da gestão em relação a padrões normativos e operacionais, expressos nas normas e nos regulamentos aplicáveis, e da capacidade dos controles internos de identificar e corrigir falhas e irregularidades.

¹⁴ Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br/rio2016/>>.

Desse modo, com fundamento em sua competência para julgar as contas dos administradores de bens e dos demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos federais, o TCU pode verificar o cumprimento dos normativos relativos à transparência da gestão pública tanto em relação a aspectos de conformidade, avaliando-se a aderência dos responsáveis a essas normas, quanto no tocante ao desempenho, na medida em que o descumprimento sistemático desses normativos evidenciaria a ausência de transparência dos responsáveis pelas unidades jurisdicionadas, em afronta às disposições constitucionais, legais e regulamentares, com prejuízo ao controle estatal e, principalmente, ao controle social, que não dispõe das mesmas prerrogativas e mecanismos de obtenção de informações que os órgãos de controle.

Além dos processos de contas, os tribunais de contas possuem competências constitucionais e legais para realização de fiscalizações nas unidades jurisdicionadas, nas quais também são avaliados aspectos relativos à conformidade e ao desempenho. Especificamente no caso de obras públicas, essas avaliações são feitas, predominantemente, por meio de fiscalizações, cujo processo de trabalho difere daquele realizado no âmbito dos processos de contas.

A realização de auditorias e inspeções de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial pelo TCU está prevista no art. 71, inciso IV, da Constituição Federal de 1988. Por sua vez, a fiscalização da aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres encontra amparo no inciso VI desse mesmo artigo. Tais dispositivos fundamentam a competência do TCU para fiscalizar atos, contratos e quaisquer instrumentos relativos à transferência voluntária de recursos da União, o que abrange a fiscalização de obras executadas com recursos federais. Essa avaliação pode se dar sobre o aspecto da conformidade ou do desempenho, ou de ambos.

De acordo com o art. 41 da Lei n. 8.443/1992, para assegurar a eficácia do controle e para instruir o julgamento das contas, o Tribunal efetuará a fiscalização dos atos de que resulte receita ou despesa. Segundo o roteiro de auditoria de conformidade do TCU, as conclusões de uma fiscalização devem indicar o impacto dos achados nas contas dos órgãos/entidades fiscalizados. Isso demonstra a interface existente entre os processos de contas e os de fiscalização.

Nas fiscalizações de obras públicas exercidas pelo TCU são executados procedimentos relacionados à avaliação da transparência na aplicação de recursos em obras públicas sob o aspecto da verificação de conformidade, em especial relacionados às leis orçamentárias, à legislação ambiental, às normas de transferência de recursos mediante convênio ou aos instrumentos congêneres, à regularidade do procedimento licitatório e dos contratos administrativos. O resultado dessas verificações pode ser utilizado de forma sistematizada, de modo que permita seu uso como critério de avaliação da gestão dos órgãos/entidades jurisdicionados no processo anual de tomada/prestação de contas.

3 DESENVOLVIMENTO DO ÍNDICE DE TRANSPARÊNCIA DE OBRAS PÚBLICAS

Como tratado anteriormente, existe uma série de normativos relacionados à transparência de recursos aplicados em obras públicas. Em uma análise de conformidade, o desrespeito a qualquer desses regulamentos resultaria, conseqüentemente, em irregularidade, por se tratar de prática de ato de gestão ilegal.

Por sua vez, o descumprimento dessas normas, reiterada e sistematicamente, poderia levar à conclusão de que, quanto aos aspectos operacionais, os responsáveis pelos órgãos/entidades jurisdicionados estariam afrontando o princípio da transparência, dificultando o controle de sua gestão (interno, externo e social) e, eventualmente, trazendo prejuízo à eficiência e à efetividade das políticas públicas. Isso porque a aferição da eficiência requer o pleno conhecimento dos recursos despendidos e dos resultados obtidos pelo administrador público. Também com relação à efetividade, é necessário conhecer os efeitos das políticas sobre a população-alvo, o que ocorre mediante o conhecimento dos dados e das informações produzidos e disponibilizados pelos responsáveis pelas políticas públicas.

Nesse sentido, é importante que a avaliação das contas, das obras, dos órgãos, dos programas e das políticas públicas contemple também uma avaliação da transparência, da confiabilidade, da integridade, da atualidade e da qualidade das informações fornecidas.

Entretanto, embora a relevância desse tema seja evidente, especialmente para contribuir com o fortalecimento do controle social, a elaboração de um índice de transparência, com dados quantitativos, utilizando inferências estatísticas, encontraria grande dificuldade pelo fato de as amostras provenientes das fiscalizações serem muito pequenas em relação ao universo de obras e contratos da administração pública. Desse modo, a avaliação da relevância da amostra e, por conseguinte, a utilização de um modelo estatístico de distribuição que representasse a população em análise restaria prejudicada. Soma-se a isso o fato de a amostragem utilizada pelo TCU não ser aleatória, mas sim baseada em critérios estabelecidos em lei e nas normas de auditoria, tais quais: histórico de irregularidades, materialidade, relevância, risco, regionalização do gasto.

Essa limitação não impede a realização de uma avaliação qualitativa, considerando exclusivamente os dados constantes das obras fiscalizadas pelo TCU. Isso porque a seleção de obras fiscalizadas pelo TCU leva em consideração como um dos critérios as dotações orçamentárias constantes da LOA. Com isso, de maneira geral, as obras selecionadas enquadram-se na conceituação de obras de grande vulto. Nesse contexto, constatado que os órgãos e as entidades públicas não mobilizam esforços de transparência para seus principais projetos, não é de se esperar que o façam para os projetos menos relevantes.

O desenvolvimento de metodologia para aferição de transparência de órgãos e entidades públicas, ainda que de forma qualitativa, pressupõe o conhecimento acerca dos dados a serem obtidos. Uma vez que a metodologia será aplicada com dados de fiscalização de obras públicas, o documento orientador será a matriz de planejamento de fiscalização de obras e os possíveis achados. Os dados, por sua vez, serão obtidos dos acórdãos das respectivas fiscalizações de obras.

Outros aspectos devem ser considerados. Todo achado de auditoria incide sobre um objeto, que geralmente corresponde a um contrato, a um edital ou a um projeto. Logo, o componente objeto deverá compor o referido índice. Conforme exposto anteriormente, os instrumentos de transparência geralmente estão associados às questões relacionadas às áreas de orçamento público, transferências de recursos, meio ambiente, licitação e contratos. O mesmo ocorre com os respectivos achados.

Tais áreas, por sua vez, incidem sobre objetos distintos. A área de orçamento público está mais relacionada a procedimentos executados no programa de trabalho (PT). A área de meio ambiente pode estar associada à obra como um todo, ou a segmentos distintos da obra, a depender de como foi conduzido o procedimento de licenciamento ambiental, ou seja, pode estar relacionada a um único contrato ou a mais de um.

Por conta dessas questões, vislumbrou-se que o índice seja composto de parcelas relacionadas às áreas supracitadas, com a seguinte disposição:

Quadro 1 – Relação entre área (questão de auditoria) e objeto

Área	Objeto (prioritário)
Orçamento público	PT
Transferência de recursos	Convênio ou instrumento congêneres
Meio ambiente	Obra, complexo de obras, contrato (a depender do caso concreto)
Licitação/contrato	Editais ou contratos

Fonte: elaboração do autor

Definido isso, outra questão que vem à tona é a representatividade de cada área. Um empreendimento fiscalizado, em geral, está associado a um PT e a um único procedimento de licenciamento ambiental, porém pode conter vários contratos, os quais também podem ter sido objeto de licitações distintas. Em tese, o PT teria um peso superior ao de um único contrato ou licitação.

Outro modo de tratar a representatividade seria por meio da classificação das irregularidades adotadas pelo TCU (IG-P, IG-R, IG-C¹⁵ e OI¹⁶). Assim, as áreas que

15 De acordo com o art. 91, § 1º, inciso VI, da Lei n. 12.465/2011 (LDO/2012), classifica-se como indícios de irregularidades graves que não prejudiquem a continuidade (IG-C) aqueles indícios que, embora gerem citação ou audiência do responsável, não atendam à conceituação de IG-P ou IG-R.

16 A classificação OI significa “outras irregularidades”, adotada para os achados de auditoria decorrentes de irregularidades formais que não ensejem a realização de audiência do responsável.

denotam achados mais relevantes teriam um peso maior, a exemplo dos contratos e das licitações no tocante à ausência de detalhamento dos orçamentos ou da área de meio ambiente quanto à ausência de licença ambiental (há casos em que essa irregularidade é classificada como IG-P).

No escopo deste trabalho optou-se pela adoção de procedimento simplificado, atribuindo para todos os objetos a mesma representatividade, ou seja, o peso (ponderação) de cada área será proporcional ao número de objetos fiscalizados, não se levando em consideração a classificação da irregularidade.

Por fim, propõe-se separar a avaliação dos quesitos relacionados aos aspectos legais daqueles relativos aos instrumentos de transparência não previstos em lei. Isso porque a utilização pelos órgãos e pelas entidades dos aspectos é compulsória, sendo sua inobservância uma irregularidade. A adoção dos instrumentos de transparência, uma vez que não são obrigatórios, pode constituir boa prática de gestão. Ademais, se forem considerados em conjunto, os efeitos positivos daqueles não previstos em lei poderiam, falsamente, anular os efeitos da inobservância das normas pelos órgãos/entidades. Assim, serão propostos dois índices independentes: o primeiro com base nos aspectos legais, e o segundo com base em instrumentos adicionais de transparência.

3.1 ÍNDICE RELATIVO AOS QUESITOS LEGAIS (ÍNDICE I)

Por definição, a unidade adotada será o percentual. Será atribuído o valor de 100% aos órgãos/entidades em que não se encontre qualquer irregularidade. À medida que achados de auditoria relacionados à deficiência de transparência forem apontados, o percentual decrescerá proporcionalmente à quantidade de objetos fiscalizados. A formulação proposta para o índice relativo aos quesitos legais é a seguinte:

$$I' = 1 [X_a + X_b + X_c + X_d + X_e] \quad (1)$$

onde:

I' = índice relativo aos quesitos legais;

X_a = parcela do índice relativo ao orçamento público;

X_b = parcela do índice relativo às transferências voluntárias de recursos;

X_c = parcela do índice relativo ao meio ambiente;

X_d = parcela do índice relativo às licitações;

X_e = parcela do índice relativo aos contratos.

Cada parcela é representada por dois fatores:

$$X_n = X_n \times X'_n \quad (2)$$

onde:

n = indica a área (orçamento público, transferência de recursos, meio ambiente, licitações ou contratos);

K = fator de ponderação de cada área;

X' = parcela que considera o efeito do somatório de achados de determinada área em relação à quantidade total possível de achados da área.

O fator de ponderação K serve para permitir a análise conjunta de todas as áreas, sendo obtido por meio da seguinte equação:

$$Kn = \frac{N_n}{\sum_{i=a}^e N_i} \quad (3)$$

onde:

N_n = quantidade de objetos verificados em determinada área;

N_i = somatório de objetos verificados na auditoria.

Por sua vez, X' é obtido pela seguinte equação:

$$X'_n = \frac{A_n}{Q_n \times N_n} \quad (4)$$

onde:

A_n = quantidade de achados de determinada área;

Q_n = quantidade de quesitos (procedimento ou possível achado de auditoria) aplicados em determinada área;

N_n = quantidade de objetos verificados em determinada área.

Compilando-se as equações e promovendo-se as simplificações possíveis, tem-se:

$$I' = 1 - \left\{ \frac{N_n}{\sum_{i=a}^e N_i} \left[\frac{A_a}{Q_a} + \frac{A_b}{Q_b} + \frac{A_c}{Q_c} + \frac{A_d}{Q_d} + \frac{A_e}{Q_e} \right] \right\} \quad (5)$$

onde:

I' = índice relativo aos quesitos legais;

A = quantidade de achados de determinada área;

Q = quantidade de quesitos (procedimento ou possível achado de auditoria) aplicados em determinada área;

N_i = somatório de objetos verificados;

- a = parcela do índice relativo ao orçamento público;
- b = parcela do índice relativo às transferências voluntárias de recursos;
- c = parcela do índice relativo ao meio ambiente;
- d = parcela do índice relativo às licitações;
- e = parcela do índice relativo aos contratos.

3.2 ÍNDICE RELATIVO AOS INSTRUMENTOS DE TRANSPARÊNCIA ADICIONAIS (ÍNDICE II)

O estabelecimento de um índice com base nos instrumentos de transparência adicionais é matéria subjetiva, pois os critérios a serem escolhidos são bastante amplos e dependem do objetivo que se pretende alcançar. Para os fins deste trabalho, optou-se por propor um índice baseado nas informações encontradas nos portais da internet dos órgãos e das entidades avaliados, pois esse canal de informação é o que possibilita amplo acesso aos interessados. Os dados requeridos relacionam-se com obras públicas e abrangem as etapas do projeto (a partir da viabilidade): licitação, contratação e execução.

Foram escolhidos 18 critérios distribuídos em quatro áreas: a) informações acerca dos empreendimentos; b) informações sobre licitações; c) sistemas de custos; d) acompanhamento de obras. Procurou-se evitar a seleção de parâmetros cuja disponibilização já esteja prevista nos grandes sistemas gerenciais do governo federal, a exemplo do Siasg e do Comprasnet, por se entender que a avaliação já estaria compreendida no outro índice apresentado. Entretanto, as informações relativas aos avisos de licitação, aos editais e aos contratos foram mantidas como critério, pois sua disponibilização no *site* específico do órgão/entidade constitui clara ampliação da transparência.

No Quadro 2 apresentam-se os parâmetros adotados e os critérios de avaliação selecionados. A disponibilização de todas essas informações em um único *site*, com acesso irrestrito a qualquer pessoa, contribuiria para o controle social. Informações a respeito de estudos, projetos, licenças, orçamento-base, documentos constantes do procedimento licitatório (relatórios, pareceres, impugnações, atas, etc.) e, principalmente, os preços contratados são de difícil obtenção na internet. Editais e contratos são mais acessíveis, principalmente nos grandes portais do governo federal.

Quadro 2 – Parâmetros e critérios adotados para o índice relativo aos instrumentos de transparência adicionais

Área	Parâmetros	Críticos de avaliação
Informações acerca dos empreendimentos	Síntese do empreendimento	Informações técnicas, resumos, etc.
	Estudos e projetos (viabilidade, EIA/RIMA, projetos básico e executivo)	Disponibilização dos documentos
	Licenças, outorgas, alvarás	Disponibilização dos documentos
Divulgação de licitações	Avisos	Informações
	Editais	Disponibilização dos documentos
	Anexos do edital	Disponibilização dos documentos
	Projeto básico	Disponibilização dos documentos
	Orçamento-base (sintético)	Disponibilização dos documentos
	Orçamento-base (composições)	Disponibilização dos documentos
	Procedimento licitatório	Disponibilização dos documentos: questionamento, atas, relatórios, recursos, impugnações, pareceres
Sistema referencial de custos próprio	Existência	n/a
	Acesso ao público	Sintético
		Analítico
Atualização	Disponibilização de preços atualizados (pesquisa de mercado)	
Sistema de acompanhamento de obras	Existência	n/a
	Atualização	Periodicidade
	Contratos e aditivos	Disponibilização dos documentos
	Preços contratados	Disponibilização da planilha dos serviços contratados com os respectivos preços

Fonte: elaboração do autor

Assim como no índice referente aos quesitos legais, não serão adotados pesos diferenciados para cada um dos parâmetros avaliados. A nota máxima atribuída será 100% para o órgão/entidade que satisfizer todos os parâmetros elencados. A pontuação máxima de cada critério de avaliação é 1/18, que corresponde a 5,56%.

4 AQUISIÇÃO DE DADOS PARA O PROJETO PILOTO DOS ÍNDICES DE TRANSPARÊNCIA DE OBRAS PÚBLICAS¹⁷

4.1 INTRODUÇÃO

Foram obtidos dados relativos à fiscalização de obras públicas realizadas pelo TCU nos exercícios de 2008, 2009 e 2010 no Ministério da Integração Nacional (MI), no Departamento Nacional de Obras Contra as Secas (Dnocs) e na Companhia de Desenvolvimento dos Vales do São Francisco e do Parnaíba (Codevasf). Neste trabalho não foram consideradas as despesas efetuadas por meio de convênio ou outro instrumento congêneres. As informações selecionadas são concernentes a obras e empreendimentos dos seguintes tipos: adutoras; barragens e açudes; canais; e irrigação.

Para cálculo do Índice I foram utilizados dados das fiscalizações específicas realizadas pelo Tribunal nesses órgãos e entidades, selecionando-se as irregularidades relacionadas à transparência apontadas em cada fiscalização. A amostra contemplou 26 fiscalizações.

No exercício de 2008, foram selecionados sete empreendimentos, sendo seis do Dnocs e um do MI. Foram identificados 22 achados de auditoria, dos quais quatro se relacionavam à deficiência de transparência.

No exercício de 2009, foram selecionados nove empreendimentos, sendo quatro do Dnocs, dois do MI e três da Codevasf. Foram identificados 38 achados de auditoria, dos quais seis se relacionavam à deficiência de transparência.

No exercício de 2010, foram selecionados dez empreendimentos, sendo cinco do Dnocs, três do MI e dois da Codevasf. Foram identificados 31 achados de auditoria, dos quais sete se relacionavam à deficiência de transparência.

Para cálculo do Índice II utilizaram-se os dados obtidos em consulta aos portais dos três órgãos/entidades.

5 RESULTADOS DA APLICAÇÃO DO ÍNDICE DE TRANSPARÊNCIA DE OBRAS PÚBLICAS¹⁸

No exercício de 2008, das sete obras da amostra, três apresentaram irregularidades relativas à deficiência de transparência, ou seja, 42,86%. Nos exercícios de 2009 e 2010 essa relação foi de quatro para nove e de cinco para dez, respectivamente, resultando nos percentuais de 44,44% e 50,00%. Uma vez que tais irregularidades vêm sendo constatadas desde o primeiro exercício em análise (2008), era de se esperar

¹⁷ Os dados completos podem ser acessados em <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2509407.PDF>>.

¹⁸ Os dados completos podem ser acessados em <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2509407.PDF>>.

que nos exercícios posteriores, como consequência das determinações e dos alertas emanados pelo TCU, assim como a aplicação de sanções, ocorresse um decréscimo significativo dessas ocorrências, o que não foi observado.

No Quadro 3 apresenta-se a sistematização dos achados de auditoria em análise. Os achados de natureza semelhante, relativos ao detalhamento insuficiente do orçamento da licitação ou do contrato, foram agregados.

Do exame desse quadro, percebe-se que a maior quantidade de ocorrências decorre de irregularidades relativas a deficiências no orçamento, as quais representam 64,71%.

Quadro 3 – Consolidação das irregularidades relativas aos exercícios de 2008, 2009 e 2010

Área	Descrição do achado de auditoria	Ocorrências
Orçamento público	Ausência de Programa de Trabalho específico para a obra	1
Meio ambiente	Ausência de licenças ambientais de âmbito estadual e local	1
Meio ambiente	Obra em andamento com Licença Prévia ou de Instalação vencidas	1
Licitação	Falhas relativas à publicidade do edital de licitação	2
Orçamento (licitação/contrato)	a) O orçamento não é acompanhado das composições de todos os custos unitários de seus serviços no edital/contrato/aditivo; ou b) presença, no orçamento da licitação, dos itens mobilização, desmobilização e manutenção, e administração de escritório das obras como despesas indiretas; ou c) falta de detalhamento das composições dos custos unitários de serviços na planilha orçamentária da licitação; ou d) deficiência na apresentação das informações constantes da planilha orçamentária do edital/contrato/aditivo; ou e) itens instalação/manutenção de canteiros e mobilização/desmobilização não se encontram detalhados no custo direto da obra.	11
Contrato	Ausência de cadastramento de contrato no Siasg	1
Total		17

Fonte: elaboração do autor

No Quadro 4 apresenta-se o resumo da aplicação do Índice I.¹⁹

¹⁹ Os dados completos podem ser acessados em <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2509407.PDF>>.

Quadro 4 – Resumo da aplicação do Índice I

Órgão/entidade	Área	2008				2009				2010			
		Quesito	Achados	Objetos	Índice I	Quesito	Achados	Objetos	Índice I	Quesito	Achados	Objetos	Índice I
Dnocs	Orçamento Público	3	1	6	3	0	4	3	0	3	0	5	98,30%
	T transferência de recursos	3	0	0	3	0	0	3	0	3	0	0	98,30%
	Meio ambiente	8	0	6	8	0	4	8	1	8	1	5	98,30%
	Licitação/contrato	11	3	7	11	1	6	11	2	11	2	8	98,30%
	Índice I	96,81%				99,35%				98,30%			
MI	Orçamento Público	3	0	1	3	0	2	3	0	3	0	3	93,05%
	T transferência de recursos	3	0	2	3	0	0	3	0	3	0	0	93,05%
	Meio ambiente	8	0	1	8	0	1	8	0	8	0	1	93,05%
	Licitação/contrato	11	0	8	11	0	4	11	13	11	13	13	93,05%
	Índice I	100,00%				100,00%				93,05%			
Codevasf	Orçamento Público	-	-	-	3	0	3	3	0	3	0	2	96,95%
	T transferência de recursos	-	-	-	3	0	1	3	0	3	0	0	96,95%
	Meio ambiente	-	-	-	8	1	3	8	0	8	0	2	96,95%
	Licitação/contrato	-	-	-	11	6	15	11	2	11	2	7	96,95%
	Índice I	-				96,95%				98,35%			

Fonte: elaboração do autor

No que concerne ao índice relativo aos aspectos legais (Índice I), o MI atingiu o índice de 100% nos exercícios de 2008 e 2009, o que indica que não foi registrada nenhuma irregularidade no tocante à deficiência de transparência. O mesmo não ocorreu com os demais órgãos. Porém, no exercício de 2010, o MI apresentou os piores índices, em virtude de achado relacionado à ausência de detalhamento das composições de custos de 13 contratos originados de um procedimento licitatório ocorrido em 2007, cujas irregularidades foram apontadas no exercício de 2010. Entretanto, nos editais posteriores analisados pelo Tribunal, a partir do exercício de 2010 não foi constatada deficiência de transparência. Assim, esse resultado, embora negativo, reflete a prática de ato de gestão ilegal que pode ter sido corrigida pelo MI em suas novas licitações.

Uma análise pouco cuidadosa dos dados constantes do Quadro 4 pode levar à falsa conclusão de que os órgãos e as entidades analisados possuem padrões elevados de transparência. Entretanto, da forma como o índice foi formulado, valores inferiores a 100% não são desejáveis, uma vez que representam a inobservância das normas que regem a matéria. Desse modo, qualquer valor inferior a 100% constitui ilegalidade e, por sua vez, pode sujeitar os responsáveis à aplicação de sanções pela prática de ato de gestão ilegal.

No anexo “A” apresenta-se a aplicação do Índice II. Os resultados foram os percentuais de 52,82%, 40,92% e 30,58% para Codevasf, MI e Dnocs, respectivamente. Observa-se que o melhor resultado foi o da Codevasf, que se deve principalmente ao fato de essa entidade divulgar todos os documentos dos procedimentos licitatórios em seu *site* (edital, anexos, projetos, orçamento, composições de preços unitários, atas, questionamentos, impugnações, relatórios, recursos, pareceres, etc.), medida de transparência que poucos órgãos atualmente adotam.

O MI, por sua vez, saiu-se melhor nos critérios relacionados à divulgação de estudos, pareceres, licenças e outros relativos ao Projeto de Integração do Rio São Francisco com as Bacias do Nordeste Setentrional (Pisf). Ressalte-se que enquanto todas as fiscalizações examinadas do MI se referem a um único empreendimento, o Pisf, o Dnocs e a Codevasf possuem um número maior de empreendimentos fiscalizados, resultando em uma gestão documental mais complexa (programas de trabalho, licenças, outorgas, procedimentos de licenciamento ambientais distintos).

Em relação ao Índice II, o resultado demonstra que os órgãos e as entidades analisados podem melhorar a disponibilização de informações à sociedade, tornando mais legítimo o procedimento de formulação e execução de políticas públicas e fortalecendo o controle social em benefício de toda a sociedade.

6 CONCLUSÃO

Da análise empreendida pode-se concluir que a gestão dos recursos aplicados em obras públicas não é feita de forma transparente. Verificou-se que os órgãos e as entidades sequer cumprem os normativos que estabelecem a obrigatoriedade de detalhamento dos orçamentos previamente à realização de licitação, o prévio licenciamento ambiental, o cadastro dos contratos no Siasg e outros dispositivos.

No que se refere à disponibilização de informações na internet, verificou-se que esses órgãos e entidades estão longe de possibilitar o amplo acesso dos cidadãos às informações realmente importantes para fortalecer o controle social, ainda incipiente no Brasil. Isso porque a divulgação das informações existentes nos grandes portais do governo federal não é suficiente para atingir esse objetivo. É necessário divulgar os orçamentos, as composições de preços unitários, os preços contratados, os projetos e outros documentos relevantes das licitações relativas às obras de grande vulto executadas no Brasil.

Desse modo, conclui-se que os dados disponibilizados pelas instituições públicas, ao menos aqueles examinados neste trabalho, não são suficientes para que a sociedade avalie se a gestão dos recursos aplicados em obras públicas é realizada de forma regular e eficiente. Para que esse objetivo seja alcançado, devem-se ampliar as informações disponibilizadas, especialmente no que concerne às obras de grande vulto.

Quanto aos objetivos específicos deste trabalho, conclui-se que as instituições públicas examinadas não atingiram o nível de 100% do índice desenvolvido, percentual que representaria o pleno atendimento dos normativos que atualmente regem essa matéria. As principais irregularidades em obras públicas referem-se a problemas de projeto e ao detalhamento dos orçamentos, sendo este último por vezes associado à ocorrência de sobrepreço, superfaturamento e desequilíbrio econômico-financeiro em desfavor da administração.

Foi também desenvolvido um índice de transparência que permitiu comparar os resultados das três instituições após sua padronização, uma vez que as amostras eram distintas (quantidade de fiscalizações, contratos e outros). Entretanto, o referido índice, ao adotar ponderação baseada unicamente na quantidade de objetos e ao atribuir o mesmo peso para todos os quesitos avaliados, distorceu os resultados, na medida em que sugere, por exemplo, que a utilização de orçamentos não detalhados ou a inexistência de licença ambiental têm a mesma relevância que a ausência da publicação de um aviso de edital no *Diário Oficial da União*. Logo, essa questão dos pesos dos quesitos avaliados merece uma discussão mais ampla, o que não foi objeto proposto neste trabalho.

Quanto à proposição de novos instrumentos de transparência, a criação de um portal com informações específicas para obras de grande vulto, em ambiente web, com acesso livre, e que disponibilizasse as informações relativas a estudos, projetos,

licenças, pareceres técnicos, licitações, orçamentos, composições de custos, contratos, preços contratados seria instrumento ampliador da transparência na aplicação de recursos em obras públicas.

Por fim, não obstante este trabalho ter atingido os objetivos, sugere-se:

- i) individualizar os achados de auditoria constantes do roteiro de auditoria de obras do TCU relacionados com a transparência na aplicação de recursos em obras públicas, permitindo a extração imediata de informações gerenciais acerca desse tema;
- ii) em futuros estudos, avaliar a possibilidade de estabelecer pesos diferenciados para os tipos de achados relativos à transparência na aplicação de recursos em obras públicas, utilizando critérios de relevância, bem como a relação existente entre esses achados e outros mais graves, a exemplo do sobrepreço e do superfaturamento;
- iii) incentivar a discussão acerca da criação de um portal de transparência específico para obras de grande vulto, em ambiente web, com acesso livre, que disponibilize informações mais detalhadas do que aquelas atualmente disponibilizadas nos grandes portais do governo federal; e
- iv) avaliar a qualidade e a fidedignidade das informações contidas nos grandes sistemas gerenciais do governo federal que contemplem informações relacionadas à aplicação de recursos em obras públicas, a exemplo do Siasg e do Siconv.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Ubiratan et al. **Convênios e tomadas de contas especiais**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

BRASIL. Conselho Nacional de Meio Ambiente. Resolução n. 9, de 3 de dezembro de 1987. Dispõe sobre a realização de Audiências Públicas no processo de licenciamento ambiental. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 5 jul. 1990.

_____. Conselho Nacional de Meio Ambiente. Resolução n. 237, de 19 de dezembro de 1997. Dispõe sobre a revisão e complementação dos procedimentos e critérios utilizados para o licenciamento ambiental. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 22 dez. 1997.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, de 5 de outubro de 1988.

_____. Decreto Federal n. 5.482, de 30 de junho de 2005. Dispõe sobre as normas relativas às transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 1º jul. 2005.

_____. Decreto Federal n. 6.170, de 25 de julho de 2007. Dispõe sobre as normas relativas às transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 26 jul. 2007.

_____. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 5 maio 2000.

_____. Lei n. 6.938, de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 2 set. 1981.

_____. Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 17 jun. 1992.

_____. Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 22 jun. 1993.

_____. Lei n. 10.524, de 25 de julho de 2002. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária de 2003, e dá outras providências.

_____. Lei n. 10.650, de 16 de abril de 2003. Dispõe sobre o acesso público aos dados e informações existentes nos órgãos e entidades integrantes do Sisnama. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 11 abr. 2003.

_____. Lei n. 11.653, de 7 de abril de 2008. Dispõe sobre o Plano Plurianual para o período 2008/2011. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 8 abr. 2008.

_____. Lei n. 12.465, de 12 de agosto de 2011. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2012, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 15 ago. 2011.

_____. Ministérios do Planejamento, Orçamento e Gestão, da Fazenda, e do Controle e da Transparência. **Portaria Interministerial n. 140**, de 16 de março de 2006. Disciplina a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da administração pública federal, por meio da rede mundial de computadores – internet, e dá outras providências.

_____. Ministérios do Planejamento, Orçamento e Gestão, da Fazenda, e do Controle e da Transparência. Portaria Interministerial n. 507, de 24 de novembro de 2011. Regulamenta o Decreto n. 6.170/2007. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 28 nov. 2011.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 1.100/2005-TCU-1ª Câmara**. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>>.

_____. Tribunal de Contas da União. **Instrução Normativa n. 63**, de 1º de setembro de 2010. Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei n. 8.443, de 1992.

HOMERCHER, Evandro T. **O princípio da transparência e o direito fundamental à informação administrativa**. Porto Alegre: Padereus, 2009.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos**. São Paulo: Dialética, 2010.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2010.

MENDES, Gilmar Ferreira. Arts. 48 a 59. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Org.). **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

ANEXO - Aplicação do Índice II

Área	Parâmetros	Critérios de avaliação	MI (%)	Dnocs (%)	Codevasf (%)
Informações acerca dos empreendimentos	Síntese do empreendimento	Informações técnicas, resumos, etc.	5,56	5,56	5,56
	Estudos e projetos	Disponibilização dos documentos: viabilidade, EIA, Rima, projetos básico e executivo	1,00 ¹	0,00	0,00
	Licenças, outorgas, alvarás	Disponibilização dos documentos e dos pareceres que o subsidiaram	5,56	0,00	0,00
Divulgação de licitações	Avisos	Informações	5,56	5,56	5,56
	Editais	Disponibilização dos documentos	5,56	5,56	5,56
	Anexos do edital	Disponibilização dos documentos	5,56	0,00	5,56
	Projeto básico	Disponibilização dos documentos	0,00	0,00	5,56
	Orçamento-base	Disponibilização do orçamento sintético	5,56	0,00	5,56
		Disponibilização das composições de preços unitários	5,56	0,00	5,56
	Procedimento licitatório	Disponibilização dos documentos: questionamento, atas, relatórios, recursos, impugnações, pareceres	1,00 ²	0,00	5,56
Sistema referencial de custos próprio	Existência	n/a	0,00	5,56	5,56
	Disponibiliza o acesso livre na internet	Sintético	0,00	5,56	0,00
		Analítico	0,00	0,00	0,00
	Atualização	Disponibilização de preços atualizados (pesquisa de mercado)	0,00	2,78 ³	0,00
Sistema de acompanhamento de obras	Existência	Disponibilização de acesso livre na internet	0,00	0,00	0,00
	Atualização	Periodicidade	0,00	0,00	0,00
	Contratos e aditivos	Disponibilização dos documentos	0,00	0,00	2,78 ⁴
	Preços contratados	Disponibilização da planilha dos serviços contratados com os respectivos preços	0,00	0,00	0,00
TOTAL			40,92	30,58	52,82

Fonte: elaboração do autor

Notas:

¹ Recebeu apenas 1/5 da nota, pois disponibiliza apenas o Rima na internet.

² Recebeu apenas 1/5 da nota, pois disponibiliza apenas os questionamentos e suas respostas.

³ Recebeu apenas 1/2 da nota, pois a atualização tem periodicidade e não disponibiliza os critérios e os procedimentos utilizados para fins de atualização.

⁴ Recebeu 1/2 da nota, pois, embora disponibilize informações acerca do contrato, não disponibiliza os respectivos termos e seus aditivos.

