



# Cadernos de Finanças Públicas

Número 14

Dezembro 2014

A capacitação e a gestão por competências como ferramenta para o desenvolvimento institucional da administração fazendária no âmbito da Receita Federal do Brasil

Anna Carla Duarte Chrispim e Washington Torres

A controvérsia acerca da incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre embarcações e aeronaves

Líria Kédina Cuimar de Sousa e Moraes e Phelippe Toledo Pires de Oliveira

Admissão temporária no Brasil: diagnóstico e desafios

Cristiano Morini; Liziane Angelotti Meira; Luiz Henrique Travassos Machado e Rosaldo Trevisan

A Lei de Newcomb-Benford como critério de seleção amostral no processo de auditoria fiscal

Alexandra da Silva Vieira

Como o Plano Interno pode ser utilizado para monitorar a despesa orçamentária do governo federal

André Luiz Sant'Ana Ferrari

Evolução do gasto e do financiamento da Educação nos municípios brasileiros de 2003 a 2012

Jaime Crozatti; Michelle Ferreira Brito; Vinicius Macedo de Moraes; Albiros Ferreira de Lima Junior e Leandro Nascimento Lima

Implantação do sistema de custos no governo federal: percepção da maturidade das setoriais de custos

José Marilson Martins Dantas e Jaime Crozatti

Mensurando o mercado de compras governamentais brasileiro

Cássio Garcia Ribeiro e Edmundo Inácio Júnior

Mudanças estruturais na economia brasileira e seus impactos sobre as emissões de gases de efeito estufa

Fernando Antônio Ribeiro Soares; Leopoldo Costa Junior; Alexandre Campos Gomes de Souza e Edson Rodrigo Toledo Neto

Recompensas positivas como mecanismo de incentivo ao *compliance* tributário

Antonio Lopo Martinez

*Tax expenditure* e direito fundamental à liberdade

Einstein Almeida Ferreira Paniago

Zona Franca de Manaus: quanto estamos pagando?

Maurício Brilhante de Mendonça

Ministério da Fazenda

Escola de Administração Fazendária – Esaf



# Cadernos de Finanças Públicas

---

Número 14

Dezembro 2014

ISSN 1806-8944

Cad. Fin. Públ.	Brasília	n. 14	p. 5-412	dez. 2014
-----------------	----------	-------	----------	-----------

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*

Danúzia Queiroz

Fabiano Gama

Patrícia Jacob

*Editoração eletrônica e capa*

Luís Henrique de Alcântara e Souza Castro

---

Cadernos de finanças públicas / Escola de Administração  
Fazendária. – n. 14 (dez. 2014). – Brasília : Esaf, 2000-  
Anual

ISSN 1806-8944

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

CDD 336.005

---

*Os conceitos e as 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 capacitação e a gestão por competências como ferramenta para o desenvolvimento institucional da administração fazendária no âmbito da Receita Federal do Brasil .....5**  
Anna Carla Duarte Chrispim  
Washington Torres
- 2 **A controvérsia acerca da incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre embarcações e aeronaves ..... 69**  
Líria Kédina Cuimar de Sousa e Moraes  
Phelippe Toledo Pires de Oliveira
- 3 **Admissão temporária no Brasil: diagnóstico e desafios ..... 103**  
Cristiano Morini  
Liziane Angelotti Meira  
Luiz Henrique Travassos Machado  
Rosaldo Trevisan
- 4 **A Lei de Newcomb-Benford como critério de seleção amostral no processo de auditoria fiscal..... 139**  
Alexandra da Silva Vieira
- 5 **Como o Plano Interno pode ser utilizado para monitorar a despesa orçamentária do governo federal ..... 169**  
André Luiz Sant 'Ana Ferrari
- 6 **Evolução do gasto e do financiamento da Educação nos municípios brasileiros de 2003 a 2012 ..... 201**  
Jaime Crozatti  
Michelle Ferreira Brito  
Vinicius Macedo de Moraes  
Albires Ferreira de Lima Junior  
Leandro Nascimento Lima
- 7 **Implantação do sistema de custos no governo federal: percepção da maturidade das setoriais de custos..... 221**  
José Marilson Martins Dantas  
Jaime Crozatti

8	Mensurando o mercado de compras governamentais brasileiro .....	265
	Cássio Garcia Ribeiro	
	Edmundo Inácio Júnior	
9	Mudanças estruturais na economia brasileira e seus impactos sobre as emissões de gases de efeito estufa .....	289
	Fernando Antônio Ribeiro Soares	
	Leopoldo Costa Junior	
	Alexandre Campos Gomes de Souza	
	Edson Rodrigo Toledo Neto	
10	Recompensas positivas como mecanismo de incentivo ao <i>compliance</i> tributário .....	327
	Antonio Lopo Martinez	
11	<i>Tax expenditure</i> e direito fundamental à liberdade.....	343
	Einstein Almeida Ferreira Paniago	
12	Zona Franca de Manaus: quanto estamos pagando? .....	379
	Mauricio Brilhante de Mendonça	

# A capacitação e a gestão por competências como ferramenta para o desenvolvimento institucional da administração fazendária no âmbito da Receita Federal do Brasil

**Anna Carla Duarte Chrispim**

Mestre em Direito Público, procuradora da Fazenda Nacional, Diretora da Escola de Administração Fazendária (Esaf) de Minas Gerais e professora da Pontifícia Universidade Católica (PUC)/Minas.

**Washington Torres**

Especialista em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV), Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB), chefe da Divisão de Gestão de Pessoas da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil (RFB) – 6ª Região Fiscal.

## Resumo

*A gestão por competência firma-se como tendência no âmbito das organizações privadas e públicas a partir dos anos 1980. Esse fenômeno está relacionado com os novos desafios que tais organizações passam a enfrentar dos anos 1970 em diante. Com a edição do Decreto nº 5.707, em 2006, que instituiu a Política Nacional de Desenvolvimento de Pessoal (PNDP), os órgãos que integram a Administração Pública Federal, no âmbito do Poder Executivo, tiveram de aplicá-la ao processo de capacitação e desenvolvimento de seus servidores. O objetivo deste trabalho é buscar uma recuperação histórica da evolução desse modelo, com especial atenção para o caso da Administração Pública Federal no Brasil. No artigo, após contextualizadas as reformas pelas quais o Estado passou a partir dos anos 1980, serão analisados o desenvolvimento do conceito de competências, da gestão por competências e o processo de incorporação dela como um modelo que possibilita a integração de diversos processos da área de gestão de pessoas. Após essa digressão, será brevemente descrita a evolução da política de capacitação dos agentes públicos no Brasil pós-constitucional, bem como as dificuldades encontradas nesse percurso, além do papel reservado às escolas de governo, inclusive à Escola de Administração Fazendária (Esaf). Por fim, será descrito o projeto de implementação da PNDP na Secretária da Receita Federal do Brasil (RFB).*

## Palavras-chave

*Competência. Gestão por competências. Capacitação e desenvolvimento. Política Nacional de Desenvolvimento de Pessoal. Escola de governo. Esaf. Receita Federal do Brasil.*

## Abstract

*Competence management has become a trend within the private and public organizations from the 80's. This phenomenon is related to new challenges these organizations have to face from the 70's onwards. With the enactment of the Decree nº 5707 in 2006, which established the National Policy Personnel Development (PNDP), the Federal Public Administration, under the Executive Power, had to apply it to the servants training and development process. The purpose of this article is to draw a historical overview of the evolution of this model, with special attention to the case of the Federal Public Administration in Brazil. After contextualizing the reforms the State went through from the eighties, the development of the competence and the management competence concepts will be analyzed, as well as the process of incorporating the management competence as a model that enables integration of various processes of the area of people management. After this tour, the evolution of public servants training policy in the post-constitutional Brazil will be briefly described, besides the difficulties encountered in this route, and the role reserved for government schools, including the School of Finance Administration (ESAF). Finally, the implementation of the PNDP project in the Brazilian Federal Revenue (RFB) will be described.*

## Keywords

*Competence. Competence management. Training and development process. National Development Policy Staff. Government schools. Federal Revenue Service.*

## CONSIDERAÇÕES INICIAIS

“Mas minha competência foi comprada a todos custos, caminhou com os pés da idade.” Riobaldo Tatarana (ROSA, 2005, p. 57).

Em *Grande Sertão: Veredas*, Riobaldo Tatarana narra sua vida para alguém. Narra com especial atenção o que observava em diversos líderes de bando

com quem conviveu: Medeiro Vaz, homem que não gastava as palavras e nunca perdia guerreiro; Joca Ramiro, grande homem príncipe, político, de porte lúcido, olhar bom e mandante; Zé Bebelo, inteligente, valente, zureta, *arvoado*, criatura de confusão. Todos esses líderes serviram de inspiração a Riobaldo na caminhada que ele faria até conquistar a competência para também se tornar um chefe de jagunços.

Competência é o que se tem a oferecer. Saber o que se tem a oferecer e como empregar essa oferta da melhor forma é o tema sobre o qual aqui se fala – gestão de competências.

O objetivo deste artigo é induzir uma reflexão sistemática sobre uma significativa mudança nos modelos de gestão de pessoas na esfera mundial, que vem atingindo fortemente o setor público no Brasil: a gestão por competências. Trata-se de um trabalho histórico-descritivo cujo desenvolvimento ocorrerá mediante: 1) a breve análise da evolução dos modelos de gestão estatal no mundo e no Brasil; 2) o relato do início da implementação da gestão por competências no Brasil mediante a Política Nacional de Desenvolvimento de Pessoal (PNPD); e 3) a descrição da introdução dessa política em um órgão de natureza fazendária, de circunscrição nacional, de reconhecida excelência e complexidade: a Receita Federal do Brasil.

A excelência do referido órgão vem sendo reconhecida, ao longo dos últimos anos, por instituições públicas e privadas<sup>1</sup> que, não obstante identifiquem o amadurecimento de tantos outros órgãos e entidades da Administração Pública brasileira, têm concedido à RFB reiterados atos de reconhecimento, especialmente na área de desburocratização do atendimento eletrônico entre o cidadão e o governo.<sup>2</sup>

A complexidade da estruturação do órgão desconcentrado, territorial e materialmente, em 569 unidades e a dimensão de seu corpo funcional, composto por cerca de 28 mil servidores públicos, arregimentados mediante concurso público e distribuídos em quatro grandes carreiras, também ganha especial peso na escolha do objeto de investigação (EZEQUIEL, 2014, p. 182 e 183).

---

1 A trajetória de excelência do órgão vem sendo revelada ao longo de sua existência, mediante o reconhecimento pelos seus pares, pela sociedade e por instituições que têm se dedicado à apuração do desempenho de órgãos e entidades públicas ou privadas no atendimento à sociedade. Invoca-se, a título de exemplo, as principais premiações auferidas pelo referido órgão nos últimos 20 anos: todas as edições do Prêmio Hélio Beltrão, de 1996 a 2000; Prêmio da Cúpula Mundial da Sociedade de Informação das Nações Unidas 2003; prêmios *i-Best* nas categorias Júri Popular e Oficial, de 2000 a 2006; Prêmio Desburocratização Eletrônica – FIRJAN-FGV, em 2005; Prêmio Enap de Inovação na Gestão Pública, em 2006; ICP Brasil, em 2011; além dos prêmios do CIAT – *Inter-American Center of Tax Administration*, de 2011 a 2013.

2 Nesse sentido, pode-se também registrar a busca da excelência da instituição na superação de seus próprios parâmetros. Isso fica claro na análise dos sucessivos relatórios de gestão publicados – ao menos nos últimos 10 anos – disponíveis na rede mundial de computadores em *links* com a raiz <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/auditorias/arquivos-e-imagens/2011/rg/rg-srrf09-ex2011.pdf>>. O estudo cuidadoso de tais relatórios – alguns de apresentação consolidada, outros apresentados por cada uma das regiões fiscais – dá notícia de que, ao menos, em gênero, a instituição – que se encontra sujeita a um rígido controle de medição, ancorado em um mapa estratégico estruturado, sob a metodologia do Balance Score Card (BSC) – vem cumprindo e superando suas metas de resultados, de processos internos e de gestão de pessoas e recursos. Vide mapa disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/SRF/PlanejAdminTribAduaneira/Image/MapaEstratRFB.png>>.



Tal complexidade também se manifesta na diversidade dos processos de trabalho geridos pela RFB: da coleta de dados à investigação; da segurança da informação do contribuinte à segurança das informações da instituição; do controle da arrecadação à cobrança e garantia do crédito tributário; do controle aduaneiro à atividade extrafiscal de regulação de consumo e mercado; da educação e interação com o cidadão-contribuinte à detecção e à repressão de atividades ilícitas, dentre as quais a sonegação, o tráfico e a lavagem de dinheiro (EZEQUIEL, 2014, p. 163-183).

Outros dois aspectos que singularizam o órgão e induzem a sua inclusão no recorte deste trabalho, além da sua natureza fazendária que autoriza a discussão do tema em um periódico voltado às finanças públicas: a) uma estrutura e uma cultura organizacional fortemente ancorada nos ideais de legalidade, neutralidade e na racionalidade técnica do modelo weberiano<sup>3</sup> que hoje migra para um paradigma dialógico;<sup>4</sup> e b) o fato de que o acesso à grande maioria dos cargos que compõem seu corpo funcional<sup>5</sup> é permitido a profissionais de diversas áreas de formação (v.g., Direito, Engenharia, Contábeis, Biologia, Belas Artes, Medicina, Física, Filosofia, dentre outras) – o que pode configurar-se como um facilitador na implantação da gestão por competência. Tal ponto será brevemente visitado no correr deste trabalho e aprofundado em futuras incursões sobre o tema.

Para que seja possível atingir o objetivo proposto, pretende-se tecer um pano de fundo que permita identificar o entorno globalizado no qual o tema se situa, especialmente sob os aspectos socioeconômicos e político-administrativos. Pretende-se também verificar como tais aspectos se relacionam com os modelos de gestão estatal e com a vaga de reformas que, em vários quadrantes do mundo, atingiram o Estado e, por consequência, a Receita Federal do Brasil, demandando o desenvolvimento de novas competências da organização e de seus agentes.

Em seguida, busca-se abordar o surgimento do conceito de competências na teoria da administração e a sua incorporação, como ferramenta nuclear, em processos de gestão de pessoas de diversas organizações produtivas, inclusive estatais. Tal abordagem visa recuperar o marco histórico-teórico<sup>6</sup> no qual se ancorou o Decreto nº 5.707, de 23 de fevereiro de 2006, que determinou a aplicação da gestão por competência na implementação da Política Nacional de Desenvolvimento de Pessoal, no âmbito federal.

3 *Vide* arquivo disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/arquivos-e-imagens/codigodeconduta>>.

4 Essa tendência é apontada por Vieira e Martins (2012) e expressa em repetidos pronunciamentos oficiais do coordenador-geral de Atendimento e Educação Fiscal da Receita Federal do Brasil, Antônio Henrique Lindemberg Baltazar (2013 e 2014). Ver também aspectos da Portaria-RFB nº 896, de 18 de abril de 2012.

5 Apenas para os cargos da carreira de analista técnico administrativo, do Plano Especial de Cargos do Ministério da Fazenda (PECFAZ), houve a restrição de titulação nas áreas de Pedagogia, Contabilidade, Administração, Engenharia e Arquitetura para cargos específicos.

6 Neste sentido, importantíssima a recuperação da obra de Horton (2002) que será ampliada no corpo do artigo.

Em terceiro, pretende-se levantar as condições de implementação do modelo de gestão por competências diante do marco regulatório das funções públicas, estruturado pela Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB).

Só após a descrição histórica e a recuperação desses insumos teóricos é que se passa à descrição do processo evolutivo da capacitação e do desenvolvimento de pessoas nos quadros da Receita Federal do Brasil, no período pós-constitucional, bem como à descrição de alguns dos desafios que ela tem enfrentado na implantação da gestão por competências.

Busca-se, com isso, traçar um panorama que permita o registro crítico dessa trajetória e dos instrumentos usados para trilhá-la, bem como iniciar a prospecção de outros instrumentos que se possam ser úteis para o pleno atingimento dos objetivos propostos pela legislação de regência, especialmente pela PNDP.

## 1 ANOS 1970: O MUNDO E O ESTADO EM CRISE

Neste seguimento, com a brevidade imposta pelos limites da proposta, procura-se contextualizar o tema a partir da descrição de alguns eventos sociopolíticos e econômicos ocorridos desde a década de 70 que, em razão da globalização, afetaram diretamente a gestão e a educação corporativa, inclusive a pública, no mundo todo, ainda que em intensidade, dimensões e tempos distintos.

De 1950 a 1973, a economia mundial cresceu num ritmo sem precedentes e em tal magnitude que esses anos passaram a ser denominados “Era de Ouro”. Esse crescimento decorreu não só da criação de um novo tipo de ordem internacional liberal – fundada em códigos explícitos e racionais de comportamento amplamente difundidos por instituições de cooperação (OCDE, FMI, Banco Mundial e GATT) –, mas também da implementação de políticas propositalmente direcionadas à promoção de elevados níveis de demanda, de emprego e do reconhecimento do potencial de crescimento da oferta nos países avançados (MADDISON, 2001, p. 22).

Isso só foi possível em razão da constituição de um consenso social a respeito do papel do Estado. Nos termos desse consenso, o Estado possuía três dimensões imbricadas: i) a econômica, caracterizada pela adesão à política keynesiana justificadora da intervenção estatal; ii) a social, fundada na implantação conceitual do *welfare state*; e iii) a político-administrativa, relativa à estruturação e ao funcionamento interno do Estado, com o fortalecimento do modelo burocrático weberiano, fundado na neutralidade e na racionalidade do aparato governamental (ABRUCIO, 1997, p. 6).

Contudo, a partir dos anos 1970, esse Estado se sujeitou a uma sucessão interminável de crises. Primeiro, veio a crise do petróleo, em 1973, seguida de um processo de aceleração inflacionária grave, inclusive nos países avançados. Em 1979, sobreveio a segunda crise do petróleo. Nos anos 1980, eclodiu a crise da dívida externa na América Latina e, na década de 1990, vieram o colapso dos preços dos ativos

japoneses e a desintegração da União Soviética (MADDISON, 2001, p. 23, 130 e 131). Por conta de tais eventos, as condições que propiciaram os *anos de ouro* erodiram, e o consenso construído em torno do papel do Estado começou a ser objeto de fortes questionamentos.

Guardadas as proporções, os tempos e os ritmos adequados, o Brasil acompanhou o mundo – com alguns tropeços locais.<sup>7</sup> Primeiro, cresceu vigorosamente – sempre com altos e baixos, períodos de crescimento acelerado e de recessão – mas, tal como o mundo, depois dessas sucessivas crises, não mais conseguiu recuperar os níveis de crescimento anteriores (BACHA; BONELLI, 2012, p. 1).<sup>8</sup>

## 1.1 A ONDA REFORMISTA DO ESTADO

A crise econômica instalada na Inglaterra – que criou condições para a vitória dos conservadores na Grã-Bretanha, em 1979, e dos republicanos nos Estados Unidos, em 1980 – fez com que fosse reescrito o consenso social sobre o papel do Estado no mundo ocidental, dando início a uma onda reformista que atingiria outros países mais ou menos desenvolvidos – inclusive o Brasil, a partir da década de 90 – numa série de reformas em que propugnava uma diminuição da estrutura estatal e uma restrição de seus modos de intervenção (ABRUCIO, 1997, p. 9 e ss.).

A tudo isso, explica Abrucio (1997, p. 9 e ss.), veio somar-se um contexto intelectual extremamente favorável às mudanças na Administração Pública, com a ascensão de teorias críticas às burocracias estatais, abrindo espaço para o modelo gerencial privado como referência para o setor público. A percepção negativa da sociedade em relação à burocracia – que se espalhava nos países desenvolvidos – conjugava-se à crença, de boa parte da opinião pública, de que o setor privado possuía o modelo ideal de gestão.

---

7 No Brasil, além dos fatores que impactaram a economia mundial, o processo de crescimento foi abalado, no início dos anos 1960, pela agitação política associada à aceleração da inflação que criaram condições propícias ao golpe militar de 1964. Após o golpe, o governo adotou medidas que levaram à estabilização da inflação e ao aumento da arrecadação. Foi nesse contexto que a poupança e o *boom* de investimentos, associados a uma alta taxa de progresso tecnológico, possibilitaram o chamado “milagre econômico brasileiro” (1968-1973). Isso se dissolveu diante do impacto do primeiro choque do petróleo. Embora esse choque tenha sido minimizado – pela acomodação da inflação, pelos mecanismos de indexação, pela substituição de importações e pelo aumento do endividamento externo –, a insuficiência da fórmula econômica não foi eficaz no controle da inflação e do déficit comercial. Com o segundo choque do petróleo, em 1979, o ambiente internacional adverso e prolongado acabou forçando o Brasil a declarar a suspensão do pagamento da dívida externa no final de 1982. Mesmo iniciado o processo de democratização, em 1985, a inflação se acelerou, e, para controlá-la, sucederam-se planos de estabilização econômica que malograram um após o outro. Após a redemocratização, só em 1994 a inflação foi controlada com o Plano Real. Porém, mesmo com a inflação controlada, o cenário internacional e a política econômico-fiscal praticada levaram o Brasil à crise cambial de janeiro de 1999, quando foi estabelecida nova política econômica, fundada num tripé que exigiria ao Estado uma profunda adaptação: a) superávit fiscal suficientemente grande para manter a dívida pública sob controle; b) metas para taxa de inflação; e c) adoção de uma taxa de câmbio flutuante.

8 O PIB do Brasil cresceu vigorosamente do imediato período pós-guerra até 1980. O PIB, então, entrou em colapso e nunca mais recuperou o seu desempenho anterior, nem mesmo depois de a inflação ter sido domesticada em 1994. Com a ajuda de um *boom* das *commodities* e de grandes influxos de capital, as taxas de crescimento aumentaram em 2004, mas se mantiveram abaixo daquelas do período pré-1980.

A esse cenário já complexo somaram-se os efeitos da globalização em todas as suas dimensões, exigindo da máquina pública e dos agentes que a operam o desenvolvimento de competências que antes não lhes eram exigidas. A globalização veio quebrar os juízos, *a priori*, de espaço-tempo aos quais o paradigma positivista estava intimamente atrelado. Castells (1998, p. 9) define a globalização como o processo segundo o qual:

*[...] as atividades críticas em um determinado âmbito de ação (a economia, os meios de comunicação, a tecnologia, a gestão do meio ambiente, o crime organizado) funcionam como uma unidade em tempo real em todo o planeta. Trata-se de um processo historicamente novo (diferente da internacionalização e da existência de uma economia global) porque somente na última década se constituiu um sistema tecnológico (telecomunicações, sistemas de informação interativos, o transporte de alta velocidade em um âmbito global para pessoas e bens) que permite tal globalização. A informatização da sociedade, a partir da revolução tecnológica que constitui um novo paradigma de funcionamento na década de setenta, é a base da globalização da economia<sup>9</sup> (grifo nosso).*

Foram essas mudanças de grande magnitude – e em diversos campos como social, político-econômico e tecnológico – que compuseram um cenário pleno de desafios para o Estado, que se viu então com menos poderes, menos recursos, mais desafios, mais tarefas e sendo questionado. O mundo se integrava, a democracia se difundia, a tecnologia avançava e todas essas mudanças, graças à globalização, ocorriam a uma velocidade estonteante e em escala planetária.

Contudo, mesmo menos empoderado, mais endividado e sob o crivo de fortes e constantes críticas, o Estado continuava a ser cada vez mais demandado a atuar com novo foco, em novos papéis (WORLD BANK, 1997, p. 2), com mais eficiência, mais efetividade e, sobretudo, com mais transparência nos meios e nos resultados.

Os governos tinham menos recursos e mais déficits – e por isso o corte de custos da máquina virou prioridade –, gerando dois efeitos: a) a redução dos gastos com pessoal passou a ser vista como necessária (é emblemático o discurso das administrações de Thatcher, Reagan e, no Brasil, de Fernando Henrique Cardoso); e b) o aumento da eficiência governamental tornou-se um valor primordial.

A partir daí, todos os saberes sobre economia, sociedade e política precisaram ser reescritos. Identificou-se a necessidade da reconstrução de conceitos seculares, do desenvolvimento de habilidades inéditas e da adoção de atitudes nunca antes

9 Tradução nossa. Original: “[...] actividades decisivas en un ambito de accion determinado (la economia, los medios de comunicacion, la tecnologia, la gestion del medio ambiente, el crimen organizado) funcionan como unidad en tiempo real en el conjunto del planeta. Se trata de un proceso historicamente nuevo (distinto de la internacionalizacion y de la existencia de una economia mundial) porque solo en la ultima decada se ha constituido un sistema tecnologico (telecomunicaciones, sistemas de informacion interactivos, transporte de alta velocidad en un ambito mundial para personas y mercancias) que hace posible dicha globalizacion. La informacionalizacion de la sociedad, a partir de la revolucion tecnologica que se constituye como nuevo paradigma operativo en la decada de los setenta, es la base de la globalizacion de la economia.”

demandadas dos agentes públicos. Esse reposicionamento foi essencial para que o Estado buscasse dar conta de seu novo papel. Assim, pressionado a mudar, o modelo de gestão estatal precisou se reformular e, conforme será visto adiante, no Brasil, isso ocorreu antes mesmo que se estabilizasse o modelo anterior, de natureza nitidamente weberiana.

Isso passou a exigir dos agentes estatais<sup>10</sup> o manejo de novas competências, algumas muito diferentes daquelas que foram forjadas no modelo anterior. Compreendeu-se então a insuficiência do modelo burocrático para superar as novas demandas e, nesse contexto, instalou-se o consenso de que deveria ser implantado um novo modelo, ao qual se convencionou chamar de “modelo gerencial”.

Isso não ocorreu de uma só vez e com um só propósito. Assim, à medida que a globalização fazia acelerar o processo histórico mundial, o Estado mergulhou em sucessivas ondas reformistas, todas pouco eficazes para atender às demandas que se lhe apresentavam, em gigantescas dimensões, diversidade e velocidade.

As reformas às quais se submeteu o Estado buscavam alcançar, em um primeiro momento, a eficiência na atuação estatal e a retração da estrutura;<sup>11</sup> depois, a eficácia, a efetividade e a qualidade da atuação estatal; e mais adiante, o *accountability* e a equidade (ABRUCIO, 1997, p. 11).

O modelo gerencialista, ancorado inicialmente na busca da eficiência dos processos, evoluiu gradativamente para a busca dos resultados e posteriormente para a qualificação dos resultados e transparência dos meios.

---

10 WORLD BANK. *World Development Reform: the State in a Changing World*. Washington D.C.: The World Bank, 1997, p. 2. “[...] o foco renovado de hoje sobre o papel do Estado foi inspirado por eventos dramáticos na economia mundial, os quais mudaram fundamentalmente o ambiente em que os estados operam. Impostos, regras de investimento e políticas econômicas devem ser cada vez mais sensíveis aos parâmetros de uma economia mundial globalizada. A mudança tecnológica abriu novas oportunidades de desmembramento dos serviços e permitiu um maior papel para os mercados. Essas mudanças significaram novos e diferentes papéis para o governo – não mais como provedor único, mas como facilitador e regulador. Muitos estados se encontram sob pressão, mesmo quando governos já pareciam ter um bom desempenho. Muitos países industrializados que se encontravam presos a um Estado social que tinha crescido incontrolavelmente, tiveram de fazer escolhas difíceis sobre os serviços e benefícios que as pessoas deviam esperar do governo. Mercados – domésticos e globais – e cidadãos contrariados pelas deficiências estatais têm insistido – muitas vezes por meios não hierárquicos e de organizações não governamentais – na transparência na condução do governo, e em outras mudanças necessárias para fortalecer a capacidade de o Estado cumprir os seus objetivos. O clamor por maior efetividade do governo atingiu proporções de crise em muitos países em desenvolvimento, onde o Estado não foi capaz de oferecer nem os bens públicos fundamentais, como direitos de propriedade, estradas e cuidados básicos de saúde e educação. Instalou-se daí um círculo vicioso: as pessoas e as empresas respondem à ineficácia dos serviços públicos evitando a taxaço, o que leva a uma maior deterioração dos serviços estatais. Na antiga União Soviética e na Europa Central e Oriental, a frustração das expectativas em torno da função estatal redundou, finalmente, na reformulação político-estrutural do Estado” (tradução nossa).

11 Quase um quarto de século após a onda reformista da década de 1980 que pregava a redução do Estado, os governos continuaram a desempenhar um papel de forte destaque na sociedade e na economia: a maior parte do produto nacional é utilizada para consumo público, investimentos públicos e transferências públicas para as famílias. As administrações públicas são responsáveis por atividades cada vez mais complexas, com expectativas crescentes de prestação de bons serviços e de criação de valor para o dinheiro dos impostos (OCDE, 2010, p. 130). Em suma, criou-se uma situação paradoxal: estados reduzidos para o atendimento de demandas fortes e ampliadas.

Isso fez com que se percebesse que:

Em lugar de propostas de reformas ou choques, o que convém é conceber estruturas e processos governamentais e de gestão pública com objetos de inovação permanente, em diálogo com o conhecimento científico e com as demandas legítimas da sociedade. Mudança institucional como processo contínuo (à Shumpeter), envolvendo diálogo e aprendizado a cada novo passo, e não reformas ou choques como pontos de inflexão esporádicos: eis do que se trata, para, em cenários rapidamente mutantes, elevar a qualidade do gasto público e dos serviços prestados aos cidadãos, tomados como interlocutores e não como consumidores ou contribuintes, apenas. (MOTTA, 2012, p. 22 e 23).

É por isso que não se pode classificar o modelo gerencial como um modelo antagônico ao modelo burocrático. A relação entre esses modelos é mais de complementariedade e aperfeiçoamento do que de oposição. Se, por um lado, o modelo gerencial de Estado preserva a necessidade de registro documental escrito, a legalidade e a neutralidade (pregados pelo weberianismo), por outro, reorganiza a maquinaria estatal, reconstrói conceitos e oferece nova ponderação à escala de valores do Estado weberiano.

Na realidade, o modelo gerencial é um modelo de resposta à insuficiência do modelo weberiano,<sup>12</sup> mas guarda com ele forte identidade. Essa resposta ao weberianismo, com o tempo, se acoplou ao processo de defesa da modernização do setor público, introduzindo ou reavivando conceitos como busca contínua da qualidade, descentralização e avaliação dos serviços públicos pelos consumidores/cidadãos.

Para Abrucio (1997, p. 13),<sup>13</sup> não existe um modelo gerencial puro. Cada um dos modelos gerenciais corresponde a uma resposta diversa que o modelo burocrático weberiano deu à crise, em um dado tempo e lugar, mas todos se prestam a defender a necessidade de se criar um novo paradigma organizacional.

No modelo weberiano clássico, encontram-se órgãos e cargos, estruturados em organogramas rígidos, carreiras específicas e hierarquizadas (postos de trabalho e

12 Ensina Abrucio (1997, p. 13 e ss.) que, num primeiro momento, quando os conceitos do *managerialism* invadem o setor público dos Estados Unidos e da Grã-Bretanha, na vaga reformista que se ergueu a partir da eleição dos governos conservadores, consoante já relatado, tratava-se de maneira bem particular de se utilizar os instrumentos do modelo gerencial, por meio daquilo que ele chama de “gerencialismo puro”, ideário que possui foco direcionado para a redução de custos o aumento da eficiência e da produtividade da organização. Naquele momento, as modificações propostas no setor público estavam atreladas a um projeto de reforma do Estado pela retração da máquina governamental, pela diminuição de suas atividades, e, por conseguinte, pelo corte de custos e de pessoal – assim, o ponto central do modelo gerencial puro é a busca da eficiência, partindo-se do pressuposto de que é preciso modificar as engrenagens do modelo weberiano. Esse modelo viria depois a evoluir, incorporando novos significados. Claro que as pressões decorrentes das expressivas mutações nas esferas social, econômica, política e tecnológica não poderiam ser enfrentadas tão somente com a diminuição do Estado – ele teria de se reformular.

13 Embora ressalte a inexistência concreta de um modelo gerencial puro, Abrucio (1997, p. 13 e ss.) ressalta três tipos básicos: a) o gerencial original, que tem como principais objetivos a economia e a eficiência (produtividade), e como público-alvo os *Taxpayers* (contribuintes); b) o *Consumerism*, que tem como principais objetivos a efetividade e a qualidade, e como público-alvo os clientes/consumidores; c) o *Public Service Orientation*, que tem como principais objetivos o *accountability* e a equidade, e como público alvo os cidadãos.

unidades de execução), todos eles programados para execução de tarefas estanques e bem especificadas (*job description*). Os postos de trabalho são bem escalonados em níveis, classes e carreiras, nos quais os cargos inferiores estão sob o comando, a supervisão e o controle de um cargo superior. Já no modelo gerencial, a administração é estruturada em poucos níveis hierárquicos e preocupa-se mais com a estruturação dos processos produtivos do que com as atribuições do posto de trabalho (no caso da Administração Pública, cargo), mais com os resultados obtidos mediante os processos do que com os meios.

Na evolução do modelo gerencial, em vez da especificação de áreas de competência resultantes da divisão sistemática de trabalho e da diferenciação de funções, o modelo prestigia a flexibilidade organizacional. Com a evolução do modelo busca-se mais o controle de resultados do que o controle, passo a passo, de processos administrativos. Busca-se a adoção de um pacto de confiança limitada (fundada em contratos ou outros pactos de gestão) no lugar de desconfiança total, em relação aos funcionários e dirigentes. E, por último, busca-se uma administração voltada ao diálogo, ao atendimento das necessidades do cidadão (mediante o estabelecimento de órgãos colegiados de gestão ou de consulta), além da abertura e do fomento ao controle social (alimentados por instrumentos como a lei e os portais da transparência e as conferências públicas).

Em suma, em vez de prestigiar um comportamento baseado em padrões normativos rígidos e tecnicismo processual exacerbado, o chamado modelo gerencial, em seu estado da arte, prestigia mais o resultado do que o processo, mais o objetivo ou meta do que a norma; mais a autonomia para atingir o objetivo proposto do que o regramento exacerbado da conduta e, finalmente, numa versão mais democrática de si mesmo, o modelo gerencial participativo ou dialógico, busca mais a transparência e a participação social do que a inflação normativa e o sigilo das informações.

Um novo Estado, em um novo paradigma, exige, sem dúvidas, um novo agente para cumprir novas missões, com uma nova visão, fundada em valores redefinidos por um novo entorno. Desenvolver e gerir as competências desse novo agente estatal para atingir novos resultados foi o desafio que se impôs ao Estado nesse novo cenário. Mas, antes que se possa falar mais sobre esse novo modelo de gestão de pessoas, mister é que se examine com mais vagar o ritmo diferenciado que as reformas do Estado assumiram no Brasil.

## **1.2 AS REFORMAS DO ESTADO NO BRASIL**

Como parte de um mundo em crise, o Brasil não ficou a salvo das sucessivas ondas reformistas do Estado. Mas, aqui, o foco, a dimensão, o tempo, a intensidade e o modo dessas reformas foi outro.<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> Não obstante as tentativas da era Vargas, a instalação do modelo weberiano de gestão só pode se concretizar após a redemocratização, muito especialmente após o reconhecimento constitucional do Estado democrático de direito, que determinou a ruptura com o modelo patrimonialista no qual se estruturava a Administração Pública brasileira no regime autoritário.

Enquanto as ondas reformistas ocorridas no hemisfério norte atravessaram cerca de três décadas, no Brasil elas só se iniciaram após a redemocratização. No final dos anos 1980, enquanto no mundo ruía o estado weberiano clássico, o constituinte brasileiro – em reação ao patrimonialismo, ao casuísmo e ao fisiologismo que imperavam na maquinaria pública brasileira alimentada pelo regime autoritário – buscou construir um Estado republicano, ancorado em um modelo de gestão técnico-legalista, estruturado e fortemente inspirado nas premissas da burocracia weberiana. Esperava-se que tal modelo fosse suficiente para exercer a autoridade racional-legal sobre a operação do Estado. Isso se revela mais claramente quando se identifica cada uma das linhas daquele modelo repetirem-se na estruturação da Administração Pública proposta pelo constituinte de 1988.

Basta examinar a redação original dos arts. 37 a 39 da CRFB de 1988 para que se possa identificar claramente cada uma das características que Oliveira (1970, p. 13) atribui ao weberianismo, quais sejam:

- a) uma estrutura de órgãos e cargos, cujos conteúdos e limites são definidos pelas normas, organizados hierarquicamente, de modo que, em cada nível, os cargos inferiores estão sob a supervisão e o controle de um cargo superior;
- b) especificação de áreas de competência, resultantes da divisão sistemática de trabalho e da diferenciação de funções, e o desempenho dessas funções por alguém investido de autoridade, que pode usar da coerção dentro de condições e limites definidos, numa unidade de organização com competência específica, que se exerce na forma descrita, o que Weber denomina “órgão administrativo”;
- c) existência de um quadro administrativo, constituído por funcionários nomeados, os quais são tecnicamente qualificados e adequados à especialização da organização burocrática e têm seu comportamento norteado pelas normas técnicas e outras que regulam o exercício dos cargos;
- d) separação entre a propriedade da organização, que é controlada dentro da esfera do cargo, e a propriedade pessoal do funcionário, acessível ao seu uso privado. Desta separação, que abrange também a repartição (lugar de trabalho) e o domicílio, decorre ser um assalariado e funcionário de uma burocracia;
- e) distinção e separação de propósitos pessoais dos propósitos do funcionário, cuja conduta no cargo é impessoal e orientada pelas normas pertinentes;
- e f) registro documental de atos administrativos, decisões, normas e ordens escritas.

### **1.2.1 O ANACRONISMO DA REFORMA CONSTITUCIONAL DE 1988**

Examinando os anais da Subcomissão do Poder Executivo, encarregada das discussões sobre estruturação da Administração Pública brasileira,<sup>15</sup> na Assembleia Nacional Constituinte de 1987-1988, verifica-se que a discussão sobre o modelo de gestão a ser empregado no novo Estado foi quase inexistente e, no que existiu, foi rasa.

---

<sup>15</sup> *Vide* arquivo disponível em: <<http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/constituente/3b%20-%20SUBCOMISSÃO%20DO%20PODER%20EXECUTIVO.pdf>>. Acesso em: 20 dez. 2014.



Naquele momento, a preocupação nacional estava focada na discussão sobre: a) a forma de governo presidencialista ou parlamentarista; e b) a necessidade de descentralização dos poderes federativos. Do pouco que foi publicamente discutido naquela Assembleia Constituinte, formou-se um consenso que se revelou na redação do capítulo que estrutura a Administração Pública brasileira: a necessidade de adoção de um modelo técnico-legalista weberiano, contudo, politicamente descentralizado.

Assim, a estruturação constitucional da Administração Pública brasileira de 1988 ocorreu de maneira quase anacrônica, em relação ao restante do mundo ocidental e, se por um lado, o constituinte logrou êxito na estruturação de um modelo de administração republicano e menos concentrador (que atendia aos reclames mais urgentes da sociedade brasileira), por outro lado esse modelo tornou-se rapidamente insuficiente, diante do cenário que já se apresentava instalado no mundo inteiro nos anos 1980 e que veio a atingir fortemente o Brasil no início da década de 1990.

Esse anacronismo constitucional salta aos olhos quando se verifica que a Administração Pública idealizada pelo Decreto-Lei nº 200/1967, de 25 de fevereiro de 1967 – editado durante o regime militar e que antecede o texto constitucional em 21 anos –, revelava mais identidade com o modelo gerencial de Estado do que aquela estruturada pelo texto da Constituição Cidadã de 1988.<sup>16</sup>

O Decreto-Lei nº 200/1967 compôs uma série de atos reformistas do Estado iniciados com a edição da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Esse ato normativo revelava as primeiras preocupações do legislador brasileiro com conceitos como planejamento, coordenação, descentralização, supervisão e controle, comandos manifestados como princípios estruturantes daquela reforma. Contudo, essas incipientes preocupações gerenciais assumidas no discurso do legislador reformista de 1967 foram acachapadas por um regime autoritário de prática fortemente patrimonialista.

Superado o regime autoritário, após a Constituinte de 1988, o que se estruturou, de fato, foi um modelo weberiano, ancorado em uma rigidez estrutural e processual, que reflete mais condições para a execução de uma gestão por posto de trabalho do que condições para uma gestão por processos, voltada para resultados.

Por outro lado, com a consolidação do processo democrático – decorrente da promulgação da Constituição da República do Brasil – em 1988, foram acrescentadas às obrigações do Estado um extenso rol de atribuições cuja implementação elevou fortemente o custo da maquinaria pública sem que, contudo, tenham sido modificadas adequadamente as bases de financiamento do Estado, as quais não sofreram na Carta Política de 1988 modificações estruturais importantes, repetindo

---

<sup>16</sup> No dizer de Franco Sobrinho (1975, p. 12), aquele normativo já determinava a vinculação de toda ação pública da Administração aos resultados que presidem a outorga da competência estatal. A busca pela relação entre fins, meios e resultados já consistia numa preocupação do decreto, cuja inteligência foi resumida pelo autor no fato de que: “Toda ação administrativa é conexa com uma pretensão pública e toda pretensão pública é que justifica o exercício da ação administrativa”.

a estrutura básica do modelo adotado pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965.

Desse modo, enquanto noutros quadrantes do globo o modelo estatal era reformulado com viés liberalizante, com foco em seu enxugamento, o Brasil vivenciava movimento contrário: o de sua expansão.

O entusiasmo dessa expansão, porém, durou pouco e, no início dos anos 1990, a onda reformista neoliberal atingiu finalmente a Administração Pública brasileira, sob a roupagem da reforma gerencial, com uma forte tendência neoweberiana que se positivou com a promulgação das emendas constitucionais nº 19, de 4 de junho de 1998, e nº 20, de 15 de dezembro de 1998. Pouquíssimos anos após a promulgação da Constituição brasileira que plasmou um “Estado Democrático de Direito Socioeconômico Cultural” (CHRISPIM, 2009) – fortemente inspirado no *welfare state* –, difundiu-se a crença de que esse mesmo Estado deveria ser radicalmente reduzido, e a Administração Pública integralmente reestruturada ou desestruturada, como acreditam alguns.

As circunstâncias diversas relacionadas às fragilidades e às insuficiências das reformas empreendidas na administração federal brasileira foram descritas com precisão por Gaetani (2002) em texto apresentado ao VII Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, em Lisboa, Portugal: *Public management policy change in Brazil: 1995-1998*.

A reforma constitucional da Administração, empreendida pelas emendas nº 19 e nº 20, de 1988, não gerou a consolidação de grandes avanços sob o ponto de vista gerencial. A reforma bresseriana avançou muito mais sob o aspecto weberiano – consolidando o acesso meritório ao serviço público, especialmente em relação às funções de Estado, como uma forma de estruturação do “núcleo duro”, estruturando carreiras e controles – do que sob o aspecto gerencial. Ficaram carentes de implementação: a instalação das organizações sociais; o controle e a participação social; a criação em escala das agências (instalaram-se apenas as agências reguladoras e não as executivas); a assinatura em escala suficiente de contratos de gestão que permitissem a flexibilização organizacional pretendida pelo § 8º, do art. 37 da CRFB.

No mundo todo, o Estado já se reconhecia essencialmente como prestador de serviços, e o maior ativo de um prestador de serviço são as pessoas que integram sua equipe. Esse raciocínio induziu o reformista de 1998 a considerar como estratégico o desenvolvimento dos agentes públicos, reconhecendo constitucionalmente a importância das escolas de governo.

Contudo, aquilo que os reformistas chamavam de profissionalização do servidor público – hoje compreendida como desenvolvimento de competências para o atendimento das demandas sociais – acabou não se consolidando e entrou para o rol dos assuntos secundários e não estratégicos.

## **1.2.2 O DESENVOLVIMENTO E A PROFISSIONALIZAÇÃO DO SERVIDOR COMO ASSUNTO NÃO ESTRATÉGICO NA REFORMA ADMINISTRATIVA DE 1998**

Embora o § 2º, do art. 39 da CRFB determinasse a criação e a manutenção das escolas de governo para atingimento desse fim e atrelasse a promoção do servidor à sua capacitação formal perante esses organismos,<sup>17</sup> não houve uma real preocupação com: a) a criação de um sistema estruturado para regulação, planejamento e execução da formação e desenvolvimento dos agentes públicos; e b) a geração de uma política de desenvolvimento de competências que permitisse a formação de agentes aptos e adaptados para o enfrentamento dos novos e grandiosos desafios.

Se no plano constitucional o discurso foi prestigioso, no plano infraconstitucional tudo tomou dimensões menores, não estratégicas e ficou relegado a um plano de esforços esparsos, individualizados e inorgânicos, esvaziando o discurso do constituinte reformista de 1998.

### **1.2.2.1 QUANTO AO SISTEMA ESTRUTURADO PARA REGULAÇÃO, PLANEJAMENTO E EXECUÇÃO DA FORMAÇÃO E DO DESENVOLVIMENTO DE COMPETÊNCIAS DOS AGENTES PÚBLICOS**

Embora muitas daquelas escolas de governos existissem há bastante tempo,<sup>18, 19</sup> só com o advento da referida emenda, essas escolas foram formalmente reconhecidas como instrumentos relevantes na formação e na gestão de pessoas no serviço público, iniciando um processo de autonomia e reconhecimento formal que existe em outros países, nos quais são consideradas ferramentas essenciais ao desenvolvimento das competências do Estado, mediante a profissionalização de seus agentes.

No entanto, não houve uma preocupação genuína com a criação ou com o reforço dessas estruturas formais de ensino corporativo do Estado. Prova disso é que as poucas escolas de governo existentes e estruturadas, apesar de contarem com o reconhecimento constitucional de sua importância, não mereceram do próprio

---

17 Art. 39. [...] § 2º A União, os Estados e o Distrito Federal manterão escolas de governo para a formação e o aperfeiçoamento dos servidores públicos, constituindo-se a participação nos cursos um dos requisitos para a promoção na carreira, facultada, para isso, a celebração de convênios ou contratos entre os entes federados.

18 Jung (2000) relata que, a extremo rigor, a origem do processo de formação dos agentes do Ministério da Fazenda precede à criação da própria Secretaria da Receita Federal. O autor relata que a preocupação com o processo de formação sistemática dos servidores fazendários iniciou-se em 1945, com os primeiros cursos de formação dos servidores do Ministério da Fazenda e consolidou-se com a criação do Cetremfa (Centro de Treinamento do Ministério da Fazenda) em 1967, transformado em Escola de Administração Fazendária em 8 de novembro de 1973. Desde então a referida escola funciona como um centro de seleção e formação permanente dos servidores do Ministério da Fazenda, entre os quais preponderam os quadros da Receita Federal do Brasil, exercendo um papel fundamental na arregimentação, na ambientação, na capacitação e no desenvolvimento dos agentes dessa autarquia.

19 Confirma Gaetani (1998) que, mesmo antes da constitucionalização dessa figura, já existia um conjunto de instituições incumbidas da preparação de agentes públicos, dentre as quais, destaca o autor, no âmbito federal, a Escola Nacional de Administração Pública (Enap), a Escola de Administração Fazendária (Esaf), o Instituto Rio Branco e, no âmbito dos demais poderes, a Fundação João Pinheiro, em Minas Gerais, e a Fundação Faria Lima, em São Paulo, entre outras.

Estado brasileiro um reconhecimento formal. O próprio Ministério da Educação e Cultura, até a data da edição deste artigo, não reconheceu nenhuma dessas escolas como instituições de ensino – respeitando suas peculiaridades e habilitando-as como veículos de ensino e formação regulares. Por esse motivo, essas escolas não podem certificar seus próprios cursos de graduação e especialização *lato e stricto sensu*. A falta desse reconhecimento formal faz com que, embora detentoras de todo o conhecimento mais autêntico das organizações a que pertencem, tenham ainda que contratar a certificação de instituições outras que possam validar suas certificações.<sup>20, 21</sup>

### 1.2.2.2 QUANTO À GERAÇÃO DE UMA POLÍTICA DE DESENVOLVIMENTO DE COMPETÊNCIAS E DE GESTÃO DE PESSOAS

A criação de uma política nacional de capacitação e gestão de pessoas no regime democrático, instalado após promulgação da CRFB/1988, veio somente após a reforma administrativa de 1998, mediante a positivação pelo Decreto nº 2.794, de 1º de outubro de 1998, com a instituição do que nominou “Política Nacional de Capacitação dos Servidores Públicos Federais”.

No entanto, a política formulada pelo referido decreto estava ainda fortemente ancorada num sistema weberiano e nos modelos de gestão que lhe são correlatos, cujo foco é ancorado em postos de trabalho. Embora o normativo tenha assimilado parcialmente uma prática discursiva gerencial, preocupou-se muito mais com a definição de capacitação – com a vinculação dela aos cargos e às carreiras – do que propriamente com a criação de um sistema de formação dos agentes públicos que se dispusessem a cobrir os *gaps*<sup>22</sup> decorrentes da transição entre o modelo burocrático e o gerencial.<sup>23</sup>

20 Aqui vale ressaltar a exceção da Escola de Governo Paulo Neves de Carvalho, vinculada à Fundação João Pinheiro, e alguns centros de formação militar – que adaptados às condições das instituições de ensino comuns (especialmente pela arrematância de corpo docente próprio) mantêm cursos técnicos ou superiores com reconhecimento formal do MEC.

21 A recente aprovação do Parecer nº 295, de 4 de dezembro de 2013, publicado no *DOU* em 7 de maio de 2014, aponta para a superação dessa dificuldade, mais especialmente após a edição da Portaria nº 649, de 28 de julho de 2014, que já viabiliza a inscrição de avaliadores para credenciamento dessas escolas como ofertantes de cursos reconhecidos pelo sistema formal de ensino. Contudo, nos critérios previamente informados para esta avaliação, não se vislumbra o respeito às peculiaridades do ensino corporativo público.

22 *Gap* é uma expressão tomada da língua inglesa cujo significado é lacuna, hiato, brecha ou buraco. Foi adotada na gestão de pessoas para significar a diferença entre as competências necessárias à obtenção dos resultados que um indivíduo ou uma instituição deve ter para alcançar determinados resultados e as competências que aquele indivíduo ou instituição realmente possui no momento.

23 Tais *gaps* emergem da alteração do paradigma de gestão. Eles impactam, sobretudo, no plexo das habilidades e atitudes que devem ser reformuladas em razão dos novos valores assumidos e do novo entorno no qual a Administração Pública se insere. Assim, daqueles agentes dos quais se exigia uma atitude submissiva ao legalismo burocrático estrito passou-se a exigir uma atitude de resiliência temperada com habilidades de negociação; daquele agente do qual se esperava uma postura de rígida submissão à hierarquia weberiana passou-se a exigir uma atitude flexível e de liderança proativa. Nessa nova ordem, em vez da necessidade de uma visão especializada e seccionada inspirada no modelo taylor-fordista, passou-se a esperar do agente público o desenvolvimento de uma visão sistêmica, atrelada a uma cadeia de valores e a um planejamento estratégico. Naquilo que antes se esperava uma atitude de competição, passou-se a desejar uma postura de cooperação. Daqueles agentes treinados para a submissão a uma hierarquia estruturada em níveis e estamentos passou-se a exigir a capacidade de trabalhar

Só em 26 de fevereiro de 2006 a edição do Decreto nº 5.707 aproximaria o sistema de capacitação dos agentes públicos federais de uma modelagem gerencial com a criação da Política Nacional de Desenvolvimento de Pessoal. Contudo, essa aproximação não foi das mais fortes, nem das mais radicais conforme se verá ao longo deste artigo. Significou, quando muito, um começo.

E é nesse contexto que foi incorporada oficialmente, ao vocabulário da gestão pública brasileira, a expressão originária do mundo empresarial já assimilada por boa parte dos estados ocidentais: a gestão por competências.

Consoante pontifica Horton (2002, p. 3):

*Sistemas de administração pública, na Europa e no mundo, têm sido submetidos a grandes reformas ao longo dos últimos 25 anos. Estas reformas refletem mudanças fundamentais no papel do Estado, mudanças de paradigma em vista de burocracias públicas e ideias sobre como gerenciar o uso de recursos públicos para atingir metas e objetivos políticos. Estes, por sua vez, são respostas ao ambiente em mudança em que os governos têm de operar [...]. Um dos conceitos de gestão recentemente incorporado ao vocabulário da gestão pública e da gestão de pessoas, originário do mundo das empresas privadas, é a gestão por competências. Gestão por competências – às vezes chamada de gestão baseada em competências (CBM) – envolve a identificação das competências que as pessoas precisam deter para bem realizar um trabalho em todas as áreas da atividade organizacional, além de construir uma estrutura a ser usada como base para recrutamento, seleção, treinamento, desenvolvimento, gestão de recompensas e outros aspectos da gestão de pessoas [...] (grifo nosso).<sup>24</sup>*

É sobre tal questão e sobre como esse modelo de gestão de pessoas se inseriu na Administração Pública brasileira que se debruça a investigação a partir deste ponto.

## **2 A GESTÃO POR COMPETÊNCIAS: NOVO MODELO PARA NOVO CONTEXTO**

A insuficiência do modelo weberiano de gestão no serviço público deu lugar à onda gerencialista da mesma forma que a gestão de pessoas por posto de trabalho deu lugar à gestão de pessoas por competências. Assim, tal como evoluiu um, evoluiu o outro.

---

em rede, em organizações de centro vazio. Daqueles sujeitos condicionados para o cumprimento de ordens, o novo modelo passou a exigir o desenvolvimento de conhecimentos, habilidades e atitudes que permitissem a elaboração e a gestão de projetos e de processos que prestigiassem a obtenção de resultados eficazes e efetivos.

<sup>24</sup> Tradução nossa. Original: “Public administration systems, throughout Europe and the world, have been subjected to major reforms over the last 25 years. These reflect fundamental changes in the role of the state, paradigm shifts in views of public bureaucracies and ideas about how to manage the use of public resources to achieve political goals and objectives. These, in turn, are responses to the changing environment in which governments have to operate [...] term used to describe these market based performance management systems [...] One of the management concepts that has recently entered the public management and HRM [Human Resource Management, esclarecemos] vocabulary, from the world of private business, is competency management. Competency management, sometimes called competency based management (CBM), involves identifying the competencies that people need to perform a job well in all areas of organizational activity, constructing a framework and using it as the foundation for recruitment, selection, training and development, rewards and other aspects of people management” (HORTON, 2002, p. 3).

É fato que a chamada “onda gerencialista” apresenta vertentes de toda ordem. Isso porque se trata de um modelo de passagem de um paradigma em crise para um paradigma emergente.<sup>25</sup> Enquanto o modelo weberiano burocrático tem ancoragem no paradigma moderno-positivista, o modelo gerencialista surge na crise desse modelo, que revelou sua incapacidade de dar conta do aquecimento de expectativas sociais, fomentadas pela afirmação do paradigma democrático em boa parte do mundo.

Tais expectativas voltaram os rumos da gestão para a busca dos resultados. Como todo modelo de passagem, o modelo gerencial, se, por um lado, guarda fortes traços do paradigma positivista superado, por outro passa também a identificar-se em larga escala com o paradigma emergente: o paradigma democrático.

É por isso que a aplicação do modelo gerencialista pode tender mais para o paradigma em superação (positivista-burocrático) do que para o paradigma emergente (democrático-dialógico), dependendo da opção política e do grau de maturidade que tem o aplicador do modelo.

É nesse cenário que a gestão por competências afirma-se como um modelo de gestão de pessoas mais adequado à operação do modelo gerencial, mais imerso em um paradigma democrático do que a gestão por posto de trabalho.

Essa afinidade da gestão por competências com o modelo gerencialista imerso em um paradigma democrático ancora-se em três premissas que ganham relevância neste modelo: a) a busca pelo resultado; b) a autonomia; e c) a gestão com pessoas.

Melhor explicando: enquanto na gestão por posto de trabalho o foco é na estrutura, no processo e na norma de conduta detalhadamente imposta pela instituição, (*job description*) gerando uma formação discursiva monológica e heterônoma (eis que a conduta é regrada por norma externa ao sujeito, cuja adesão é sempre questionada e questionável), na gestão por competências o foco é nas pessoas e nos ativos que elas detêm; e, embora não se despreze o processo como elemento garantidor da isonomia e do controle –, o detalhamento normativo da conduta é imposto por uma autonorma (autonomia) balizada pelos resultados buscados pelos sujeitos passivos da ação institucional (gestão com pessoas, para pessoas).

É por isso que a gestão por competências tende a gerar condições mais favoráveis a uma formação discursiva dialógica (eis que o foco é nas pessoas) e autônoma (o sujeito baliza sua conduta pelo resultado – com mais autonomia – e não pela infinidade de condutas parametrizadas e detalhadamente descritas pela organização).

A gestão por competências propicia, às organizações públicas e privadas, atrair e desenvolver talentos, alocar a pessoa certa para determinada função, sendo uma

25 A respeito da transição paradigmática, ver: KUHN, Thomas S. *A estrutura das revoluções científicas*. 9. ed. Tradução: Beatriz Viana Boeira e Nelson Boeira. São Paulo: Perspectiva, 2006.

maneira nova de perceber as carreiras, que passam a ser baseadas nos ativos que as pessoas podem trazer para as organizações.

Isso ganha relevância quando se constata que o Estado é um prestador de serviços. Isso porque o principal ativo na prestação de serviço é a pessoa. Se em uma atividade fabril ou comercial<sup>26</sup> o ativo principal pode ser o insumo material ou a qualidade deste (aço, ferro, fragrância, fio, tecido, luxo ou durabilidade do objeto), na prestação de serviços os principais insumos são a pessoa e os ativos que ela porta e desenvolve para modificar a realidade. Nesse contexto, ganham força os componentes implícitos da qualificação. Não basta mais saber apertar o botão, mas como apertar, para que apertar, por que apertar e, sobretudo, querer apertar sabendo a que serve a ação.

Para Hirata (apud PIRES, 2005, p. 52 e 53), na administração taylorista-weberiana, a política de qualificação e desenvolvimento dos agentes tem como referência principal o posto de trabalho e põe forte ênfase sobre os componentes explícitos da qualificação. Já a política de capacitação calcada no modelo de gestão por competência, por outro lado, privilegia diretamente o desenvolvimento das aptidões pessoais.

É claro que exatamente por tudo o que foi exposto, a gestão por competências encontra determinados obstáculos à implantação na Administração Pública brasileira, entre eles: a) modelagem constitucional da Administração Pública ancorada em um sistema rígido de cargos e carreiras (postos de trabalho e unidades de execução); b) pouca flexibilidade do sistema remuneratório e de recompensas, necessariamente vinculado à lei; c) inexistência de condições concretas de mobilidade horizontal que não aquela ancorada em critérios de antiguidade e merecimento, mas quase sempre dentro do mesmo nível e da mesma classe e sempre dentro da mesma carreira; d) falta de identificação dos principais processos de trabalho das organizações; e e) cultura organizacional fortemente ancorada na burocracia weberiana.

Contudo, a literatura reforça a possibilidade e o sucesso do formato, ainda que não estejam presentes todos os pressupostos que permitam a aplicação integral do modelo. Nesse sentido, registram Beeck e Hondeggen (2010, p. 11) que:

*A gestão por competências é uma prática que se torna cada vez mais importante nas organizações privadas e públicas, ajudando-as a atrair e desenvolver funcionários talentosos, identificar a pessoa certa para um trabalho, realizando o planejamento de sucessão, análise de treinamento, e outros recursos humanos essenciais. No setor público, gestão de competências se tornou uma tendência real. Trata-se de uma nova forma de olhar para as carreiras. Tradicionalmente carreiras eram baseadas em qualificações, exames e antiguidade. Em um sistema baseado*

---

<sup>26</sup> Mesmo no sistema de produção fabril e comercial, preconiza que a emergência da gestão por competência constituiu um esforço de superação da crise do sistema de produção em massa fordista, que se tornou visível a partir de meados da década de 1970, esforço esse empreendido no plano das relações de trabalho por diversas organizações industriais, conforme Hirata, sumariada por Pires (2003, p. 52 e 53).

em competências, carreiras são baseadas em pessoas que são os principais ativos de uma organização. Eles são os próprios responsáveis, em alto grau, para o desenvolvimento de suas competências<sup>27</sup> (grifo nosso).

Analisando a implantação da gestão por competência na Administração Pública de países integrantes da OCDE, Horton (2002, p. 3) afirma que:

[...] *a principal diferença entre a gestão por competência e as abordagens tradicionais de gestão de pessoas é que a primeira salienta conhecimentos variados, habilidades, atitudes e comportamentos que as pessoas precisam ser capazes de atingir para os objetivos estratégicos da organização e as metas e os níveis de desempenho secundários que emanam desses objetivos.* A abordagem tradicional, por outro lado, tende a enfatizar empregos, qualificações e experiência como indicadores ou preditores de provável desempenho formal desse trabalho pelas pessoas. Enquanto isto, a abordagem por competência enxerga todos os aspectos da gestão de pessoas como elementos integrados de um sistema de gestão de desempenho, a gestão tradicional geralmente não consegue coordenar e ligar políticas de gestão de pessoas, nem horizontal nem verticalmente. A gestão baseada em competências também representa uma mudança cultural com sua ênfase na maior autodireção e responsabilidade do empregado e na busca de excelência, em vez do desempenho padrão.<sup>28</sup>

Enfim, o diferencial maior da gestão por competências em relação às abordagens tradicionais da gestão de pessoas reside na ênfase dada a conhecimentos, habilidades, atitudes e comportamentos que as pessoas precisam deter para que os objetivos estratégicos da organização sejam atingidos.

Segundo estudo da OCDE, a gestão por competências se espalhou tanto pelo setor público quanto pelo privado porque tem se mostrado uma forma eficaz de:

[...] definir as habilidades e comportamentos necessários para que as pessoas façam bem seu trabalho e; ligar uma série de importantes atividades de gestão de recursos humanos para assegurar que uma organização é composta por pessoas competentes que atuam de forma eficaz (OCDE, 2010, p. 130).

27 Tradução nossa. Original: "Competency management is a practice that becomes more and more important in both private and public organizations, helping them to attract and develop talented employees, identify the right person for a job, performing succession planning, training analysis [...]. In the public sector, competency management has become a real trend. It involves a new way of looking at careers. Traditionally careers were based on qualifications, exams, and seniority. In a competency-based system, careers are based on the "assets" people have for the organization. They are themselves responsible, to a high degree, for developing their competencies."

28 Tradução nossa. Original: "The major difference between competency and traditional approaches to people management is that the former stresses the varied knowledge, skills, attitudes and behaviours that people need to be able to achieve the strategic objectives of the organization and the secondary goals and levels of performance that emanate from those objectives. The traditional approach, in contrast, has tended to emphasize jobs and people's formal qualifications and experience as indicators or predictors of likely performance in that job. Further, whilst the competency approach views all aspects of people management as integrated elements of a performance management system, traditional personnel management generally fails to co-ordinate and link personnel policies either horizontally or vertically. CBM (Competency Based Management) also represents a cultural change with its emphasis on greater employee self-direction and responsibility and the search for excellence rather than standard performance."



Mas o que significa competência? O que significa a gestão por competências propriamente dita? Por que tal tendência surgiu, estabeleceu-se e sedimenta-se hoje no Brasil? Existem experiências na Administração Pública de outros países que permitam a afirmação do modelo como adequada ao setor público? É o que se pretende examinar a seguir.

## **2.1 A NOÇÃO DE COMPETÊNCIA: SURGIMENTO, MUTAÇÕES E A ESCOLHA DO DECRETO Nº 5.707/2006**

A noção de competência germina com o trabalho de David C. McClelland (1917-1998), professor da Universidade de Harvard, o qual publica, pela revista *American Psychologist*, em janeiro de 1973, um artigo de 14 páginas intitulado *Testing for competence rather than for “intelligence”*.

Nesse trabalho, o psicólogo norte-americano faz contundente crítica ao uso tradicional de testes de inteligência para fins de seleção profissional e acadêmica, argumentando que seria mais judicioso e adequado substituir a medida da inteligência por uma avaliação das competências das pessoas.

McClelland pontua que os pesquisadores da matéria apresentavam grande dificuldade em demonstrar que os testes de inteligência e os que avaliam o desempenho escolar estão estatisticamente correlacionados ao desempenho no trabalho. Segundo ele, tais testes acabam por discriminar minorias e pessoas que não tiveram oportunidade de ter acesso a uma educação formal privilegiada. Nesse sentido, propôs o autor que o uso dos testes de inteligência escritos fossem substituídos por outros, ancorados em critérios de amostragem (*criterion sampling*), nos quais o desempenho do indivíduo fosse analisado em seus componentes por meio de amostras de tarefas (*job samples*), de forma a demonstrar evidências de que as avaliações com base em habilidades de trabalho poderiam prever melhor a proficiência do candidato à vaga (MCCLELLAND, 1973, p. 7).

O autor afirma que os testes devem avaliar competências envolvidas nos resultados alcançados nos conjuntos de atividades que compõem a vida da pessoa: “Tests should assess competencies involved in clusters of life outcomes” (MCCLELLAND, 1973, p. 9), avaliando inclusive o que mudou, o que evoluiu e o que ela aprendeu.

McClelland não chegou a definir ou conceituar competência, mas deu algumas indicações de como identificá-la e aferi-la, apontando elementos indicativos de sua presença, habilidades de comunicação, paciência, autodesenvolvimento (*ego development*), capacidade de estabelecer objetivos factíveis, além dos resultados (*outcomes*) – percebe-se que as competências, para ele, traduzem-se em comportamentos e habilidades.

A utilização de metodologias baseadas em competências foi popularizada nos anos 1980, a partir do trabalho de um antigo colaborador de McClelland, Richard Boyatzis, que se notabilizou com o livro *The Competent Manager*, de 1982.

Para Boyatzis (apud SANCHES, 2013, p. 15) competência é “[...] uma característica subjacente de um indivíduo que está relacionada de forma causal a um desempenho efetivo ou superior em uma função”.

Importa registrar que, segundo Sampaio (2009, p. 3), naquele momento, o tema discriminação se encontrava no foco das atenções da sociedade norte-americana:<sup>29</sup> em 1964, o Congresso estadunidense havia aprovado lei conhecida como *Civil Rights Act*, em que dispunha, dentre outros temas, acerca da igualdade dos cidadãos ante o trabalho; em 1973, seria votado o *Equal Employment Opportunity Act*, que criava a Comissão para Iguais Oportunidades de Emprego (*Equal Employment Opportunity Commission*), para a qual foram dados poderes para representar judicialmente em nome de cidadãos que tivessem sido vítimas de atos discriminatórios que os afastassem de oportunidades de emprego (SAMPAIO, 2009, p. 2).

Segundo Sanches (2013, p. 15), em 1988, Hirsh e Bevan realizaram uma análise de conteúdo de 100 referenciais de competências utilizados em 40 organizações. Puderam identificar três aspectos recorrentes nesses documentos: as competências listadas estavam associadas a níveis de desempenho acima da média; eram descritas em termos de comportamentos observáveis no trabalho; e se desenvolviam com o comportamento dos gestores, no contexto da sua organização e do seu papel.

McClelland também buscou elaboração de métodos para identificar e medir um núcleo de competências essenciais, úteis não só aos indivíduos, mas também às organizações (SANCHES, 2013, p. 14) e, com o tempo, autores dedicados ao estudo da gestão estratégica apropriaram-se do conceito de “competências essenciais”, deslocando das pessoas para as organizações o foco do estudo das competências.

É o caso de Prahalad e Hamel, que em *The core competence of the corporation*, de 1990, em que ao estudaram o caso da NEC – sobre as competências essenciais da empresa –, iniciaram o debate sobre o tema que se usou nominar “*resource based view of the firm*” (PRAHALAD, 1990, p. 1).

---

<sup>29</sup> SAMPAIO, Jader dos Reis. Uma “arqueologia” do conceito de competência na sociedade norte-americana. In: PAULA, Claudio Paixão; MORAES, Lucio Flavio R. *Administração contemporânea: desafios e controvérsias*. Pedro Leopoldo: Tavares Editora, 2009. O autor faz interessante análise do surgimento e das mutações pelas quais passa a noção de competência nos Estados Unidos. Para Sampaio, tal noção passa por quatro gerações: na primeira, trata-se de atributo individual, identificado por meio de metodologia quase artesanal – entrevistas com base em eventos comportamentais; na segunda, já se torna quadro de definições prontas, a ser conjugadas com a realidade empresarial; na terceira, torna-se metáfora e, ao mesmo tempo, atributo organizacional, necessário a implementação de gestão estratégica e inovadora; na quarta geração, aquela na qual nos encontramos, não se verifica nenhum conceito ou metodologia que se destaque, existindo porém a intenção de articular competências individuais a organizacionais, bem como consciência difusa de que se encontrem relacionadas, embora de maneira de difícil apreensão. Segundo o autor, foi na quarta geração que se começou a tentar estudá-la e implantá-la no Brasil.

Segundo os autores, *core competence*, ou competência-chave, é o conhecimento coletivo que a organização detém para coordenar diversas habilidades produtivas, os conhecimentos e as tecnologias (PRAHALAD, 1990, p. 4). Para que uma competência possa ser considerada chave para uma organização, explicam os autores, ela deve responder a três critérios: oferecer reais benefícios aos consumidores, ser difícil de imitar e prover acesso a diferentes mercados. Assim, o conhecimento a ela relacionado deve estar associado a um sistemático processo de aprendizagem, que envolva descobrimento/inação e capacitação de recursos humanos.

No setor privado, a questão principal diz respeito à possibilidade de combinação das várias competências que uma organização pode conseguir para desenhar, produzir e distribuir produtos e serviços aos clientes no mercado. Ou seja, consiste na capacidade de combinar, misturar e integrar recursos em produtos e serviços em favor de um determinado resultado que permita a hegemonia da organização naquele setor.

Nesse ponto, competência deixa de ser atributo pessoal e passa a constituir caractere organizacional dotado de importante componente estratégico.

Muitas dessas ideias e práticas acabam aportando noutros países. O Reino Unido foi um deles, dada a proximidade cultural com os Estados Unidos.

Entretanto, o debate europeu em relação ao tema *competências* não se restringiu à ilha, ganhou terreno continental – em particular na França.

O debate francês nasceu nos anos 1980, a partir de discussões em que eram questionados o conceito de qualificação e o processo de formação profissional, principalmente a formação técnica.

A insatisfação com o descompasso que se observava entre aquilo que era ministrado na rede tradicional de ensino em relação às necessidades do mundo do trabalho (principalmente da indústria) despertou a necessidade de aproximar o que se ensinava nas escolas das necessidades reais das empresas, visando aumentar a capacitação dos trabalhadores e suas chances de se empregarem.

Buscava-se estabelecer a relação entre as competências e os saberes – o saber agir – no referencial do diploma e do emprego. Do campo educacional, o conceito de competência passou a outras áreas, como o campo das relações trabalhistas, para se avaliarem as qualificações necessárias ao posto de trabalho, nascendo assim o inventário de competências: *bilan de compétences*.

O que se percebe, em resumo, é que, em decorrência de pressões sociais e do aumento da complexidade das relações de trabalho, as organizações passaram a considerar, no processo de desenvolvimento de seus empregados, não só conhecimentos e habilidades, mas também aspectos sociais e atitudinais.

Todavia, para além desse denominador comum, nota-se que, entre pesquisadores, as noções e as abordagens relacionadas ao tema *competência* são as mais variadas – e por esse motivo diversas também são as definições do termo “competência”.<sup>30</sup>

Um dos principais atores que reconheceram a importância da gestão por competência como ferramenta de gestão estratégica foi Durand (1996). Mediante a edição do artigo *The alchemy of competence*, o autor construiu um conceito de competência com base em três dimensões: conhecimentos (saber), habilidades (saber fazer) e atitudes (querer fazer), enfeixando dessa maneira aspectos técnicos, cognitivos e atitudes relacionadas ao trabalho, e firmando que tais dimensões se relacionam sinergicamente com vistas à consecução de determinado propósito.

A síntese proposta por Durand (1996) teve ampla aceitação como ferramenta de gestão estratégica tanto no setor privado como no público, especialmente porque essa nova perspectiva sobre a gestão de pessoas permitiu não só uma integração horizontal da força de trabalho – fazendo com que os trabalhadores se adequassem com mais flexibilidade aos processos envolvidos para alcançar os resultados propostos e não se limitassem a ocupar os postos pura e simplesmente –, mas também uma integração vertical na qual a execução das funções e a realização dos processos se alinhassem mais aos objetivos, à missão e à visão das organizações – quando constituem base para focar e integrar política de recursos humanos e práticas de gestão em torno de metas e desempenho da organização. Esse arranjo é denominado “gestão estratégica de competências” (OCDE, 2010, p. 131).

No Brasil, nota-se que este foi o significado de competências acolhido para formular a Política e as Diretrizes para o Desenvolvimento de Pessoal da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional, que foi introduzida pelo Decreto nº 5.707, de 2006, o qual, além de regulamentar a licença para capacitação, assim estabeleceu no seu art. 2º:

Art. 2º. Para os fins deste Decreto, entende-se por:

[...]

II – gestão por competência: gestão da capacitação orientada para o *desenvolvimento do conjunto de conhecimentos, habilidades e atitudes necessárias ao desempenho das funções dos servidores, visando ao alcance dos objetivos da instituição*; (grifo nosso).

Descrita a evolução dos modelos gerenciais do Estado e feita essa breve digressão sobre o conceito de “competências” e sobre como esse conceito migrou do campo

30 Em excelente trabalho de compilação, Beeck e Hondégem (2010) noticiam uma série interminável de significados encontrados na literatura sobre o conceito de competências: Fleury e Fleury (2001); Zarifian (1986, 1999); Sparrow e Bognanno (1994); Spencer et al. (1994); Le Boterf (1995, 2000); Parry (1996); Sparrow (1997); Klemp (1999), citado por Resende (2000); Dutra e colaboradores (2000); Woodruffe (2000); Van Beirendonck (2009). Ver também a revisão interessantíssima feita por Mussak (2009).

do desenvolvimento pessoal para o desenvolvimento das organizações públicas, mister é que se passe a analisar a gestão por competência propriamente dita e os desafios de sua implantação no modelo administrativo brasileiro.

## 2.2 A IMPLANTAÇÃO DA GESTÃO POR COMPETÊNCIAS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

Antes de tratar propriamente da implantação da gestão por competências no Brasil, é necessário alertar que, na Administração Pública brasileira – graças à dimensão e à complexidade da estrutura federativa adotada – convivem, às vezes, até na mesma esfera política e, não raro, no mesmo espaço e tempo, modelos de gestão profundamente diferentes e outros, bem próximos, mas em estados de maturação distintos.

Assim, sobre um mesmo território podem conviver órgãos que ainda carregam fortes resquícios do modelo patrimonialista,<sup>31</sup> convivendo com outros: i) ainda desejosos de alcançar um modelo burocrático tradicional<sup>32</sup> ou já imersos na burocracia weberiana; ii) que ainda estão tentando implantar o *public management* como uma releitura neoweberiana ou que já o implantaram; iii) que têm buscado a implantação do *consumerism* como uma forma de acentuar o foco no cliente-consumidor (administrado); iv) os que já se aproximam do gerencialismo democrático, ou – como preferem alguns para romper com os rótulo do gerencialismo – administração democrática, dialógica ou participativa.<sup>33</sup>

Esse contexto reforça a necessidade do recorte deste artigo sobre a Administração Pública Federal, e muito especialmente sobre um órgão no qual a burocracia weberiana positivista já solidificada proporciona condições para uma transição mais tranquila para o modelo gerencial democrático.

Isso não quer dizer que os caminhos não possam ser abreviados, mas é impossível quebrar modelos inadequados ou anacrônicos sem que essa empreitada se faça com a participação e a adesão das pessoas. Fazê-lo contra as pessoas é o caminho mais difícil, senão, impossível. É por isso que a descrição evolutivo-histórica pode servir de base a uma reflexão que possibilite ao leitor adaptar o percurso à sua realidade.

---

31 *Vide* julgamentos recentes a respeito disponíveis em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=Nepotismo>>; <[http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/Resposta;http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/Resposta#\\_doc2](http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/Resposta;http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/Resposta#_doc2)>.

32 *V.g.*: há municípios brasileiros que sequer praticam a tributação constitucional, dependendo quase que exclusivamente dos repasses forçados e voluntários da União e dos estados. Boa parte dos municípios e alguns estados brasileiros ainda carecem de estruturação burocrática básica para estabilizar o seu corpo de agentes, contando ainda com uma grande proporção de terceirizados, comissionados e agentes de contratações temporárias para suprirem suas necessidades de pessoal.

33 *Vide* ABRUCIO, F. L. O impacto do modelo gerencial na administração pública: um breve estudo sobre a experiência internacional recente. *Cadernos Enap*, n. 10. Brasília: Enap, 1997. TENÓRIO, Fernando. *Flexibilização organizacional: mito ou realidade*. Rio de Janeiro: FGV, 2002.

Numa situação ideal, segundo reportam Beeck e Hondegheem (2010, p. 7 e 23),<sup>34</sup> para aproveitar as competências como ferramenta na gestão estratégica de recursos humanos, elas devem ser integradas num modelo ou num quadro. Para as autoras, um modelo de competências consiste na organização de competências identificadas em uma estrutura conceitual que permite que as pessoas em uma organização possam entender, falar delas e aplicá-las. Assim, um modelo de competências é tanto uma lista de competências como uma ferramenta por meio da qual as mesmas são expressas, avaliadas e medidas.

A falta de integração das competências num modelo não impede a aplicação das ferramentas que o compõe. É perfeitamente possível sua aplicação parcial a determinados processos de trabalho ou a segmentos da organização – porém, nesse caso, não mais se pode falar de um modelo, mas em uma ferramenta de gestão, ou na utilização parcial de um modelo.

O conteúdo de um modelo de competência totalmente desenvolvido inclui: o enfeixamento delas em categorias ou grupos de competências (ou seja, um grupo no qual as competências sejam homogêneas e/ou similares); a identificação das competências que compõem cada grupo; uma definição de cada uma das competências; e a fixação de vários indicadores comportamentais de cada uma – ou seja, exemplos de comportamento que um indivíduo deve demonstrar caso detenha a competência especificada no inventário (BEECK; HONDEGHEM, 2010, p. 23).

Baseadas na literatura e na experiência internacional, as autoras listam as seguintes etapas a serem percorridas pela organização na implantação da gestão baseada em competências: a) decisão de introduzir a gestão baseada em competências (considerada decisão estratégica que requer comprometimento de longo prazo – interação vertical); b) organização, planejamento e comunicação da mudança para a gestão por competência (integração vertical); c) identificação das competências e desenvolvimento de modelos de competência para diferentes públicos-alvo; d) integração das competências nos processos de recursos humanos (integração horizontal); e) revisão e atualização do modelo (BEECK; HONDEGHEM, 2010, p. 8, 45 e ss.).

## 2.2.1 AS DIFICULDADES DE INTEGRAÇÃO VERTICAL DO MODELO DE GESTÃO POR COMPETÊNCIAS NO BRASIL

Na Administração Pública brasileira, o comprometimento de longo prazo com a decisão de introduzir esse modelo de gestão resta, via de regra, prejudicado pela descontinuidade administrativa dos órgãos e das esferas políticas nos quais a

<sup>34</sup> *“Competency modelling. In order to use competencies as a strategic HRM tool, they need to be integrated into a competency model or framework. All selected OECD countries, except for France, have a centrally developed competency model. The senior civil service in particular seems to be considered as a special target group of competency management in the public sector. Furthermore, the competency frameworks only contain behavioural competencies, and hardly no technical competencies. Special attention should be given to public service values, such as commitment and integrity, which can play an important role as core competencies”.*

burocracia weberiana ainda não se encontra suficientemente solidificada para evitar os sobressaltos da descontinuidade política.

Por outro lado, a inexistência de um planejamento estratégico que fixe a missão, a visão, os objetivos e os valores das organizações públicas no Brasil, bem como a completa ausência de identificação dos processos produtivos dessas organizações também consistem em um dificultador relevante na implementação da ferramenta.<sup>35</sup>

O planejamento estratégico no setor público, assim como no setor privado, é uma ferramenta de normatização consensual e de transparência.<sup>36</sup> A resistência à adoção de ferramentas sólidas de planejamento – que há 10 anos poderiam dever-se à inadequação das metodologias criadas no setor privado ao setor público – não mais se justifica, após tantos anos e tantas experiências de sucesso relatadas na Administração Pública brasileira. É um tanto contraditório defender uma gestão democrática sem que se acredite e sem que se implemente instrumentos de transparência, medição, auditoria, controle e governança sólidos. O planejamento estratégico pode não ser o único, mas é o mais usual e conhecido instrumento de transparência de propósitos e ações de uma instituição.

É bem certo que a falta de identificação dos elementos estratégicos de uma organização não impossibilita o levantamento de competências, mas torna o processo mais frágil e suscetível a erros. Sem fixação da finalidade da organização (missão), sem a identificação de um horizonte de longo prazo (visão), sem objetivos definidos (objetivos estratégicos), sem medidores de resultado (indicadores e metas), como ter a dimensão real entre o que a organização deve alcançar e o que está, de fato, alcançando? Como alcançar uma medição mais exata do *gap* ou da lacuna de competências pessoais, quando sequer as lacunas institucionais foram medidas? Como não tornar essa medição do *gap* um ato subjetivo da chefia imediata (passível de expor os subordinados ao império da vontade do gestor de plantão) se os resultados pretendidos não estão declarados de forma explícita, transparente e consensual?

Além do mais, sem que seja fixada a cadeia de valor da instituição e sem que sejam mapeados os seus processos produtivos, não é possível efetuar o levantamento das

35 Embora não seja objeto deste trabalho, seria interessante levantar (pelo menos na administração direta e na esfera federal, quais são os órgãos que têm descritos, ao menos, visão, missão, objetivos, valores e processos; e, entre os órgãos que têm estes elementos descritos, quais conseguiram um grau de adesão (ou ao menos de conhecimento) satisfatório de seus agentes em relação ao planejamento estratégico. Acredita-se aqui que o número seja bastante reduzido, mas isso é assunto para um próximo artigo. Nas instituições que não há estratégia e processos produtivos identificados, o levantamento de competência torna-se apenas uma repetição, ampliada, do rol de atribuição dos cargos.

36 “Planejamento é expressão que vem do latim *planus facere*. Traduzida para o português a expressão significa: ‘tornar plano’. Planejar visa oferecer maior visibilidade da ação. É em ambiente plano ou aplainado que se apresentam as perspectivas, que o diagnóstico torna-se possível, que os riscos são identificados, que o caminho torna-se seguro, que o objetivo se apresenta claramente. Só conhecido o horizonte é possível chegar no lugar que se pretende. [...] Só quando se torna plana uma realidade, mediante a descrição de todos os seus aspectos em cortes de horizontes temporais (*período determinado*); materiais (*objetivos, indicadores e metas*); axiológicos (*valores*) e teleológicos (*missão*, que equivale à finalidade presente) é que se pode traçar uma estratégia (estruturar um método, um processo produtivo, um plano de ação) que seja eficiente para que a organização atinja seu fim último, que equivale a sua *visão de futuro*” (CHRISPIM, 2009).

lacunas de competências em relação aos processos e macroprocessos da organização. O levantamento de competências feito em relação ao cargo ou ao emprego público e não em relação ao processo produtivo da organização se presta somente a fornecer um registro formal ampliado dos requisitos de ocupação do cargo ou do emprego público, não se vinculando a nenhum resultado material que se espera do exercício da função pública em si. Conforme se verá a seguir, acredita-se que a superação dessa dificuldade foi o elemento que alavancou e qualificou o processo de levantamento de lacunas no âmbito da Secretaria da Receita Federal.

Sem que se conheçam objetivos e demais postulados estratégicos de uma organização e sem que se estabeleçam os processos produtivos que nela se operam, o levantamento de competências perde o sentido de integração vertical que se espera da aplicação do modelo.

O levantamento de competências feito sem qualquer relação com os postulados estratégicos das organizações públicas prejudica a validação, a crítica e a revisão do modelo de gestão.

## **2.2.2 AS DIFICULDADES DE INTEGRAÇÃO HORIZONTAL DO MODELO DE GESTÃO POR COMPETÊNCIAS NO BRASIL**

A literatura nacional recorrentemente refere-se à gestão por competência, levando em consideração não os componentes estratégicos, os processos ou a cadeia de valores das organizações públicas, mas sim o rol de atribuições dos cargos ou das carreiras que compõem a estrutura das organizações.

Neste tratamento da matéria, afigura-se uma antítese, pois a gestão por competências não se realiza com foco nos postos de trabalho (cargos) ou nos núcleos de execução (carreiras), mas com foco nos processos produtivos das organizações e nos resultados que esses processos visam alcançar.

A essas dificuldades relativas à integração vertical do modelo de gestão por competências no Brasil somam-se as dificuldades de integração horizontal. Ora, como antes dito, para que se possa bem utilizar as competências como uma ferramenta de gestão eficaz, elas precisam ser integradas num quadro e ligadas a outros elementos da gestão de recursos humanos – tais como recrutamento, seleção, capacitação, desenvolvimento, avaliação do desempenho etc. Repita-se, é o que a literatura visitada chama de “integração horizontal do modelo”.

São essas ligações com outros elementos de gestão de recursos humanos que permitem às organizações a gestão do uso da competência para moldar a cultura organizacional e criar uma forte orientação para a obtenção de resultados (OCDE, 2010, p. 131).

Em 2007, relatório da OCDE relatou que, na Bélgica, o aspecto-chave da competência do Estado não é fixado na concepção estrutural (ancorada em cargos ou carreiras), mas sim no fato de a organização estatal trabalhar de forma mais sistemática e mais



orientada para o atingimento de metas no planejamento da força de trabalho e dos investimentos em recursos humanos (OCDE, 2010, p. 180).

No Brasil, no entanto, essa integração horizontal é em grande parte tolhida pelo modelo legal administrativo brasileiro.

Esse modelo é fortemente positivado e estruturado em uma enormidade de cargos, carreiras, classes, níveis e padrões diferentes, não se admitindo alterações dos sistemas de recrutamento e seleção, remuneração, recompensa, movimentação vertical, horizontal e até mesmo territorial (remoção) do agente público senão mediante autorização legal e/ou processos muito rígidos e estruturados.

No que diz respeito aos sistemas de recrutamento e seleção, reiteradas decisões judiciais<sup>37</sup> têm feito com que se limite o acesso aos cargos públicos à análise de competências puramente cognitivas (prova escrita de conhecimentos), salvo determinação contrária em lei, sob a alegação de preservação do princípio da isonomia. Esse comportamento da jurisprudência nacional tem inviabilizado a integração horizontal dessa ferramenta ao processo de gestão de pessoas, fazendo com que não se possa falar, neste ponto, em gestão por competências.

Curioso é que, não obstante a insuficiência da apreciação da competência cognitiva para uma boa atuação do profissional tenha ficado cientificamente comprovada desde os escritos de David C. McClelland, na década de 1970, no Brasil, os órgãos de controle administrativos e judiciais se recusam terminantemente a acatar as razões dos órgãos públicos incumbidos da seleção de agentes para a inclusão de novos parâmetros de julgamentos nos concursos públicos. Não que esses próprios órgãos não acabem por sofrer com a arregimentação de agentes sem qualquer adequação atitudinal para ocupação de determinados cargos (alguns portadores de distúrbios comportamentais que inviabilizam sua adequação para o exercício de algumas funções sensíveis do cargo) e desprovidos de habilidades essenciais ao exercício de determinada atividade (*v.g.*, o domínio de habilidades negociais que permitam o trabalho em rede e a conciliação de interesses).<sup>38</sup>

Em relação ao sistema de remuneração e recompensa, a situação não é melhor. A rigidez imposta pelo inciso X do art. 37 da CRFB para criação ou alteração de qualquer verba remuneratória inviabiliza um sistema de retribuição mais flexível e atrelado ao atingimento de resultados.<sup>39</sup>

---

37 *V.g.*: STF no RE-AgR nº 612821; STJ, no AGA nº 200602587795.

38 Decisão recente do Tribunal de Contas da União (TCU) no julgamento da TC nº 023.972/2013-0 – ainda em fase de questionamento judicial – determinou anulação do concurso público para provimento de cargos de especialista em Políticas Públicas e Gestão Governamental (EPPGG), por acolher questionamentos sobre pontuação atribuída à experiência profissional em atividades de gerência, considerando tal medida afrontosa à ampla concorrência, ao julgamento objetivo, à isonomia e ao interesse público.

39 Art. 37. [...] X – a remuneração dos servidores públicos e o subsídio de que trata o § 4º do art. 39 somente poderão ser fixados ou alterados por lei específica, observada a iniciativa privativa em cada caso, assegurada revisão geral anual, sempre na mesma data e sem distinção de índices.

A movimentação horizontal e vertical de agentes e de cargos entre as carreiras ficou impossibilitada pela interpretação que o judiciário brasileiro – ainda contaminado pelo paradigma weberiano – deu ao comando do art. 37, inciso II, da CRFB.

Embora a Constituição Federal de 1988 tenha exigido concurso público para acesso originário aos cargos, empregos ou funções públicas e não para a mobilidade de agentes públicos concursados e de cargos (postos de trabalho) entre carreiras, no afã de preservar a administração contra os abusos cometidos no passado, o judiciário brasileiro entendeu inconstitucionais os institutos da ascensão<sup>40</sup> e da transferência/enquadramento,<sup>41</sup> antes previstos nos incisos III e IV do art. 8º da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, resultando na revogação posterior daqueles dispositivos pela Lei nº 9.527, de 10 de dezembro de 1997. No âmbito da RFB, a horizontalidade das carreiras e a abertura do acesso à maioria desses cargos a profissionais de qualquer titulação – apontada nas considerações gerais deste artigo – passa a ser um diferencial que milita a favor de uma maior flexibilidade estrutural para a implantação da gestão por competências no órgão. Nesse sentido, recente processo seletivo para o preenchimento de cargos específicos isolados de analistas técnicos administrativos, limitados à titulação respectiva de contadores, pedagogos, arquitetos e engenheiros parece ter andado na contramão desse saudável histórico, introduzindo, em um sistema relativamente flexível de produção, um grau de rigidez e especificação de funções de matiz weberiana.

Há de se ressaltar que, no Brasil, até no que diz respeito à ferramenta de movimentação territorial dos agentes da Administração Pública, como instrumento de gestão de pessoas, a rigidez do sistema desfavorece a integração horizontal. Se para algumas carreiras (magistrados e notários) a CRFB impõe concurso de remoção, para outras (procuradores, auditores e analistas da RFB etc.) a lei infraconstitucional o faz. O que surpreende é que, não bastasse a rigidez que a lei impõe à movimentação territorial de algumas carreiras, justificadas em razão da necessidade de preservar agentes de carreiras estatais típicas de eventuais perseguições políticas – em recente decisão da 10ª Vara Federal, Seção Judiciária da Bahia, nos autos do Processo nº 15324-68.2014.4.01.3300, dando interpretação extensiva ao art. 36, da Lei nº 8.112/90 –, a Justiça federal impôs que se procedesse ao concurso de remoção interna dos assistentes técnicos administrativos do Ministério da Fazenda antes de dar posse aos novos concursados para o mesmo cargo.

É por tudo isso que a integração horizontal do modelo de gestão por competências – na maioria dos processos de gestão de pessoas – fica bastante prejudicado no Brasil e, pior, a maioria desses processos acontecem sem que as atividades de cada processo

40 Derivação vertical, na qual há a passagem de um agente de um cargo para outro cargo semelhante, mas em carreira superior à do seu provimento originário. *V.g.*: acesso do servidor que ocupe cargo de analista em carreira de nível médio para o cargo de analista em carreira de nível superior.

41 Derivação horizontal, também denominada “enquadramento”, na qual não há elevação funcional. Nesse caso, a movimentação é do cargo que passa a integrar carreira distinta da originária, por identidade de funções.

de trabalho estejam sequer descritas (e menos ainda alinhadas) com as necessidades da organização e entre si.

Identificar as competências adequadas para a organização e construir um modelo de competência trata-se de processo complexo e de implementação demorada, além do mais, tal processo só é possível se comprometer a direção superior, a gerência intermediária e os demais agentes com o modelo e só é eficaz se focar na visão de futuro da organização, em vez de focar no passado.<sup>42</sup>

Mesmo depois de atendidas as condições para a integração vertical e horizontal do modelo, a mais difícil tarefa para a implantação da gestão por competências é a obtenção da adesão de toda organização ao processo.<sup>43</sup> Acredita-se que, em um modelo de gestão democrática, essa adesão só é obtida mediante uma prática radicalmente dialógica e consensual.

Feitas essas considerações, pretende-se aprofundar em alguns aspectos relativos à criação do Plano Nacional de Desenvolvimento de Pessoal (PNDP) no Brasil e à gestão por competências ali determinada – a despeito de todas as limitações antes apontadas – para que se possa, finalmente, abordar como eles vêm sendo implementados no âmbito da Receita Federal do Brasil.

### **3 A PNPD: APLICAÇÃO DA GESTÃO DE COMPETÊNCIAS À CAPACITAÇÃO E AO DESENVOLVIMENTO DOS AGENTES PÚBLICOS NOS PAÍSES DA OCDE E NO BRASIL**

A noção de competências passa por evolução na qual seu conteúdo vai sendo transformado: de atributo individual para organizacional; de critério de recrutamento para componente estratégico passível de embasar vários processos da gestão de pessoas: seleção, desenvolvimento e capacitação, gestão do desempenho etc.

Todavia, em relação à Administração Pública Federal brasileira – provavelmente em razão das dificuldades relatadas na seção anterior, positivou-se que a gestão por competências é entendida apenas como gestão da capacitação orientada para o desenvolvimento do conjunto de conhecimentos, habilidades e atitudes necessárias ao desempenho das funções dos servidores, visando ao alcance dos objetivos da instituição. Enfim, compreendeu-se que gestão por competência é apenas uma ferramenta e não um modelo.

<sup>42</sup> Vide OCDE, 2010, p. 8 e 50.

<sup>43</sup> Consoante Beeck e Hondegheem (2010, p. 8 a 50), para que seja bem sucedida, a implementação de um modelo gestão de competências tem de promover três tipos de integração: a) vertical, que corresponde ao alinhamento com a estratégia da organização, o que propicia a vinculação das competências individuais dos empregados com a missão e a estratégia da organização; b) horizontal, na qual os diversos processos da gestão de recursos humanos são alinhados, e cada componente ou instrumento do processo de gestão de recursos humanos é interligado com o modelo; e c) a integração de toda a organização, com o envolvimento de todo o corpo de colaboradores. As autoras ainda notam que o desafio principal se encontra na terceira dimensão integrativa: a implementação de gestão de competências em toda a organização.

Na dicção do Decreto nº 5.707/2006, a gestão por competências ficou em grande parte reduzida a uma política de capacitação e desenvolvimento de pessoas, isso porque, embora se anuncie o atrelamento dessa política às políticas de mobilidade, remunerações e recompensas fundadas em planejamento e resultados, o referido decreto não aponta os meios para que isso se realize.

Na aplicação da gestão de competências ao processo de capacitação e desenvolvimento da força de trabalho, deveria haver a fixação das necessidades de aprendizagem a partir da análise de lacunas de competência do servidor – lacuna de competência pode ser definida como a diferença a menor entre o nível de domínio de determinada competência e o nível que dela se espera, ou seja, o que a literatura tradicional nominou *gap* de competências.

A extremo rigor, a partir da análise dessas lacunas, deveria ser montado um plano de desenvolvimento para cada agente, no qual são listadas as competências que ele precisaria para que seu desempenho melhorasse. O mesmo ocorre em relação ao desenvolvimento de competências dos órgãos ou das entidades aos quais o agente encontra-se subordinado.

Assim, os objetivos de todas as atividades de aprendizagem (ações de capacitação, na dicção do decreto: oficinas, cursos etc.) deveriam ser baseados no desenvolvimento de competências determinadas.

Tudo isso sem descurar a necessidade de que essa abordagem deveria levar em conta o viés estratégico – caso tratado como um modelo de gestão. Só assim terá realmente potencial para melhorar a gestão de pessoas no setor público brasileiro em diversas áreas: a) propiciando melhor formação e definição de prioridades de desenvolvimento dos servidores, tornando o investimento nessa área mais eficiente; b) melhorando os métodos de recrutamento e seleção; c) trazendo aportes ao desenvolvimento do planejamento estratégico da força de trabalho por meio da definição das necessidades de competências; d) tornando mais fácil a mobilidade do pessoal, com a definição do perfil dos cargos e a identificação das oportunidades de mobilidade horizontal e vertical, tendo por base modelo de competências; e) com o desenvolvimento da gestão do desempenho por via de sua ligação com as competências; e f) mediante desenvolvimento de gestores e incentivo de habilidades de gestão (OCDE, 2010, p. 134).

### 3.1 A PNDP NO PODER EXECUTIVO FEDERAL

A primeira tentativa pós-constitucional de instituir uma Política Nacional de Capacitação dos Servidores para a Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional com finalidades, diretrizes e instrumentos direcionados à capacitação dos servidores dos órgãos do Poder Executivo federal foi a edição do Decreto nº 2.794, de 1º de outubro de 1998.

Embora tratasse basicamente de questões formais em relação à capacitação dos servidores públicos federais, o diploma declarava como finalidades: a) a melhoria da eficiência do serviço público e da qualidade dos serviços prestados ao cidadão; b) a valorização do servidor público, por meio de sua capacitação permanente; c) a adequação do quadro de servidores aos novos perfis profissionais requeridos no setor público; d) a divulgação e controle de resultados das ações de capacitação; e e) a racionalização e a efetividade dos gastos com capacitação.

Além das finalidades, o decreto de 1998 listava uma série de diretrizes: a) tornar o servidor público agente de sua própria capacitação, nas áreas de interesse do respectivo órgão ou entidade; b) possibilitar o acesso dos servidores a ações de capacitação, oferecendo, anualmente, pelo menos uma oportunidade de capacitação a cada servidor, otimizando os recursos orçamentários disponíveis; c) priorizar as ações internas de capacitação que aproveitem habilidades e conhecimentos de servidores da própria instituição, e programas de educação continuada que contemplem eventos de curta duração; d) incluir, entre os requisitos para a promoção nas carreiras da Administração Pública Federal, atividades de capacitação do servidor; e) utilizar a avaliação de desempenho e a capacitação como ações entre si complementares; f) oferecer oportunidades de requalificação aos servidores redistribuídos; g) avaliar permanentemente os resultados advindos das ações de capacitação; e h) implantar o controle gerencial dos gastos com capacitação.

Oito anos após a edição do Decreto nº 2.794/1998, veio o Decreto nº 5.707/2006. Tal normativo, ao agregar a eficácia ao discurso normativo, inova ao sinalizar sua preocupação não só com os processos, mas também com os resultados.

Outra inovação do Decreto nº 5.707/2006 foi fazer agregar a noção de desenvolvimento permanente do servidor público à noção de capacitação/treinamento, além de sinalizar uma tendência de integração vertical quando determina a adequação das competências requeridas dos servidores aos objetivos das instituições, tendo como referência o plano plurianual.

Finalmente, o decreto de 2006 realça aspectos de transparência e governança no gerenciamento, na racionalização, na gestão e na efetividade dos gastos com capacitação.

Quanto às diretrizes da PNDP de 2006, duas merecem especial destaque: a) a adoção do conceito de desenvolvimento de competências individuais e institucionais, antes não tão claro, fica agora declarado; b) o reconhecimento da necessidade de incrementar as competências gerenciais, e mais especialmente sua qualificação para o exercício de atividades de direção e assessoramento, reforça a influência do modelo gerencial weberiano que acredita ser o gestor um multiplicador natural do conhecimento institucional.

O referido normativo também determina que a integração das ações de capacitação esteja em um plano anual de capacitação da instituição, compreendendo as definições

dos temas e as metodologias de capacitação a serem implementadas. Nesse sentido, a norma busca incentivar um processo intencional, estruturado e proposital de desenvolvimento de competências, com vistas a elidir a capacitação pontual, inorgânica e acidental observada em larga escala nos órgãos públicos federais, inclusive como ocorria na RFB, conforme relata documento adiante citado.

Importante inovação do decreto consiste na sua preocupação com o desenvolvimento de competência dos servidores redistribuídos e com a ambientação e formação dos servidores recém-ingressos nas carreiras do setor público, inclusive aqueles sem vínculo efetivo com a Administração Pública.

Finalmente, ponto que merece especial destaque é a intensão revelada do decreto de dar efetividade à norma insculpida no § 2º do art. 39 da CFRB, no sentido de priorizar, no caso de eventos externos de aprendizagem, os cursos ofertados pelas escolas de governo, favorecendo a articulação entre elas.

Tal destaque justifica-se em razão da ostensiva falta de controle do cumprimento do normativo insculpido no referido decreto, além das restrições estruturais, orçamentárias e normativas impostas a essas instituições que fazem com que se limite gravemente seu campo de ação, comprometendo a aplicação do comando constitucional (CHRISPIM; AGOSTINHO; AMARAL, 2013).

Isso se torna mais evidente quando, examinando achados de auditoria dos órgãos de controle interno e externo<sup>44</sup> – que apontam irregularidades administrativas; falhas na gestão e na execução da despesa pública; desperdícios e falta de planejamento –, verifica-se que grande parte deles tem como justificativa dos ordenadores de despesa: a) a falta de capacitação dos agentes; b) o contingenciamento dos recursos para capacitação; ou c) o alto custo que as empresas de treinamento cobram por seus serviços.

Ocorre que, em superficial amostragem de dados obtidos em sítios da Internet, apenas no ano de 2012, os gastos na área de capacitação do governo federal vêm sendo feitos não só desprezando preceitos constitucionais que apontam para o fortalecimento e a priorização das escolas de governo, mas também desafiando os princípios da economicidade, da eficiência, da eficácia e da efetividade.

Nesta amostragem, levou-se em conta o custo da capacitação nas áreas que se constituem o *gap* de competências identificados naqueles achados (licitações, termo de referência e gestão e fiscalização de contratos) e naquelas finanças (contabilidade pública), e foram examinadas três bases de oferta desses cursos: duas instituições privadas de capacitação e uma escola de governo.

44 V.g.: Tomada de Contas CGU/R-PA – Processo 00213.000029/2006-90; Relatório de Auditoria Anual de Contas: Processo: 23081.004595/2012-67, CGU/R-RS; Processo: 23111.005937/2011-55, CGU/R-PI; Processo: 23080.004167/2009-49, CGU/R-SC; Processo: 59400.002134/2012-47, CGU-R-CE; Processo: 23066.010441/2008-08, CGU/R-BA; Processo 25007.000780/2012-09, CGU-R-MT; Processo 25003.224943/2012-54, CGU-R-MG; Decisão do TCU SCI/RJ, TC 009.380/2012.

**Tabela 1: Comparação do custo de capacitação – escola de governo vs. Iniciativa privada**

Cursos	Instituição	Valor total (a)	Carga horária (b)	Valor por aula (a/b)	Relação % (base escola de governo)	Relação % (base Y)
Licitações e contratos	X	R\$ 2.490,00	28 h/a	R\$ 88,92	598,0%	81,5%
	Y	R\$ 2.290,00	21 h/a	R\$ 109,04	733,3%	100,0%
Gestão e fiscalização de contratos	ESCOLA DE GOVERNO	R\$ 476,00	32 h/a	R\$ 14,87	100,0%	13,6%
	X	R\$ 2.490,00	28 h/a	R\$ 88,92	591,2%	81,5%
	Y	R\$ 2.290,00	21 h/a	R\$ 109,04	725,0%	100,0%
	ESCOLA DE GOVERNO	R\$ 361,00	24 h/a	R\$ 15,04	100,0%	13,8%
Contabilidade aplicada ao setor público	X	R\$ 2.490,00	28 h/a	R\$ 88,92	815,8%	69,4%
	Y	R\$ 2.690,00	21 h/a	R\$ 128,09	1175,1%	100,0%
	ESCOLA DE GOVERNO	R\$ 436,00	40 h/a	R\$ 10,90	100,0%	8,5%
Especificação de compras e serviços para a Administração Pública	X	R\$ 2.190,00	21 h/a	R\$ 104,28	609,1%	95,6%
	Y	R\$ 2.290,00	21 h/a	R\$ 109,04	636,9%	100,5%
	ESCOLA DE GOVERNO	R\$ 274,00	16 h/a	R\$ 17,12	100,0%	15,7%

Fonte: Chrispim, Agostinho e Amaral (2013).

Também se cuidou de identificar e comparar: o conteúdo do curso; o número de horas/capacitação oferecidas em cada uma das ofertas; a qualificação do profissional envolvido na instrutoria privada e na escola de governo.

Na comparação de preços, identificou-se que, em alguns casos, a variação do custo da hora/aula de uma das empresas privadas é 1.175,1% superior ao preço da hora/aula do mesmo curso quando oferecido pela escola de governo, com a mesma instrutoria do setor privado e com conteúdo equivalente ou mais amplo/detalhado.

Examinando dados publicados no Portal da Transparência da CGU, verifica-se que, apenas no exercício de 2012, somente uma empresa privada já adjudicou contratos no montante de R\$ 2.599.378,10 e outra no montante de R\$ 765.136,76. Tal volume de recursos é muito superior ao limite orçamentário distribuído a algumas escolas de governo para atendimento dos servidores públicos.

Em resumo, podemos dizer acerca da PNDP de 2006 que ela: a) firmou a aplicação da gestão de competências como base da política de desenvolvimento de pessoal nos órgãos do Poder Executivo federal; b) procurou dar destaque à formação de quadros diretivos; c) tentou vincular a gestão de competências à gestão de desempenho; d) incentivou o aproveitamento das competências existentes nos órgãos e a formação inicial dos servidores; e e) tentou dar efetividade ao normativo constitucional que estabelece a precedência das escolas de governo nos processos de desenvolvimento de competências no setor público federal.

Contudo, a PNDP não foi muito além.<sup>45</sup> Seja no que diz respeito ao conteúdo da política (como dito, o decreto preocupa-se basicamente com o processo de capacitação, e não com os demais processos de gestão de pessoas) seja no que diz respeito à estruturação de um sistema apto a planejar, gerir e executar esta política, ao contrário do que ocorreu em vários países da OCDE, conforme retrata a literatura sobre o tema que se recupera a seguir, foi muito tímido o normativo em atender às recomendações da literatura internacional quanto à necessidade de integração horizontal e vertical do modelo, além de silente quanto à necessidade de uma política de disseminação e de promoção da adesão à PNDP no âmbito da Administração Pública Federal.

---

<sup>45</sup> Em outros pontos, embora modifique a redação, o decreto de 2006 não inova, apenas aperfeiçoa norma já existente, como, por exemplo ao: a) assegurar o acesso dos servidores a eventos de capacitação interna ou externamente ao seu local de trabalho; b) incentivar e apoiar as iniciativas de capacitação promovidas pelas próprias instituições, mediante o aproveitamento de habilidades e conhecimentos de servidores de seu próprio quadro de pessoal; c) estimular a participação do servidor em ações de educação continuada, entendida como a oferta regular de cursos para o aprimoramento profissional, ao longo de sua vida funcional; d) incentivar a inclusão das atividades de capacitação como requisito para a promoção funcional do servidor nas carreiras da Administração Pública federal direta, autárquica e fundacional, e assegurar a ele a participação nessas atividades; e) considerar o resultado das ações de capacitação e a mensuração do desempenho do servidor complementares entre si; f) avaliar permanentemente os resultados das ações de capacitação; g) promover entre os servidores ampla divulgação das oportunidades de capacitação.



### **3.2 A APLICAÇÃO DA GESTÃO DE COMPETÊNCIAS À CAPACITAÇÃO NA OCDE EM COMPARAÇÃO COM O QUADRO BRASILEIRO**

Se no Brasil os limitadores apontados nos tópicos anteriores fizeram com que a aplicação da gestão de competências, até o momento, se limitasse a uma ferramenta de capacitação e desenvolvimento de pessoas, sem que, contudo, essa ferramenta estivesse necessariamente vinculada ao desenvolvimento de competência das instituições públicas, isso não reduz a importância do tema, mesmo porque caracteriza-se como um primeiro passo.

O tímido passo tomado pelo Decreto nº 5.707/2006 aponta que, ao menos, existe a preocupação com o tema que se tornou uma tendência mundial no setor público,<sup>46</sup> a partir da percepção de que a gestão por competências pode trazer diversos benefícios no contexto de mudança em que se encontra o Estado brasileiro. A importância desse passo torna-se maior quando se constata que a gestão de pessoal tradicional não consegue coordenar e ligar políticas de gestão de pessoal, nem horizontal nem verticalmente (NUNES, 2007, p. 12).

Nesse ponto, a recuperação histórico-conceitual feita neste artigo visa instrumentalizar a reflexão de como – por tratar-se de experiência implementada e bem sucedida no âmbito de inúmeras organizações públicas – esta ferramenta tornou-se um fio condutor da reforma da Administração Pública em tantos países, até ser implementada no Brasil e, mais especialmente, no órgão objeto deste estudo, a Receita Federal do Brasil para que se possa, a seguir, descrever o processo de implementação da ferramenta naquele órgão.

Vale recuperar aqui o trabalho apresentado por Beeck e Hondegheem (2010, p. 7), no qual verifica-se como a gestão por competências afirmou-se como uma importante ferramenta de gestão de pessoas no setor público, especialmente nos países integrantes da OCDE. Analisando o material coletado pelas autoras, observa-se que, em alguns países, existem modelos nos quais (como no Brasil) o foco da gestão de competências ainda está relativamente limitado à área de capacitação dos agentes públicos. Em outros países, no entanto, existe maior integração do modelo, aliando o desenvolvimento das competências ao sistema remuneratório, ao acesso a algumas posições e cargos, ao sistema de retribuição premial. No primeiro caso, observa-se a posição do modelo no Canadá, Dinamarca, Coreia do Sul e Reino Unido. No segundo caso, encontram-se Bélgica, Holanda e Estados Unidos.

---

<sup>46</sup> Indaga-se por que tantos países incorporaram em suas administrações governamentais essa prática, cuidando não apenas da criação de uma política de gestão por competências, mas também da criação de uma estrutura que lhes permita planejar, gerir e executar essa política. “A principal razão para a introdução de gestão de competências no serviço público é que ela fornece uma alavanca para a mudança. Outra razão frequentemente citada é que as competências podem ser usadas como ferramenta de comunicação poderosa, porque elas fornecem uma linguagem e um entendimento comuns dos comportamentos necessários para alcançar os objetivos organizacionais. Além disso, a gestão de competências aumenta a empregabilidade dos funcionários públicos”. (BEECK; HONDEGHEEM, 2010, p. 9).

No Canadá, as atividades de aprendizagem na sua Escola de Serviço Público têm sido associadas com a Liderança e Competências-Chave. Assim, os gestores e funcionários podem selecionar os produtos ofertados pela escola com vistas às suas necessidades de aprendizagem.

O governo dinamarquês ampliou seu programa de desenvolvimento de liderança. Até aquele momento (2010), a Dinamarca parecia não possuir programas centralizados para o desenvolvimento de competências de gestão sênior, mas hoje foi implantado um mestrado em Gestão Pública e um diploma em Liderança Pública, que pode ser alcançado por funcionários públicos. Dessa forma, as universidades parecem estar mais presentes na formação dos servidores dinamarqueses. No que respeita à liderança, a Escola Dinamarquesa de Administração Pública oferece diferentes tipos de cursos, incluindo formação específica em gestão pública (por exemplo, liderança e *coaching* individual,<sup>47</sup> gestão e desenvolvimento de competências, gestão de pessoas, gestão da diversidade nas organizações públicas etc.).

A Coreia do Sul conta com o Instituto Central de Formação de Funcionários para a educação baseada em competências. Um exemplo é o Programa de Desenvolvimento do Candidato. Os alunos desse programa recebem treinamento personalizado para desenvolver competências lacunosas.

No Reino Unido, servidores públicos, usando um quadro de habilidades profissionais de governo, podem procurar oportunidades para desenvolver suas competências. Um plano de desenvolvimento individual é criado a partir das habilidades que eles possuem e de quais necessitam desenvolver.

Na Holanda, havia sido criado recentemente, em relação à data do levantamento, o programa Linhas de Aprendizagem em Gestão (*Management Learning Lines*), cuja ideia era permitir que um gerente em potencial seguisse um caminho parcialmente estruturado em direção a uma posição de gerência. Hoje, tal programa oferece linhas de aprendizagem, perspectivas de carreira, além de outros instrumentos de desenvolvimento de gestores.

Na Bélgica, foram introduzidos círculos de desenvolvimento com foco nas competências dos funcionários, a fim de alcançar os objetivos pessoais e os organizacionais. Um plano de treinamento individual, feito para cada funcionário público, foi o elemento crucial em tais círculos de desenvolvimento. O círculo de desenvolvimento belga envolve quatro fases: discussão da função, discussão do planejamento, reavaliação de desempenho e entrevista de avaliação. Em tese, esses círculos de desenvolvimento devem ser baseados nos perfis de competência definidos. Na prática, entretanto, existem organizações que não utilizam os perfis

---

<sup>47</sup> Nesse sentido, vale registrar que o Programa de Desenvolvimento de Gestores da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil, na 6ª Região Fiscal – mediante trabalho elaborado e testado (desde 2012) pela unidade estadual da Esaf, em Minas Gerais – já contempla a introdução do *coaching* individual para gestores, a partir do exercício de 2015.

de competência. A formação certificada (certificação) tornou-se uma das principais ferramentas de gestão de competência do governo belga. Seu objetivo é desenvolver competências individuais com vistas às necessidades das organizações públicas. Atendendo aos objetivos dos treinamentos, os funcionários recebem um *subsídio de competência*, além da sua remuneração normal.

Nos Estados Unidos, o Escritório de Gestão de Pessoal opera como uma agência líder em gestão de competências, enquanto as agências federais utilizam uma abordagem desconcentrada para determinar o melhor uso das competências em seus processos de recursos humanos. O escritório provê diretrizes, que incluem os programas de desenvolvimento de liderança. As qualificações-chave servem como um guia para o Instituto Executivo Federal e para o currículo do Centro de Desenvolvimento de Gestão.

A credibilidade que a gestão por competências ganhou no mundo se deve ao fato de que ela traz para as organizações públicas um cardápio alentado de vantagens para agentes, gestores e para as respectivas instituições. Sob a perspectiva do agente, cria-se: um sistema de gestão de pessoas visto como justo; maior incentivo para o desenvolvimento pessoal; melhor compreensão do que é necessário para atingir alto desempenho no trabalho; compreensão da missão da organização e do papel que ele desempenha na organização (NUNES, 2007, p. 14).

Já para os administradores, a gestão por competências fornece um instrumento adicional para motivar os colaboradores; compartilha uma linguagem comum sobre gestão de pessoas; cria critérios mais transparentes e adequados para fazer a seleção, o desempenho e tomar as decisões de avaliação, ou de treinamento e desenvolvimento.

Esse sistema de gestão também traz em seu bojo uma série de benefícios para as organizações estatais, permitindo identificar as atividades organizacionais que precisam de melhorias; fornecendo clareza sobre os objetivos a serem cumpridos e a forma de conhecê-los. Permite ainda integrar melhor os requisitos da organização e das pessoas, além de possibilitar uma abordagem global da gestão de recursos humanos e fornecer instrumentos mais úteis para a seleção, avaliação e treinamento, e desenvolvimento da organização.

Alguns dos benefícios da aplicação da gestão por competências listados pelos países da OCDE, selecionados como objetos da pesquisa de Beeck e Hondegheem (2010, p. 9) foram bem semelhantes: a) estabelecimento de linguagem comum no serviço público; b) continuidade no acompanhamento das carreiras dos servidores públicos; c) criação de uma perspectiva orientada para o futuro em matéria de gestão de pessoal; d) melhoria da competitividade do governo; e) implantação de uma cultura de autodesenvolvimento contínuo; f) auxílio na gestão da mudança; g) articulação, em termos mais concretos, das expectativas em relação a valores e ética, excelência e engajamento das pessoas.

Enfim, mudança cultural, responsabilidade, autodirecionamento, busca por excelência, vislumbre integrado de todos os aspectos da gestão de pessoas – e tudo isso incorporado aos objetivos estratégicos da organização.

E assim, no contexto do processo de reformas pelas quais passam as administrações públicas a partir dos anos 1980, a gestão por competência acabou se tornando um fio condutor da reconstrução estatal – ao menos entre os países membros da OCDE:

*Um fio condutor comum nas reformas em todos os países membros da OCDE, no entanto, é um foco maior sobre as competências dos servidores públicos. Os países que desempenham um papel de liderança neste domínio desenvolvem e implantam uma gestão por competências sistemática, que liga o recrutamento, formação e desenvolvimento do pessoal aos quadros de competências e perfis de competência. Esforços têm sido feitos para modernizar os processos de recrutamento e reforçar o desenvolvimento dos servidores públicos ao longo das suas carreiras. Para atingir essa meta, os países têm frequentemente descoberto que é necessário reestruturar profundamente suas carreiras e planos de carreira (OCDE, 2010, p. 130, grifo nosso).*

No Brasil, como já mencionado, a rigidez estrutural da Administração Pública – que limita fortemente um sistema de mobilidade horizontal e vertical do agente, bem como a criação de um sistema de recompensas fundadas nos resultados e no desenvolvimento das competências para atingi-los – só pode ser quebrada mediante reforma constitucional. Daí, cumprir, no que é possível, os comandos do Decreto nº 5.707/2006 já é uma passo considerável e é o que a Receita Federal do Brasil se propôs a partir de 2010.

## 4 A PNDP NA RFB: UM PROJETO EM SEDIMENTAÇÃO

É nesse ponto que se arremata este esforço descritivo-histórico de forma a demonstrar que, ainda que não existam as condições ideais de implementação da gestão por competência na Administração Pública brasileira, é possível – a exemplo do que tem sido feito na Receita Federal do Brasil – implementar a gestão por competências recomendada pela Política Nacional de Desenvolvimento de Pessoal (PNDP). É sempre possível dar um primeiro passo.

Para que melhor se entendam os fatores que possibilitaram o início dessa trajetória, bem como os que dificultaram o percurso, é necessário que se trace um perfil do órgão, de forma resumida, pontuando alguns aspectos que tiveram de ser considerados no processo em estudo. É o que se fará a seguir.

### 4.1 A RFB EM UM BREVE RETRATO

A RFB é um órgão específico, singular, subordinado ao Ministério da Fazenda, responsável pela administração dos tributos de competência da União, inclusive os previdenciários, além daqueles incidentes sobre o comércio exterior.

Também são atribuições desse órgão: a) subsidiar o Poder Executivo federal na formulação da política tributária brasileira; b) prevenir e combater: b.1) a sonegação fiscal; b.2) o contrabando; b.3) o descaminho; b.4) a pirataria; b.5) a fraude comercial; b.6.) o tráfico de drogas e de animais em extinção, bem como outros atos ilícitos relacionados ao comércio internacional.

A amplitude dessa gigantesca malha de competências legais resulta na desconcentração do objeto de atuação do órgão em várias coordenações temáticas, nominadas de acordo com a matéria que se lhes é entregue: 1) fiscalização de tributos internos; 2) aduana e comércio exterior; 3) interação com cidadão; 4) pesquisa de investigação (inteligência); 5) correição; 6) tecnologia da informação; 7) gestão de pessoas; 8) programação e logística; 9) repressão e vigilância; 10) tributação; planejamento, organização e avaliação; 11) integração fiscal; 12) corregedoria; 13) arrecadação e cobrança; 14) cadastro de contribuintes; 15) contencioso administrativo e judicial; 16) programação e estudos de fiscalização; 16) acompanhamento de grandes contribuintes; 17) relações internacionais.

A compreensão e o detalhado estudo dessas unidades de serviços, atrelados ao reconhecimento de objetivos estratégicos bem delimitados, é que permitiu à organização o mapeamento de seus processos de trabalho.<sup>48</sup>

A essa extensa e complexa malha de desconcentração material da atividade do órgão, soma-se a malha de desconcentração territorial, consolidada na distribuição de grande parte das atividades em 10 superintendências regionais distribuídas em unidades da Federação estrategicamente localizadas para dar maior abrangência à atuação dos órgãos centrais. Dessas superintendências regionais derivam outros pontos de desconcentração territorial tático-operacionais, em cada capital e em vários polos urbanos, chamados alfândegas, inspetorias, delegacias e respectivas agências a elas vinculadas. São 569 unidades desconcentradas<sup>49</sup> em todo Brasil.

A RFB, assim, desenvolve suas atividades por meio de estruturas espalhadas pelo território nacional, responsáveis pela gestão e pelo desenvolvimento de atividades que se estruturam em processos de trabalho. Tais processos transversalizam a organização desde a unidade central até a sua mais remota unidade desconcentrada.

Essa desconcentração territorial e material do trabalho desenvolvido pelo órgão constitui um ponto importante no planejamento de suas atividades de capacitação – e, por conseguinte, teve de ser levado em conta na implementação da nova política de desenvolvimento de seu pessoal.

---

48 Informações acerca dos processos de trabalho que compõem a Cadeia de Valor da RFB podem ser obtidas em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/cadeia-de-valor-1/entendendo-a-cadeia-de-valor>>.

49 Aqui se diz desconcentração e não descentralização, porque, segundo Meirelles (1990, p. 305), o processo de desconcentração difere do processo de descentralização, pois “a desconcentração é uma técnica administrativa de simplificação e aceleração do serviço dentro da mesma unidade”. Para que houvesse, de fato, descentralização, seria necessária a criação de uma outra pessoa estatal para assumir o serviço.

Embora muitas dessas unidades apresentem estruturas semelhantes, as realidades locais, num país que apresenta tantas diferenças regionais como o Brasil, impõem necessidades distintas – inclusive no que diz respeito ao desenvolvimento de pessoal.

Para desenvolver tais atividades, o órgão conta com 26.163 colaboradores assim distribuídos: 10.539 auditores-fiscais, 7.780 analistas-tributários, 5.794 ocupantes de cargos diversos (analistas do Seguro Social, técnicos do Seguro Social, analistas-técnicos administrativos, agentes administrativos, assistentes-técnicos administrativos, entre outros) e 2.050 empregados do Serviço de Processamento de Dados da União (Serpro).<sup>50</sup>

Tais cargos e carreiras do órgão se estruturam em três grandes níveis: 1) superior, nos quais estão os profissionais da carreira de auditoria (auditores, analistas e assistentes-técnicos de nível superior); 2) médio (técnicos e assistentes-técnicos de nível médio); e 3) básico, no qual se encontram as atividades auxiliares. De todas as carreiras, apenas a de assistente-técnico de nível superior é constituída por cargos isolados com restrição de acesso a profissionais de determinada titulação: pedagogos, contadores, arquitetos e engenheiros. Esse fator facilita a mobilidade horizontal do agente dentro da organização – de acordo com as competências que detém ou desenvolve – para atender à gigantesca gama de competências materiais do órgão.

Nesse sentido, pode-se observar que a RFB apresenta uma estrutura muito semelhante à estrutura administrativa nacional francesa – que arregimenta seus servidores em apenas quatro níveis: A, B, C e *A plus*. Essa estrutura pouco escalonada tem a vantagem de permitir que os agentes se movam na organização com muito mais flexibilidade do que ocorre no restante da administração brasileira.

Em suma, a forma como hoje são estruturadas as carreiras no âmbito da RFB sugerem uma maior mobilidade horizontal dos agentes, dentro das áreas de competência específicas, ou seja, dentro dos vários processos de trabalho da organização.

Embora possa pertencer à mesma carreira e ocupar o mesmo cargo, o perfil e as competências requeridas do servidor que atua em áreas de desconcentração material das de competências legais distintas podem ser muito diferentes. Por exemplo: o perfil e as competências requeridas para atuação na área de administração do crédito tributário são completamente distintos do perfil e das competências necessárias para que ele atue na área de fiscalização de tributos internos. Por outro lado, o perfil e as competências requeridas para que o servidor possa atuar na fiscalização de tributos internos não são os mesmos necessários para que ele atue na fiscalização do comércio exterior, ou no atendimento ao cidadão. É compreensível a distância que há entre o perfil e as competências requeridas para atuar na área de vigilância e repressão a ilícitos tributários e o perfil e as competências necessárias para gerir contratos, tecnologia da informação e gestão de pessoas.

<sup>50</sup> Dados de fevereiro de 2014.

Todavia, ressalvadas reservas legais nas atribuições do cargo – poucas, na verdade –, não existe óbice à migração do servidor de uma área para outra, sendo esse um dos motivos pelos quais se vislumbram perspectivas interessantes na introdução da gestão por competências nesse órgão: as competências relacionadas a cada processo de trabalho (denominadas específicas, como veremos) são bem particulares, mas cada servidor pode mudar de área, passando a atuar em outro processo de trabalho, o que pode constituir uma nova trajetória profissional (num órgão em que existissem reservas legais maiores e escopo de atividade mais restrito, com definição de atribuições mais rigidamente definidas para cada cargo – como no caso das procuradorias e dos órgãos do Poder Judiciário, por exemplo – tal mobilidade é bem menor, e menor seria o espectro potencial de possíveis competências a desenvolver).

Agrega-se a tudo isso o fato de que, ainda dentro da mesma área de desconcentração material, o grau de domínio de competências desejável do servidor pode variar, a depender do nível estratégico da função por ele exercida: se ele atua numa unidade central ou desconcentrada, se ele trabalha no planejamento, na coordenação, na supervisão ou na execução das atividades.

Todavia, ressalvadas reservas legais nas atribuições do cargo, não existem empecilhos à migração do servidor de uma área para outra – sendo esse um dos motivos pelos quais se vislumbram perspectivas interessantes na introdução da gestão por competências nesse órgão, mediante processos. As competências relacionadas a cada processo de trabalho (denominadas específicas, no âmbito da RFB)<sup>51</sup> são bem particulares, mas cada servidor pode mudar de área, passando a atuar noutro processo de trabalho, construindo ou reconstruindo uma carreira profissional, de acordo com o percurso de sua capacitação e na medida do desenvolvimento de suas competências.

Com as competências daquela área de atuação (e dos processos de trabalho respectivos) mapeadas, o servidor e a organização têm um direcionamento, uma trilha, para seu desenvolvimento profissional. Isso representa um ponto facilitador para o processo de implantação da gestão por competências na RFB. Esse ponto de vantagem é incrementado pela maior flexibilidade de movimentação horizontal do agente no órgão.

A partir deste ponto, busca-se relatar o processo de mapeamento de competências, como uma das etapas do processo de implantação do novo modelo de gestão na RFB, ainda que limitado apenas à capacitação, não sem antes descrever, de forma sucinta, como vinha se desenvolvendo a formação de agentes no âmbito da organização, a partir do início deste século.

---

51 Informações acerca dos processos de trabalho que compõem a Cadeia de Valor da RFB podem ser obtidas em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/cadeia-de-valor-1/entendendo-a-cadeia-de-valor>>.

## **4.2 A CAPACITAÇÃO NA RFB**

Neste século, o primeiro normativo interno a disciplinar as ações de capacitação e desenvolvimento de recursos humanos no âmbito da Receita Federal foi a Portaria-SRF nº 836, de 24 de maio de 2000.

Tal normativo tratava de recuperar o esforço organizado no campo da capacitação e do desenvolvimento – iniciado com a criação da Escola de Administração Fazendária – mas que, com o tempo, perdera o caráter orgânico e passara a carecer de sistematização, a não ser no que respeitava à formação profissional inicial do ingressante nos cargos da carreira de auditoria. Essa retomada se articulou com o novo direcionamento trazido pelo Decreto nº 2.794, de 1998.

Em linha com o disposto naquele decreto, que tinha como uma das finalidades a melhoria da eficiência do serviço público e da qualidade dos serviços prestados ao cidadão, classificando as ações de capacitação em organizacionais e de gestão, técnico-administrativas e complementares, foi editada a referida portaria e, a partir de suas diretivas, instituído o Programa de Capacitação e Desenvolvimento de Recursos Humanos (Procad).

O desenvolvimento do programa dava-se em ciclos anuais que percorriam a seguinte sequência: levantamento de necessidades de capacitação (realizada no final do ano, com vistas ao exercício seguinte); sistematização das demandas de capacitação; aprovação e execução do programa (a qual se realizava em ciclos trimestrais dentro do exercício).

Em virtude da desconcentração territorial e material do órgão, todas as unidades da RFB – centrais e desconcentradas – participavam do levantamento de necessidades dos eventos de capacitação bem como da programação e da realização destes eventos, ou seja, todo o processo acontecia de forma bastante dialogada – e isso não mudou com o novo modelo.

Como os processos de trabalho são transversais à organização e as necessidades de desenvolvimento, mesmo dentro do mesmo processo de trabalho, variam de nível para nível (estratégico, tático ou operacional) e de região para região (regiões interiores e de fronteiras, por exemplo), a participação do maior número de servidores no planejamento da capacitação visava, como ainda visa, garantir maior aderência destes às diferentes necessidades da organização e dos servidores em uma organização tão complexa.

A partir de tal levantamento, elaboravam-se programações anuais, cuja execução subdividia-se em programações trimestrais, prática que foi acolhida na implantação do novo modelo.

Para se ter uma noção do alcance desse programa, pontua-se que, no período de 2009 a 2012, foram investidos em média cerca de R\$ 20 milhões em ações de C&D,



ações que alcançaram em torno de 70% dos colaboradores, com uma carga horária média de cerca de 40 horas/colaborador/ano (VIEIRA; MARTINS, 2012, p. 1).

Mesmo com números tão expressivos, havia a percepção, tanto na gestão quanto nos agentes públicos envolvidos, de que melhorias se faziam necessárias: em pesquisa de clima organizacional realizada na RFB em 2010, apurou-se que 56% dos servidores afirmavam estar insatisfeitos com a política de capacitação (VIEIRA; MARTINS, 2012, p. 1).

Ora, com um investimento relativamente expressivo na capacitação, o diagnóstico da alta administração, por seu turno, apontou que a identificação das necessidades de capacitação não era bem estruturada, preponderando, por conseguinte, na execução de ações pontuais e isoladas, construídas em vista de demandas localizadas e circunstanciais, além de inexistir oferta sistemática de ações que pudessem constituir trilhas de aprendizagem (VIEIRA; MARTINS, 2012, p. 1).

Em suma: naqueles idos, ficou bem marcado para a organização que as atividades de capacitação e desenvolvimento (C&D) eram fragmentadas e assistemáticas, apresentando grau insatisfatório de orientação estratégica e de efetividade, além de não atender a um alinhamento vertical com a estratégia da organização.

Assim, a necessidade de implementar a PNDP, em decorrência da edição do Decreto nº 5.707, em 2006, veio a constituir uma oportunidade valiosa de redirecionar a gestão da capacitação e do desenvolvimento na RFB: seria a oportunidade de conferir ao processo maior grau de estruturação, de molde a suplantarem os problemas relatados, aproximando o planejamento da capacitação das necessidades dos servidores.

Nota-se que, além das diretrizes firmadas pela PDNP, o diagnóstico foi também uma premissa básica no processo de tomada de decisão da alta gestão da RFB pela implantação do Projeto de Capacitação com Foco em Competências, do qual se trata a seguir.

Fica claro que, sem o posicionamento e apoio da alta gestão de um órgão, não é possível desenvolver um projeto de gestão por competências.

O desenvolvimento desse projeto na RFB é objeto de descrição das próximas seções deste artigo.

#### **4.3 PROJETO CAPACITAÇÃO COM FOCO EM COMPETÊNCIAS: PLANEJAMENTO, DESENVOLVIMENTO E IMPLANTAÇÃO**

O projeto teve como escopo: a) definição e tipificação das competências institucionais e individuais, com aplicação da metodologia de mapeamento e construção do inventário das competências de maneira abrangente e participativa; b) realização de diagnóstico das competências individuais a fim de aferir os domínios existentes e as lacunas de competência por processo de trabalho, unidade organizacional e servidor

assim como a eleição das principais lacunas de competências como objeto das ações de capacitação e desenvolvimento; e c) a reavaliação sistemática que possibilitasse a reformulação do plano de capacitação (VIEIRA; MARTINS, 2012, p. 1).

Em vista de sua importância, tal projeto foi definido como estratégico, motivo pelo qual teve o acompanhamento direto e sistemático da alta gestão da RFB, e uma metódica discussão no âmbito da instituição, por meio das Reuniões de Avaliação Estratégicas (RAEs), das quais participaram todos os gestores da alta administração e alguns representantes do núcleo tático da organização (VIEIRA; MARTINS, 2012, p. 6).

Considerando o diagnóstico da situação que então vigia – falta de estruturação do levantamento de necessidades, preponderância de ações pontuais e isoladas, prevalência de demandas localizadas –, bem como as diretrizes do Decreto nº 5.707, de 2006, foram traçados os seguintes objetivos norteadores do projeto: a) maior alinhamento e melhor gerenciamento das ações de capacitação; maior foco no desenvolvimento dos servidores a partir das necessidades reais das diversas áreas e não de demandas aleatórias, evitando ações pontuais e isoladas; fomento de um processo contínuo e sistemático de desenvolvimento profissional dos colaboradores da RFB; além da possibilidade de expansão da gestão por competências para os demais subsistemas de gestão de pessoas: recrutamento e seleção, avaliação de desempenho, lotação e movimentação, e reconhecimento e valorização de servidores (VIEIRA; MARTINS, 2012, p. 3).

Foi eleito como público-alvo da iniciativa todo o corpo funcional, cerca de 26 mil servidores. Isso porque, como os processos de trabalho são transversais a toda estrutura, perpassando verticalmente a organização, das unidades centrais às descentralizadas, convém que todos os agentes que neles atuam, em todas as fases, tenham suas competências desenvolvidas, sob pena de perda de eficiência, eficácia e efetividade do processo.

Em consonância com o decreto, os servidores que ocupavam cargos em comissão e funções gratificadas, os servidores que respondiam pela administração do órgão, foram também alvo do programa, mas de forma diferenciada.

É que, segundo entendeu o grupo que conduzia a ação, promover a capacitação gerencial do servidor e sua qualificação para o exercício de atividades de direção e assessoramento, desenvolver suas competências gerenciais, para além da diretriz firmada no decreto, potencializa o desenvolvimento das competências dos servidores a eles subordinados, dado o efeito multiplicador decorrente – um conjunto de gerentes mais bem desenvolvido pode, por meio de sua ação, concorrer para o desenvolvimento dos servidores a ele subordinados. Isso já demonstra uma adesão da RFB ao modelo gerencial dialógico, que fundamenta a formação de gestores na firme crença de que tais agentes servirão de *coachings* para seus subordinados,

proporcionando uma disseminação natural de conhecimentos, métodos e comportamentos necessários ao atingimento dos fins da organização.

O projeto foi realizado em três etapas: mapeamento de competências, identificação de lacunas de competência e desenvolvimento de competências.

Para tanto, foi constituído um grupo nacional de trabalho para dar sustentação do projeto, grupo esse integrado por 15 servidores das unidades centrais e 10 outros, das regiões fiscais.

Embora esse grupo de trabalho não tenha encontrado relato formal da implantação da gestão por competências na administração direta, nessa etapa dos trabalhos foi realizado estudo bibliográfico e *benchmarking* em instituições públicas da administração direta tais como o Banco Central, o Banco do Brasil e a Caixa Econômica Federal (VIEIRA; MARTINS, 2012, p. 3).

As duas primeiras etapas (mapeamento e identificação de lacunas) forneceram insumos à terceira (desenvolvimento de competências), o que resultou, ao final, na completa reformulação do programa de capacitação, na extinção do Procad, que foi substituído por um novo programa, o Programa de Educação Corporativa (Proeduc), que é tratado adiante com mais detalhes.

O Proeduc tem como finalidade a redução das principais lacunas de competências e a promoção do desenvolvimento sistemático e contínuo do corpo funcional.

A etapa de mapeamento de competências ocorreu entre outubro de 2010 e setembro de 2011, tendo sido realizado com o apoio da Escola de Administração Fazendária (Esaf) e com a contratação de consultoria externa da qual participou ativamente a professora Davina Maria da Silva Maia.

A tipologia definida abarcou competências institucionais e individuais, estas, por sua vez, desdobradas em fundamentais (pertinentes a todos os colaboradores da RFB), gerenciais (ligadas a qualquer pessoa que ocupasse qualquer cargo de chefia ou posição de liderança) e específicas (vinculadas ao processo de trabalho em que o colaborador atuava).

As principais técnicas utilizadas foram: análise documental, grupo focal, encontros gerenciais, painel de especialistas, entrevistas, questionários e observação.

Basicamente, o mapeamento foi realizado com os seguintes passos com aplicação de metodologias participativas: alinhamento teórico e metodológico dos participantes, trabalhos de grupo de servidores de todas as áreas (que atuam nos diversos processos de trabalho), grupos esses que forneciam os conteúdos necessários à descrição inicial das competências, mediante fundação e orientação da consultoria. Em seguida, era feita a validação semântica com o próprio grupo, sob orientação da

consultoria. Elaborava-se, a partir daí, uma descrição semifinal das competências, a qual era submetida à validação das subsecretarias e coordenações-gerais, sendo então produzida a redação final.<sup>52</sup>

As primeiras a serem mapeadas foram as competências institucionais. A metodologia utilizada foi a análise documental, com foco especial nos documentos norteadores do planejamento estratégico e do modelo organizacional: o Mapa Estratégico, da descrição dos objetivos estratégicos, da missão, da visão e dos valores, e o regimento interno.

Naquele momento, a cadeia de valor, que sistematiza os macroprocessos e os processos de trabalho e seu encadeamento lógico, não havia sido construída. Por isso, o trabalho foi realizado com base na árvore de processos (levantamento dos macroprocessos fazendários), elaborada em trabalho coordenado pela Escola de Administração Fazendária,<sup>53</sup> e posteriormente harmonizada com a cadeia de valor.

A seguir, ocorreu a identificação das competências individuais fundamentais e gerenciais. As técnicas empregadas foram entrevista e grupo focal. Para isso utilizaram-se unidades-piloto em quatro regiões fiscais e outras quatro coordenações-gerais

As competências individuais específicas foram identificadas inicialmente por especialistas das unidades centrais e posteriormente ampliadas e validadas em oficinas nacionais e regionais – foram oito oficinas de mapeamento de competências: quatro em Brasília e quatro em sedes de regiões fiscais: Recife, Curitiba, São Paulo e Porto Alegre.

Um ponto a destacar: também o mapeamento das competências específicas foi realizado por processo de trabalho e não por unidade/setor organizacional, e nem considerando os postos de trabalho.

Essa escolha só foi possível porque a organização já possuía um levantamento prévio dos seus processos de trabalho. E tal opção acabou por refletir a crença da alta direção na necessidade de alinhamento vertical (das atividades com a estratégia organizacional), vez que a transversalidade dos processos vai das unidades centrais às desconcentradas.

---

52 Dados da entrevista com a professora Davina Maia (por telefone) no dia 26 de fevereiro de 2015.

53 Tal árvore de processos foi posteriormente adotada como base do Projeto Político Pedagógico da Esaf e depois acabou por refletir na construção da Cadeia de Valor da Receita Federal do Brasil e do Ministério da Fazenda. Vide Anexo II do PPP-ESAF, disponível em: <[http://www.esaf.fazenda.gov.br/a\\_esaf/institucional/projeto-politico-pedagogico](http://www.esaf.fazenda.gov.br/a_esaf/institucional/projeto-politico-pedagogico)>. Aqui, por justiça, importante destacar a relevante atuação do então secretário executivo do Ministério da Fazenda, Nelson Machado, que deu impulso à apuração dos macroprocessos fazendários, pela Escola de Administração Fazendária. Entrevistas disponíveis em: <[http://www4.serpro.gov.br/imprensa/publicacoes/tema-1/antigas%20temas/tema\\_193/materias/entrevista-1](http://www4.serpro.gov.br/imprensa/publicacoes/tema-1/antigas%20temas/tema_193/materias/entrevista-1)>; <[http://www4.serpro.gov.br/imprensa/publicacoes/tema-1/antigas%20temas/tema\\_193/materias/governanca-integrada](http://www4.serpro.gov.br/imprensa/publicacoes/tema-1/antigas%20temas/tema_193/materias/governanca-integrada)>; <[http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/7725/CPDOC\\_SistemaDeInformacaoCusto.pdf?sequence=1](http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/7725/CPDOC_SistemaDeInformacaoCusto.pdf?sequence=1)>. Acesso em: 26 dez. 2014.

Nesse sentido, vale ressaltar que a instituição desenvolve suas atividades por área técnica específica, ou seja, por processo de trabalho e, por isso, os servidores são distribuídos em razão dos processos nos quais operam e não em função dos postos de trabalho (cargo) que ocupam.<sup>54</sup>

A descrição de competências por posto de trabalho seria totalmente inadequada, dada a desconcentração material das atividades da RFB e dado o número de postos de trabalho imenso – diversas são as áreas de atuação, cada uma delas lidando com variados assuntos, em níveis os mais diferenciados; assim, o ocupante de um posto de trabalho, por exemplo, da área de administração tributária já pode lidar com os temas mais variados, tais como arrecadação, cobrança, parcelamento, controle de crédito tributário *sub judice*, controle de direito creditório etc. Outro motivo seria trabalhar com enfoques dos mais diferenciados – pois, numa agência, numa delegacia, numa superintendência ou numa coordenação, o trabalho tem enfoques diferentes. Considerando o número de áreas e de unidades do órgão, temos uma ideia do trabalho insano e com resultados absolutamente insuficientes, pois estes seriam desprovidos de qualquer sentido de integração vertical das atividades.

Neste ponto, é importante frisar que a descrição das competências por processo de trabalho é o que instrumentaliza o alinhamento vertical da gestão por competências (das atividades com a estratégia organizacional), vez que a transversalidade dos processos vai das unidades centrais às descentralizadas, mas sempre firme na visão, na missão e nos objetivos estratégicos do órgão. Assim, destaca-se que a forma de levantamento por processo de trabalho tratou-se de uma decisão importante no âmbito do projeto.

A etapa de mapeamento de competências envolveu diretamente mais de 500 servidores em todos os níveis organizacionais, inclusive nas unidades descentralizadas.

As competências institucionais, fundamentais e gerenciais foram submetidas à validação da administração central, das superintendências regionais e, posteriormente, aprovadas pela Portaria-RFB nº 2.543, de 2011.

Foram identificadas 12 competências institucionais e, no que diz respeito às competências individuais, 9 competências fundamentais, 5 competências gerenciais e 237 competências específicas.

As competências institucionais identificadas são: Suficiência Arrecadatória; Controle Aduaneiro Eficiente e Seguro; Promoção do Cumprimento Espontâneo e Educação Fiscal; Presença e Controle Fiscal; Serviços de Excelência ao Cidadão; Gestão Integrada do Crédito Tributário; Racionalização e Simplificação Normativa; Gestão Estratégica de Pessoas; Gestão Integral da Informação; Efetividade na Gestão dos Recursos; Relacionamento Institucional; e Gestão Estratégica da Comunicação.

---

<sup>54</sup> Dados da entrevista com a professora Davina Maia (por telefone) no dia 26 de dezembro de 2014.

As competências individuais fundamentais mapeadas são: Comunicação Eficaz; Ética Profissional; Trabalho em Equipe; Orientação para Resultados; Ação Sistêmica; Autodesenvolvimento, Criatividade e Inovação; Excelência na Prestação de Serviços; e Racionalidade na Utilização de Recursos.

As cinco competências individuais gerenciais mapeadas são: Visão e Orientação Estratégica; Efetividade de Gestão; Liderança; Negociação e Cooperação; e Gestão de Mudança e Inovação.

Como principal produto dessa etapa, foi produzido o inventário de competências da RFB, no qual são elencadas todas as competências identificadas, com as respectivas descrições, bem como seus desdobramentos em conhecimentos, habilidades e atitudes.

A última fase do mapeamento foi justamente a confirmação do inventário das competências mapeadas pelas unidades centrais gestoras, depois de consolidadas as contribuições das oficinas.

Tal etapa de identificação de lacunas de competências teve lugar entre setembro e outubro de 2011, período no qual foram elaborados e aplicados questionários estruturados com o fim de realizar o diagnóstico das competências existentes e das respectivas lacunas.

Nos questionários, foi utilizada a escala Likert (1 – 5) para que os servidores avaliassem o seu domínio das competências individuais mapeadas.

A escolha do questionário como instrumento de identificação de lacunas foi a forma encontrada para dar oportunidade a todos os servidores de aferir seu grau de domínio nas competências relacionadas ao seu trabalho, num prazo curto o suficiente para não comprometer a implantação do projeto.

Por que todo servidor tinha de ter tal oportunidade? Por que o mapeamento das competências se deu primeiramente em nível individual? Porque não existe gestão sem pessoas. As competências fundamentais, específicas e gerenciais, antes de se constituírem em domínio institucional, constituem-se no domínio individual. Daí a necessidade de contar com a avaliação de cada indivíduo, que tem de ter a chance de se manifestar com relação a seu domínio e de verificar que competências ele tem de desenvolver para se tornar um profissional melhor e alavancar as competências da instituição para o cumprimento da sua missão e da obtenção dos resultados a que se propõe. Só assim é possível identificar as ações de desenvolvimento de competências que ele deve participar, a fim de evoluir na sua trilha de capacitação.<sup>55</sup> Por isso, a equipe que coordenava o projeto entendeu que, se não fosse dada tal oportunidade,

55 Sobre trilhas de capacitação dos órgãos fazendários e do Ministério da Fazenda, vide PPP/Esaf e trabalhos disponíveis em: <[www.esaf.fazenda.gov.br/a\\_esaf/projeto-politico-pedagogico](http://www.esaf.fazenda.gov.br/a_esaf/projeto-politico-pedagogico)>; e <[http://repositorio.fjp.mg.gov.br/consad/bitstream/123456789/1025/1/C6\\_TP\\_TRILHAS%20DE%20CAPACITA%C3%87%C3%83O%20POR.pdf](http://slideplayer.com.br/slide/3432058/http://repositorio.fjp.mg.gov.br/consad/bitstream/123456789/1025/1/C6_TP_TRILHAS%20DE%20CAPACITA%C3%87%C3%83O%20POR.pdf)>. Acesso em: 14 dez. 2014.

o processo não teria a credibilidade – e logo não teria a participação dos servidores.<sup>56</sup> A metodologia escolhida revela uma franca opção do grupo de trabalho por um modelo de gestão dialógica.

Definida a metodologia, iniciaram-se as fases de execução: assim foi iniciado o primeiro ciclo diagnóstico – de setembro a outubro de 2011 –, com o levantamento de competências, do qual participaram 15.837 servidores respondentes do questionário, o que representou 56,1% dos agentes em exercício na RFB.

A etapa de desenvolvimento das competências, mediante ações de capacitação sistemáticas e integradas, teve início em 2012 e perdura até a data da entrega deste artigo para publicação. Como já referimos, o início dessa fase correspondeu à reformulação completa do programa de capacitação, o qual passou a ser denominado “Proeduc”, instituído em 1º de fevereiro de 2012, que foi construído com base na análise estratégica de cada unidade e nas lacunas de competências, apuradas após a consolidação de resultados de diagnóstico de competências.

Em 2013 – no período de 3 de junho a 31 de julho –, aconteceu o segundo ciclo de diagnóstico das competências. Nesse ciclo, além da autoavaliação – tal como nos moldes do primeiro ciclo –, o domínio das competências também foi objeto de avaliação pela chefia imediata do servidor respondente, o que acrescentou mais consistência à medida. Eis que o resultado da lacuna encontrada passou a ser a média ponderada entre a autoavaliação e a avaliação do gestor da equipe.

No segundo ciclo diagnóstico, o nível de participação dos servidores foi superior ao do primeiro ciclo: 16.140 servidores (vinculados ao quadro da RFB), e empregados públicos (à disposição do órgão) participaram desse ciclo.

Após a última rodada do diagnóstico em 2013 – com o Proeduc em operação –, buscase agora, além de alinhar a atividade de capacitação e desenvolvimento do órgão às diretivas do Decreto nº 5.707, de 2006, aperfeiçoar o sistema idealizado e suplantando as dificuldades apontadas no diagnóstico da alta administração que impulsionaram a implementação da PNDP na RFB.<sup>57</sup>

O Proeduc – atualmente em operação – apresenta as seguintes diretrizes:

1. desenvolver ações de capacitação orientada para o desenvolvimento integral dos servidores e gerentes, considerando o conjunto de conhecimentos, habilidades e atitudes;
2. democratizar as oportunidades de capacitação, tornando-as acessíveis a todos os servidores e gerentes, primando ainda pelo incentivo ao autodesenvolvimento;

<sup>56</sup> Dados da entrevista com a professora Davina Maia (por telefone) no dia 26 de fevereiro de 2015.

<sup>57</sup> Conforme já relatado: falta de estruturação, preponderância de ações pontuais e isoladas, construídas em vista de demandas localizadas, inexistência de oferta sistemática de ações que possam constituir trilhas de aprendizagem, ineficiência, ineficácia e falta de efetividade das ações.

3. diversificar as modalidades e estratégias de capacitação, com intensificação da educação à distância;
4. desenvolver as competências fundamentais, as quais devem integrar o conteúdo programático das ações de capacitação;
5. sistematizar Programas Modulares Nacionais e demais eventos de capacitação, relacionando aprendizagem à competência (VIEIRA; MARTINS, 2012, p. 4).

No foco do desenvolvimento de competências, como já relatado, foi dada atenção especial às competências gerenciais, com a criação do Programa de Desenvolvimento Gerencial da RFB (hoje chamado DGR), cujos módulos se voltam para as cinco competências gerenciais mapeadas.

A atenção especial dada pela RFB às competências gerenciais revela uma acentuada crença no modelo gerencial, porque, como já dito, esse modelo tem por crença o efeito multiplicador que o desenvolvimento do gestor exerce em suas equipes. Além do mais, essa decisão também se alinha à recomendação da OCDE de priorizar as posições de gestores seniores na implantação da gestão por competências estratégicas (OCDE, 2010, p. 136 e 139).

Com a implementação do Proeduc, as ações de aprendizagem passaram a ser vinculadas explicitamente à redução de lacunas de competências e, em consequência, à busca de melhoria do desempenho institucional.

Dessa maneira, a atividade de capacitação não mais é desenvolvida de maneira isolada e pontual, mas em linha com os objetivos de aprendizagem e os conteúdos programáticos voltados para mobilização de conhecimentos, habilidades e atitudes vinculadas às competências a serem desenvolvidas – isso já constitui um avanço significativo.

No que diz respeito aos resultados alcançados até o momento, o órgão ainda não tem uma avaliação sólida e sistematizada com relação à efetividade da mudança no programa de capacitação, além da medida baseada na percepção – mesmo porque é necessário: 1) um lapso temporal maior para que possam ser avaliadas as ações de capacitação e seus impactos sobre as lacunas de competência; 2) criar um sistema de medição que permita relacionar a ação de capacitação à diminuição da lacuna.

Acredita-se que, para a criação de um sistema de medição que permita relacionar a ação de capacitação à diminuição da lacuna existente, é preciso um sistema que permita construir uma série histórica, na qual possam ser registrados, relacionados e analisados – além das lacunas de competências e ações de capacitação correlatas – outros eventos que possam impactar a equação, tais como dados sobre: 1) mudanças de: i) cenário, ii) legislação, iii) infraestrutura, iv) estratégia organizacional, v) gestores; 2) estabelecimento de manualização e de padronização de procedimentos;



3) disponibilização de novos sistemas; 4) movimentação dos servidores entre setores que impactem na partilha de *know-how*, entre outras variantes.<sup>58</sup>

Isso porque um programa anual de capacitação não pode ser pautado apenas pelo diagnóstico de lacunas de competência – ele, sem dúvida, traz dados importantes para o planejamento da capacitação, mas não é suficiente.

Acredita-se, neste ponto, que a apuração contemporânea de competências não mais se ancora na doutrina de Durand (1996) que tem como componentes do conceito apenas o conhecimento, as habilidades e as atitudes do sujeito avaliado. Em razão da necessidade de integração horizontal e vertical do processo de gestão por competências, esta avaliação deve também trazer como componentes relevantes da competência o domínio dos valores organizacionais e do entorno no qual a organização e os seus agentes estão imersos (MUSSAK, 2009).

Assim, para que se possa falar com mais propriedade sobre a efetividade da implantação da PNDP na RFB, devem ainda ser desenvolvidas ferramentas gerenciais aptas a realizar medições mais precisas. Tais ferramentas devem ultrapassar as limitações das ferramentas de autopercepção e percepção das chefias imediatas. É necessário desenvolver indicadores de impacto, por meio dos quais seja possível aferir como o desempenho dos servidores, as suas entregas e os resultados por eles produzidos são impactados pela ação de capacitação proposital e sistemática, bem como isolar outros fatores que podem impactar essa equação – e isso constitui desafio de grande monta.

## CONCLUSÃO

As crises que abalaram o mundo a partir dos anos 1970, colocaram em xeque a suficiência do modelo weberiano de gestão estatal para ultrapassar um cenário complexo, globalizado, informatizado, volátil e, em boa parte do mundo, democratizado.

O desmoronamento do consenso pós-guerra a respeito do papel do Estado e a reestruturação desse consenso também atingiu a Administração Pública brasileira, mas em grau, em profundidade e em tempos desiguais. É possível verificar essa desigualdade não só comparando o Brasil com o resto do mundo, mas também a Administração Pública brasileira nas suas diferentes esferas federativas.

Internamente, o modelo federativo brasileiro abriga estruturas e modelos administrativos diferentes e que se encontram em graus de maturação distintos. No Brasil, convivem órgãos e instituições que já se aproximam do gerencialismo

---

<sup>58</sup> V.g.: se, em dezembro de 2013, é executada uma ação de capacitação sobre um parcelamento regulado pela Lei X e, em julho de 2014, a legislação que regula aquele parcelamento é completamente modificada, uma eventual medição de impacto realizada em abril de 2014 vai apresentar distorções gritantes na avaliação do processo de desenvolvimento do servidor para o exercício daquela competência específica.

democrático dialógico com outros que sequer conseguiram romper com o modelo patrimonialista, e para os quais a implantação de um modelo de gestão weberiano burocrático, isonômico e meritocrático – ainda que insuficiente – pode ser considerado um desafio gigantesco.

Tal desigualdade impôs um recorte menos ousado para este trabalho que – diante da impossibilidade de analisar a implantação da gestão por competência na Administração Pública Federal como um todo – além de descrever o contexto, a evolução do tema da gestão por competências no Brasil e no mundo, debruça-se apenas sobre um dos órgãos da Administração Pública Federal de reconhecida excelência, mas de estrutura e atribuições bem complexas e diversificadas: a Receita Federal do Brasil.

A análise da evolução do instituto e do contexto histórico demonstra que a gestão por competências vem se afirmando como um modelo de gestão capaz de propiciar o desenvolvimento dos agentes e das instituições estatais para atender aos novos desafios que se lhes apresentam nestes novos tempos, seja no Brasil, seja no mundo.

O acerto do recorte se confirmou durante a pesquisa porque possibilitou a análise de alguns fatores e elementos que foram e têm sido auxiliares na implantação da gestão por competências no processo de desenvolvimento de pessoas e outros que constituíram e ainda se constituem como dificultadores na trajetória da consolidação do modelo imposto pela Política Nacional de Desenvolvimento de Pessoas (PNDP), conforme o Decreto nº 5.707/2006.

No levantamento histórico, foi possível identificar que, a partir dos anos 1980, enquanto noutros quadrantes do globo o modelo estatal era reformulado numa nova direção – menos intervencionista na economia, menos voltada ao bem-estar social, além de mais flexível no que diz respeito à sua estrutura político-administrativa –, o Brasil vivenciava um momento de consolidação do processo democrático, decorrente da promulgação da Constituição da República de 1988, que fez acrescer um extenso rol de atribuições às obrigações do Estado, com o conseqüente incremento do custo da maquinaria pública.

Naqueles idos, enquanto o mundo constatava a insuficiência do modelo burocrático weberiano, o constituinte brasileiro buscou construir um Estado republicano, ancorado em um modelo de gestão técnico-legalista, fortemente estruturado nas premissas da burocracia weberiana. Assim, enquanto o modelo constitucional da gestão pública no Brasil, em 1988, revelava sua preocupação com estruturas e processos, boa parte do mundo estava voltando seus olhos para um modelo fundado na busca de resultados e no desenvolvimento de competências institucionais e pessoais que pudessem garanti-los.

A estruturação da Administração Pública proposta pelo constituinte de 1988 revelou-se tão anacrônica que, menos de uma década depois, seus ostensivos

equivocos foram revelados num clamor geral de reformulação que se iniciou com a reforma bresseriana e culminou com as emendas de 1998.

Contudo, a pesquisa revelou também a incompletude e a insuficiência da reforma estatal brasileira dos anos 1990; seja porque não conseguiu romper com a rigidez e com a insuficiência do modelo weberiano; seja porque manteve-se ainda longe dos princípios da administração dialógica, ignorando que só é possível gerir com pessoas (servidores e cidadãos), seja porque relegou o desenvolvimento dos agentes públicos e das respectivas instituições a um plano não estratégico.

Enquanto, no Brasil, tudo se estruturava e se reestruturava em um ritmo sem precedentes, o modelo de gestão de competências começava a consolidar-se como tendência no bojo dos processos de reforma estatal em vários lugares do mundo.

Os estudos iniciados por McClelland a respeito de competências pessoais foram levados ao campo das organizações. Assim, o conceito de competência deixou de ser atributo pessoal e passou a constituir-se como caractere organizacional dotado de importante componente estratégico, ganhando projeção mundial tanto no setor privado quanto no setor público.

Esse modelo, em relação a abordagens tradicionais da gestão de pessoas, vem se mostrando mais consistente no foco em desempenho e resultados – em linha com as demandas colocadas para os governos.

Qual o diferencial desse modelo? A ênfase dada para conhecimentos, habilidades, atitudes e comportamentos que as pessoas precisam deter para que os objetivos estratégicos das organizações sejam atingidos. Ou seja, o esteio do modelo é a pessoa, não o cargo ocupado por ela; é a maneira como ele faz o que faz, e não apenas o que ela faz; é o comportamento do indivíduo, seu desempenho, e não só o cargo que ele ocupa.

Contudo, a pouca importância estratégica atribuída à criação e implementação de uma Política Nacional de Desenvolvimento de Pessoas e às escolas de governo, que deveriam ser a principal ferramenta de atingimento deste fim, fez com que por mais de uma década não houvesse uma real preocupação com a criação de um sistema estruturado para regulação, planejamento e execução da formação e do desenvolvimento dos agentes públicos, nem com a geração de uma política de desenvolvimento de competências que permitisse a formação de agentes aptos e adaptados para o enfrentamento desses novos e grandiosos desafios.

Somente 18 anos após a redemocratização constitucional, a gestão por competências foi acolhida em um normativo brasileiro federal – não como um modelo de gestão, mas como uma ferramenta da Política Nacional de Desenvolvimento de Pessoas (PNDP). E, apesar das diferentes abordagens relacionadas ao tema *competência*, ao menos no âmbito da Administração Pública Federal, o Decreto nº 5.707/2006 adotou o conceito plasmado por Durand (1996).

Esse conceito é construído com base em três dimensões: conhecimentos (saber), habilidades (saber fazer) e atitudes (querer fazer), enfeixando, dessa maneira, aspectos técnicos, cognitivos e atitudes relacionadas ao trabalho, e firmando que tais dimensões se relacionam sinergicamente com vistas à consecução de determinados propósitos da organização.

A pesquisa levada a efeito pela OCDE e aqui confirmada, revela que tanto no Brasil quanto nos demais países vinculados a essa organização a síntese proposta por Durand (1996) teve ampla aceitação como ferramenta de gestão estratégica, tanto no setor privado como no público, especialmente porque essa nova perspectiva sobre a gestão de pessoas permitiu não só uma integração horizontal da força de trabalho – fazendo com que os trabalhadores se adequassem com mais flexibilidade aos processos de trabalho para alcançar os resultados propostos e não se limitassem à ocupação dos postos pura e simplesmente –, mas também uma integração vertical na qual a execução das funções e a realização dos processos se alinharam mais aos objetivos, missão e visão das organizações – constituindo a base para focar e integrar política de recursos humanos e práticas de gestão em torno de metas e desempenho da organização, arranjo que é denominado “gestão estratégica de competências”.

Embora o Decreto nº 5.707/2006 encare a gestão por competências muito mais como ferramenta – com amplitude reduzida a uma política de capacitação e desenvolvimento de pessoas –, ela deve ser vista como um modelo de gestão integrado vertical e horizontalmente.

Uma das principais dificuldades de integração vertical do modelo de gestão por competências na Administração Pública brasileira é a descontinuidade político-administrativa dos órgãos e instituições nos quais sequer a burocracia weberiana foi suficientemente implantada como ferramenta de defesa da estrutura contra o patrimonialismo e os sobressaltos da descontinuidade política.

Mesmo quando já estruturado um modelo weberiano de burocracia, até certo ponto saudável, a inexistência de um planejamento estratégico que fixe a missão, a visão, os objetivos e os valores das organizações públicas no Brasil, bem como a completa ausência de identificação dos processos produtivos dessas organizações, consistem em um dificultador relevante na implementação da gestão por competências.

Isso porque, sem que se conheçam os objetivos e demais postulados estratégicos de uma organização e sem que se estabeleçam os processos produtivos que nela se operam, o levantamento de competências perde o sentido de integração vertical que se espera da aplicação do modelo.

Por outro lado, abordar a gestão por competência levando em consideração não os componentes estratégicos, os processos ou a cadeia de valores das organizações públicas, mas sim o rol de atribuições dos cargos ou das carreiras que compõem a estrutura das organizações se afigura uma antítese, pois a gestão por competências

não se realiza com foco nos postos de trabalho (cargos) ou nos núcleos de execução (carreiras), mas converge nos processos produtivos das organizações e nos resultados que estes processos visam alcançar.

A superação, ainda que parcial, desses entraves no âmbito da Receita Federal do Brasil foi um dos elementos que possibilitaram e qualificaram o processo de levantamento de lacunas no âmbito dessa organização, não em relação aos postos de trabalho, mas em relação aos processos produtivos da organização.

Por outro lado, a essas dificuldades relativas à integração vertical do modelo de gestão por competências no Brasil somam-se as dificuldades de integração horizontal. Isso porque, para que se possa bem utilizar as competências como uma ferramenta de gestão eficaz, elas precisam ser integradas num quadro e ligadas a outros elementos da gestão de recursos humanos – tais como recrutamento, seleção, capacitação, desenvolvimento, avaliação do desempenho etc. Repita-se, é o que a literatura visitada chama de “integração horizontal do modelo”.

No Brasil, essa integração horizontal é em grande parte tolhida pelo modelo legal administrativo brasileiro. Esse modelo, fortemente positivado e estruturado em uma enormidade de cargos, carreiras, classes, níveis e padrões diferentes, não admite alterações dos sistemas de recrutamento e seleção, remuneração, recompensa, movimentação vertical, horizontal e até mesmo territorial (remoção) do agente público, senão mediante autorização legal e/ou processos muito rígidos e estruturados.

No âmbito da RFB, a horizontalidade das carreiras e a abertura do acesso à maioria desses cargos a profissionais de qualquer titulação passa a ser um diferencial que milita a favor de uma maior flexibilidade estrutural para a implantação da gestão por competências no órgão. Nesse sentido, recente processo seletivo para o preenchimento de cargos específicos isolados de analistas técnicos administrativos, limitados à titulação respectiva de contadores, pedagogos, arquitetos e engenheiros parece ter andado na contramão desse saudável histórico, introduzindo, em um sistema relativamente flexível, um grau de rigidez e especificação de funções de matiz weberiana.

Mesmo depois de atendidas as condições para a integração vertical e horizontal do modelo, a mais difícil tarefa para a implantação da gestão por competências é a obtenção da adesão de toda organização ao processo. Acredita-se que, em um modelo de gestão democrática, essa adesão só é obtida mediante uma prática radicalmente dialógica e consensual.

No caso da RFB, a compreensão e o detalhado estudo dessas unidades de serviços, atreladas ao reconhecimento de objetivos estratégicos bem delimitados, é o que permitiu à organização o mapeamento de seus processos de trabalho.

Outro fator facilitador da implementação da gestão por competências foi que a forma como hoje são estruturadas as carreiras no âmbito da RFB sugere uma maior mobilidade horizontal dos agentes dentro das áreas de competência específicas, ou seja, dentro dos vários processos de trabalho da organização.

Com as competências daquela área de atuação e dos respectivos processos de trabalho mapeadas, o servidor e a organização têm um direcionamento, uma trilha, para seu desenvolvimento profissional. Isso representa um ponto facilitador para o processo de implantação da gestão por competências na RFB. Esse ponto de vantagem é incrementado pela maior flexibilidade de movimentação horizontal do agente no órgão.

Além das diretrizes firmadas pela PDNP, o diagnóstico foi também uma premissa básica no processo de tomada de decisão da alta gestão da RFB pela implantação do Projeto de Capacitação com Foco em Competências no âmbito daquele órgão.

A necessidade de implementar a PNDP, em decorrência da edição do Decreto nº 5.707, em 2006, veio a constituir uma oportunidade valiosa de redirecionar a gestão da capacitação e o desenvolvimento na RFB; foi a oportunidade de conferir ao processo maior grau de estruturação, de modo a suplantarem os problemas relatados, aproximando o planejamento da capacitação das necessidades dos servidores e da organização.

A tipologia definida para o diagnóstico abarcou competências institucionais e individuais, estas, por sua vez, desdobradas em fundamentais (pertinentes a todos os colaboradores da RFB), gerenciais (ligadas a qualquer pessoa que ocupe qualquer cargo de chefia ou posição de liderança) e específicas (vinculadas ao processo de trabalho em que o colaborador atua).

As principais técnicas utilizadas foram: análise documental, grupo focal, encontros gerenciais, painel de especialistas, entrevistas, questionários e observação.

Outro ponto a se destacar: também o mapeamento das competências específicas foi realizado por processo de trabalho e não por unidade/setor organizacional nem considerando os postos de trabalho. Essa escolha só foi possível porque a organização já possuía um levantamento prévio dos seus processos de trabalho. Tal opção acabou por refletir a crença da alta direção na necessidade de alinhamento vertical (das atividades com a estratégia organizacional) vez que a transversalidade dos processos vai das unidades centrais até as desconcentradas.

Nesse sentido, vale ressaltar que a instituição desenvolve suas atividades por área técnica específica, ou seja, por processo de trabalho e, por isso, os servidores são distribuídos em razão dos processos nos quais operam, e não em função dos postos de trabalho (cargo) que ocupam.

Neste ponto, importante frisar que a descrição das competências por processo de trabalho é que instrumentaliza o alinhamento vertical da gestão por competências (das atividades com a estratégia organizacional), vez que a transversalidade dos processos vai das unidades centrais às descentralizadas, mas sempre firme na visão, missão e objetivos estratégicos do órgão. Aqui, destaca-se que a forma de levantamento por processo de trabalho tratou de uma decisão importante, no âmbito do projeto.

A atenção especial dada pela RFB às competências gerenciais revela uma acentuada crença no modelo gerencial porque, como já dito, esse modelo tem por crença o efeito multiplicador que o desenvolvimento do gestor tem sobre as suas equipes.

No decorrer da pesquisa, foram identificados pontos fortes no processo de implantação de gestão por competências na política de desenvolvimento de pessoas: a) o acesso independente da área de formação à maioria dos cargos que compõe a estrutura, facilitando a mobilidade dos agentes entre os processos de trabalho; b) a existência e a consolidação de um planejamento estratégico, com definição de missão, visão, objetivos e valores, além de cadeia de valor com processos de trabalho mapeados e bem definidos; e c) o comprometimento da alta direção com a implantação da capacitação com base no desenvolvimento de competências.

No âmbito da integração horizontal, a RFB já aplica a análise de competências no processo de seleção de gerentes de nível tático, se alinha à recomendação da OCDE de priorizar cargos de DAS, e particularmente posições de gestão seniores, na implantação da gestão por competências estratégicas (OCDE, 2010).

Contudo, alguns desafios ainda se apresentam e precisam ser superados.

Entre eles: a) o de expandir a gestão por competências para outros processos de trabalho, no sentido de tornar a gestão por competências um modelo, e não simples ferramenta; b) o de vincular a gestão da capacitação à gestão do desempenho, ligando o *input* do desenvolvimento de competências com a melhoria das entregas; c) promover revisões constantes no modelo e atualizá-lo, eliminando competências declinantes e absorvendo outras emergentes.

Outro relevante desafio para o futuro é a necessidade de um acompanhamento sistematizado por um tempo maior para que se possa avaliar se vem ocorrendo diminuição das maiores e principais lacunas de competência, bem assim se tal diminuição decorre de ações de capacitação.

Para vencer tal desafio, é preciso construir uma série histórica, em que efeitos derivados de mudança de cenário, de legislação, estratégia organizacional, estabelecimento de novos procedimentos, desenvolvimento de novos sistemas e movimentação de servidores etc. possam vir a ser diluídos ou desconsiderados.

Para tanto, será necessário desenvolver indicadores de impacto, por meio dos quais seja possível aferir como o desempenho dos servidores, suas entregas e os resultados por eles produzidos evoluem a partir da capacitação.

Contudo, não obstante a incipiência do processo, mister é que se reconheça o esforço da iniciativa, bem como a necessidade que se reforce a implantação do programa na Receita Federal do Brasil e se reforce também as condições de atuação da Escola de Administração Fazendária como instrumento de apoio à implementação da gestão por competências no âmbito do Plano Nacional de Desenvolvimento de Pessoas.

Mas como todo início é um ato de fé, e como todo ato de fé tem semente no amor, que se possa dizer como Rosa (2001) – ao final, descrevendo um Riobaldo enternecido – não que a competência lhe foi comprada a todos os custos, mas que qualquer amor já é um pouquinho de saúde e qualquer ato de fé já é um descanso na loucura.



## REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz. O impacto do modelo gerencial na Administração Pública: um breve estudo sobre a experiência internacional recente. *Revista do Serviço Público*, Brasília, n. 10, abril, 1997.

AMARAL, Helena Kerr do. Desenvolvimento de competências de servidores na Administração Pública brasileira. *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 57, n. 4, p. 549-563, out./dez. 2006.

AZMI, Ilhaamie Abdul Ghani; AHMAD, Zainal Ariffin; ZAINUDDIN, Yuserrie. The effects of competency based career development and performance management practices on service quality: some evidence from Malaysian Public Organizations. *International Review of Business Research Papers*, v. 5, n. 1, Jan. 2009.

BACHA, Edmar; BONELLI, Regis. *Accounting for the rise and fall of Post-WW-II Brazil's growth*. Disponível em: <<http://iepecdg.com.br/uploads/texto/120630BachaBonelli.pdf>>. Acesso em: 20 maio 2014.

BALTAZAR, Antônio Henrique Lindemberg. *Brasil: moral tributária*. Conferência proferida em 23 de outubro de 2014 no Taller Internacional sobre mejores prácticas de Educación Fiscal en La Unión Europea y América Latina. México, DF. Disponível em: <<http://pt.slideshare.net/EUROsociAL-II/brasil-moral-tributaria-antonio-henrique-lindemberg-baltazar-secretaria-de-la-receita-federal-de-brasil>>. Acesso em: 23 nov. 2014.

\_\_\_\_\_. *Tributação e legitimação social*. In: CONGRESSO NACIONAL, 9, E INTERNACIONAL DA FEBRAFITE, 4, 2013, João Pessoa. *Anais eletrônicos...* João Pessoa, 2013. Disponível em: <[http://www.sindifiscors.org.br/conteudo/congresso\\_febrafite/antonio\\_henrique\\_lindemberge\\_baltazar.pdf](http://www.sindifiscors.org.br/conteudo/congresso_febrafite/antonio_henrique_lindemberge_baltazar.pdf)>. Acesso em: 23 nov. 2014.

BEECK, Sophie Op de; HONDEGHEM, Annie. *Managing Competencies in Government: state of the art practices and issues at stake for the future*. OECD, 2010. Disponível em: <[http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=GOV/PGC/PEM\(2010\)1&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=GOV/PGC/PEM(2010)1&docLanguage=En)>. Acesso em: 24 out. 2014.

BRANDÃO, Hugo Pena; BAHRY, Carla Patrícia. Gestão por competências: métodos e técnicas para mapeamento de competências. *Revista do Setor Público*, Brasília, v. 56, n. 2, p. 179-194, abr./jun. 2005.

BRANDÃO, Hugo Pena et al. *Gestão por competências e gestão do conhecimento*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2005.

BRANDÃO, Hugo Pena. *Mapeamento de competências: métodos, técnicas e aplicações em gestão de pessoas*. São Paulo: Atlas, 2012.

BRASIL. *Cadernos do MARE da Reforma do Estado*, v. 11. A Nova Política de Recursos Humanos. Brasília: Mare, 1997.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. v. 5. Plano de Reestruturação e Melhoria da Gestão do MARE. Brasília: Mare, 1998.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. v. 12. Programa de Reestruturação e Qualidade dos Ministérios. Brasília: Mare, 1998.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 15 jul. 2014.

\_\_\_\_\_. *Decreto-lei nº 200*, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm)>. Acesso em: 15 jul. 2014.

\_\_\_\_\_. *Decreto nº 1.648*, de 27 de setembro de 1995. Dispõe sobre a participação de servidores públicos federais em conferências, congressos ou outros eventos similares, que se realizarem no País, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 jul. 2014.

\_\_\_\_\_. *Decreto nº 2.029*, de 11 de outubro de 1996. Dispõe sobre a participação de servidores públicos federais em conferências, congressos, treinamentos ou outros eventos similares, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 jul. 2014.

\_\_\_\_\_. *Decreto nº 2.794*, de 1º de outubro de 1998. Institui a Política Nacional de Capacitação dos Servidores para a Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 jul. 2014.

\_\_\_\_\_. *Decreto nº 5.707*, de 23 de fevereiro de 2006. Institui a Política e as Diretrizes para o Desenvolvimento de Pessoal da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional, e regulamenta dispositivos da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 jul. 2014.

\_\_\_\_\_. *Documentação do Projeto de Capacitação com Foco em Competências*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/SRF/ConhecaRFB.htm>>. Acesso em: 27 set. 2014.

\_\_\_\_\_. *Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado*. Brasília: Presidência da República, Câmara da Reforma do Estado, Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1995.

\_\_\_\_\_. *Plano de Reestruturação e Qualidade*. Brasília: Mare, 1998.

CARVALHO, Antônio Ivo de, et al. *Escolas de governo e gestão por competências: mesa-redonda de pesquisa-ação*. Brasília: Enap, 2009.

CASTELLS, Manuel. Hacia el Estado red? Globalización económica e instituciones políticas en la era de la información. In: SEMINARIO INTERNACIONAL SOCIEDADE E A REFORMA DO ESTADO 1998, São Paulo. *Anais eletrônicos...* São Paulo: Ministério de Administração Federal e Reforma do Estado (Brasil), 1998. Disponível em: <[http://agenda-egobierno.morelos.gob.mx/CGGD/index\\_html\\_files/Estado%20Red.pdf](http://agenda-egobierno.morelos.gob.mx/CGGD/index_html_files/Estado%20Red.pdf)>. Acesso em: 26 ago. 2014.

CHRISPIM, Anna Carla Duarte. *Planejamento na esfera pública: um incômodo fascinante*. Palestra apresentada no Planejamento Estratégico da Delegacia da Receita Federal de Belo Horizonte, Belo Horizonte: Esaf, 2009.

\_\_\_\_\_. *Transação tributária no paradigma do Estado democrático de direito socioeconômico cultural: o tênue limite entre a afronta ao dever fundamental de pagar tributos e a mutação da legalidade estrita rumo a juridicidade consensual dialógica*. Belo Horizonte: PUC-MG. 2009. Disponível em: <[http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito\\_ChripimAC](http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_ChripimAC)>. Acesso em: 7 set. 2014.

CHRISPIM, Anna Carla Duarte; AGOSTINHO, Ivana Paula de Oliveira; AMARAL, Márcio Almeida do. *O problema da capacitação na Administração Pública Federal*. Trabalho técnico apresentado no Seminário de Lançamento do Programa de Capacitação CGU-R/MG, 2013.

DUARTE, Henrique; MARTINS, Luis; NUNES, Francisco. *Competency Management in EU Public Administrations*. EU – Presidency. EUPAN – Human Resources Working Group, 2007.

DURAND, Thomas. *The alchemy of competence*. [S.l.: s.n.], 1996. Disponível em: <<http://www.cmi-strategies.com/wp-content/uploads/2012/05/Thomas-Durand-Alchemy-of-competence.pdf>>. Acesso em: 26 ago. 2014.

DUTRA, Joel Souza; FLEURY, Maria Tereza Leme; RUAS, Roberto (Org.). *Competências: conceito, método e experiências*. São Paulo: Atlas, 2013.

EZEQUIEL, Márcio. *Receita Federal: história da Administração Tributária no Brasil*. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2014.

FISHER, André Luiz et al. Absorção do conceito de competência em gestão de pessoas: a percepção dos profissionais e a orientação adotada pelas empresas. In: DUTRA, Joel Souza; FLEURY, Maria Tereza Leme; RUAS, Roberto (Org.). *Competências: conceito, método e experiências*. São Paulo: Atlas. 2013.

FLEURY, Maria Tereza; FLEURY, Afonso. Construindo o conceito de competência. *RAC Revista de Administração Contemporânea*, Rio de Janeiro, edição especial, p. 183-196, 2001.

FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. *Comentários à reforma administrativa federal: exegese do Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967*. São Paulo: Saraiva, 1975.

GAETANI, Francisco. *Capacitação de Recursos Humanos no serviço público: problemas e impasses*. Texto para discussão, n. 27. Brasília: Enap, 1998.

\_\_\_\_\_. *Public management policy change in Brazil: 1995-1998*. In: CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 7, 2002, Lisboa. *Anais...*, Lisboa, 2002. Disponível em: <[http://www.bresserpereira.org.br/ver\\_file\\_3.asp?id=2108](http://www.bresserpereira.org.br/ver_file_3.asp?id=2108)>. Acesso em: 19 maio 2014.

HONDEGHEM, Annie; HORTON, Sylvia; SCHEEPER, Sarah. Modelos de gestão por competências na Europa. *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 57, n. 2, p. 241-258, abr./jun. 2006.

HORTON, Sylvia; HONDEGHEM, Annie; FARNHAM, David (Coord.). *The Competency Movement in Competency Management in the Public Sector: European variations on a theme*. Amsterdam: IOS Press, 2002.

JUNG, Guenther. *Escola de Administração Fazendária: uma visão histórica*. Brasília: Esaf, 2008.

KALIL, Alexandre et al. *Mesa-redonda de Pesquisa-Ação: gestão por competências em organizações de governo*. Brasília: Enap, 2005.

LAWLER, E. From job-based to competency based organizations. *Journal of Organizational Behaviour*, v. 15, n. 1, p. 3-15, 1994.

MADDISON, Angus. *The World Economy: a millennial perspective*. OECD, Development Centre Studies, 2001. Disponível em: <<http://theunbrokenwindow.com/Development/MADDISON%20The%20World%20Economy--A%20Millennial.pdf>>. Acesso em: 19 maio 2014.

MAFRA, Francisco. *Administração pública burocrática e gerencial*. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=503](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=503)>. Acesso em: 15 ago. 2014.

MARTINS, Maria do Carmo. *Agir comunicativo nas ações de educação fiscal*. Disponível em: <[http://www.esaf.fazenda.gov.br/a\\_esaf/biblioteca/arquivos\\_monografias/arquivo.2013-04-17.2077499300](http://www.esaf.fazenda.gov.br/a_esaf/biblioteca/arquivos_monografias/arquivo.2013-04-17.2077499300)>. Acesso em: 23 nov. 2014.

MARTINS, Maria do Carmo; MAIA, Davina. *Gestão por competências para servidores da Secretaria da Receita Federal do Brasil*. Brasília: Esaf, 2012. Texto base do curso a distância.

MCCLELLAND, D. C. Testing for competence rather than for “intelligence”. *American Psychologist*, v. 28, n. 1, p. 1-14, 1973.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 1990.

MOTTA, Alexandre; PIRES, Valdemir. Inovação permanente *versus* reformas na Administração Pública. *Gestão Pública & Desenvolvimento*, [S.l.], ano 21, n. 58, out. 2012. Disponível em: <<https://campodepublicas.files.wordpress.com/2012/11/artpiresalexandre.pdf>>. Acesso em: 26 ago. 2014.

MUSSAK, Eugênio. A nova competência. *Revista Você S/A*, [S.l.], n. 135, 1 set. 2009. Disponível em: <<http://eugeniomussak.com.br/a-nova-competencia>>. Acesso em: 12 jun. 2014.

NUNES, Francisco; MARTINS, Luis; DUARTE, Henrique. *Competency management in EU public administrations*. Survey during the Portuguese Presidency of the EU- EUPAN Human Resources Working Group. EU-Presidency, 2007.

OCDE. *Avaliação da gestão de recursos humanos no governo* – Relatório da OCDE: Brasil 2010. [S.l.]: OECD Publishing, 2010.

OLIVEIRA, Gercina Alves de. A burocracia weberiana e a administração federal brasileira. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 4, n. 2, 1970. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/viewArticle/4847>>. Acesso em: 18 maio 2014.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. A reforma do Estado dos anos 90: lógica e mecanismos de controle. *Cadernos MARE da Reforma do Estado*, caderno 1. Brasília: Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1997.

\_\_\_\_\_. Exposição no Senado sobre a Reforma da Administração Pública. *Cadernos MARE da Reforma do Estado*, caderno 1. Brasília: Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1997.

PIRES, Alexandre Kalil et al. *Gestão por competências em organizações de governo*. Brasília: Enap, 2005.

PRAHALAD, C. K.; HAMEL, Gary. The core competence of the corporation. *Harvard Business Review*, [S.l.], May/Jun. 1990.

REICH, Simon. *What is Globalization?* Four possible answers. Working paper #261, Dec. 1998. Disponível em: <<https://kellogg.nd.edu/publications/workingpapers/WPS/261.pdf>>. Acesso em: 21 maio 2014.

ROSA, João Guimarães. *Grande sertão: veredas*. São Paulo: Nova Fronteira, 2005.

SAMPAIO, Jader dos Reis. Uma “arqueologia” do conceito de competência na sociedade norte-americana. In: PAULA, Claudio Paixão; MORAES, Lucio Flavio R. *Administração contemporânea: desafios e controvérsias*. Pedro Leopoldo: Tavares Editora, 2009.

SANCHES, Adérito Alain. *A gestão por competências nas administrações públicas europeias e os sistemas de informação que apoiam essa gestão*. A experiência da França, da Bélgica e do Reino Unido. Brasília – Nice, 2013.

SANTOS, Aleksandra Pereira dos. Conhecimentos, habilidades e atitudes: o conceito de competências no trabalho e seu uso no setor público. *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 62, n. 4, p. 369-386, out./dez. 2011.

SCHOLTE, Jan Aart. *What is Globalization? The definitional issue – Again*. Working paper n. 109/02. United Kingdom: CSGR. Disponível em: <<http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/csgr/research/workingpapers/2002/wp10902.pdf>>. Acesso em: 21 maio 2014.

ŠIUGŽDINIENĖ, Jurgita. Competency Management in the Context of Public Management Reform. *Viešoji politika ir administravimas*, Bratislava, Slovak Republic, n. 18, 2006.

UNITED NATIONS. Unlocking the human potential for public sector performance. *World public sector report 2005 by the United Nations Department of Economic and Social Affairs*, UN, NY, 2005. Disponível em: <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan021616.pdf>>. Acesso em: 18 maio 2014.

VIEIRA, Mara Lúcia; MARTINS, Maria do Carmo. *Capacitação com foco em Competências na RFB*. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2012. Documento elaborado para apresentação da iniciativa para o Prêmio Enap de Inovação de 2012.

WORLD BANK. *World Development Report 1997: the State in a changing world*. Washington: The World Bank.

# A controvérsia acerca da incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre embarcações e aeronaves

**Líria Kédina Cuimar de Sousa e Moraes**

Doutoranda em Direito Público e Evolução Social pela Universidade Estácio de Sá (Unesa/RJ), Auditora Fiscal de Receitas Estaduais do Estado do Pará (Afre/PA), professora de Direito Financeiro, Tributário e Processo Tributário na Universidade da Amazônia (Unama) e na Estácio/FAP do Pará.

**Phelippe Toledo Pires de Oliveira**

Doutorando em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP), procurador da Fazenda Nacional – PRFN, 3ª Região/SP.

## Resumo

*A polêmica brasileira acerca da incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves existe por conta de vários fatores, entre os quais talvez o mais importante seja a interpretação/aplicação da expressão “veículo automotor”, conforme descrita na atual Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB). Algumas Fazendas públicas estaduais entendem que o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) incide sobre embarcações e aeronaves, além dos veículos automotores terrestres. A doutrina brasileira diverge da jurisprudência sobre o tema, aumentando a insegurança jurídica dos contribuintes. A atual Constituição exige lei complementar para traçar normas gerais em matéria tributária (art. 146, III), aí incluído o IPVA, papel que vem sendo exercido pelo defasado Código Tributário Nacional (CTN). O IPVA foi incluído no ordenamento brasileiro somente em 1985 e, até os dias de hoje, o CTN nunca foi alterado para incluir esse imposto em seu texto. Além disso, como não há lei complementar que trace normas gerais para o IPVA, principalmente no que diz respeito ao alcance do conceito de “veículo automotor”, tal definição ficou à mercê das legislações estaduais, que passaram a incluir no campo de incidência do IPVA as embarcações e as aeronaves, sendo este o ponto central da discussão neste trabalho. O objetivo maior é demonstrar que, nas vezes em que o contribuinte questionou a incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves perante o Poder Judiciário, as decisões foram todas contrárias à Fazenda pública. Nesta pesquisa, verificou-se que, desde 1985, os estados-membros do Espírito Santo e do Rio de Janeiro já fizeram constar em seus textos legislativos a incidência desse imposto sobre embarcações e aeronaves,*

*tornando-se pioneiros nesse entendimento. E é nesse diapasão que se pretende expor que, mesmo diante de decisões da mais alta corte do país acerca da não incidência de IPVA sobre embarcações e aeronaves, todos os estados-membros – exceto Paraná, Rio de Janeiro e São Paulo – insistem em manter tal cobrança. Assim, mostram-se necessárias algumas providências urgentes, tais como a edição de uma lei complementar, de caráter nacional, que defina a espécie tributária em questão, acendendo os faróis para a eliminação da penumbra que paira sobre os estudiosos do tema.*

## Palavras-chave

*IPVA. Embarcações. Aeronaves.*

## Abstract

*The Brazilian controversy in relation to property taxes on watercrafts and aircrafts exists because of various factors, which perhaps the most important is the interpretation/application of the term ‘motor vehicle’, as described in the current Constitution of the Federative Republic of Brazil (CRFB). Some State Treasures think that the IPVA should be levied on watercrafts and aircrafts, in addition to terrestrial automotive vehicles. Brazilian scholars diverge from the jurisprudence on the subject, contributing to the legal uncertainty for taxpayers. The current Constitution requires complementary law to establish general rules on tax matters, there included IPVA. The problem is that so far that law has not been enacted allowing a discussion over the concept of what is an “automotive vehicle”. In the absence of general rules in this respect, member states enacted laws subjecting watercrafts and aircrafts to IPVA, this being the central point of discussion in this paper. The main purpose here is to show that anytime the taxpayer challenged the IPVA on watercrafts and aircrafts and went into court, the decisions were contrary to State Treasure. It should be borne in mind that the survey was made within precise limits, that is, Brazilian legislation and jurisprudence. In this survey, it was proved that the member states of Espírito Santo and Rio de Janeiro have levied IPVA on watercrafts and aircrafts since 1985, turning them into pioneers in this position. And in that context, it is intended to demonstrate that even after the decisions of the highest court in the country about the non incidence*

*of IPVA on watercrafts and aircrafts, all member states – except Paraná, Rio de Janeiro and São Paulo – insist on maintaining such tax. Thus, some actions are necessary and urgent, such as enacting a complementary law that defines IPVA nationally,*

*turning on the headlights to eliminate the gloom that hangs over scholars on the subject.*

**Keywords**

*IPVA. Watercrafts. Aircrafts.*

---

## INTRODUÇÃO

Este artigo analisa a questão da polêmica que envolve a cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre embarcações e aeronaves. A problemática existe por conta de diversos fatores, entre os quais, talvez o mais importante, está o da divergência de interpretação/aplicação da expressão “veículo automotor”, conforme estabelecido no texto constitucional. Em face dessa divergência, os estados-membros e o Distrito Federal (DF) vêm exigindo o IPVA sobre embarcações e aeronaves, além, obviamente, dos veículos automotores terrestres, ao tempo em que a corte mais alta deste país já se pronunciou pela sua não incidência. A doutrina diverge da jurisprudência sobre o tema, o que contribui para a insegurança jurídica não só dos contribuintes, mas também do ordenamento jurídico-tributário brasileiro como um todo.

A atual Constituição exige lei complementar para traçar normas gerais em matéria tributária (art. 146, III), papel que vem sendo exercido pelo defasado Código Tributário Nacional (CTN). O IPVA foi incluído no ordenamento jurídico brasileiro somente em 1985 e, até os dias de hoje, o CTN nunca foi alterado com a finalidade de incluir o IPVA em seu texto. Além disso, como não há lei complementar que trace normas gerais para o IPVA, sobretudo no que diz respeito ao alcance do conceito de “veículo automotor”, tal definição ficou à mercê das legislações estaduais, que passaram a incluir no campo de incidência do IPVA as embarcações e as aeronaves, sendo esse o ponto central da discussão trazida à baila neste trabalho.

O propósito aqui é demonstrar que, nas vezes em que o contribuinte questionou a incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves, buscando perante o Poder Judiciário uma decisão, todas foram contrárias à Fazenda pública.

Nesta pesquisa, verificou-se que, desde 1985, os estados-membros do Espírito Santo e do Rio de Janeiro já fizeram constar em seus textos legislativos a incidência de IPVA sobre embarcações e aeronaves, tornando-se pioneiros nesse entendimento. E é nesse diapasão que se pretende expor que, mesmo diante de decisões da mais alta corte do país acerca da não incidência de IPVA sobre embarcações e aeronaves, todos os estados-membros – exceto Paraná, Rio de Janeiro e São Paulo – insistem em manter tal cobrança.

Vários estudos abordam o tema proposto, mas se entendeu que esses precedentes deixaram em aberto inúmeros problemas, e os dados recolhidos até o momento pela literatura disponível não bastam. Desse modo, nasceu a vontade de aprofundar a pesquisa sobre o tema.



## 1 BREVE HISTÓRICO

Conforme Almeida (2008), em 1821, quando D. João VI partiu de volta a Portugal, já havia a *taxa suntuária*, em benefício do Banco do Brasil, que incidia sobre carruagem de quatro e/ou de duas rodas e outros.

Com a edição do Decreto-Lei nº 397, em 30 de dezembro de 1968, foi criada a *taxa rodoviária federal*, cuja competência tributária era da União. Assim, todo veículo motorizado que transitasse em território nacional deveria efetuar o recolhimento da taxa até a data do licenciamento, e a sua arrecadação seria destinada ao custeio de projetos e obras de conservação e restauração de estradas federais.

No ano seguinte, foi editado o Decreto-Lei nº 999, de 21 de outubro de 1969, para entrar em vigor a partir de 1º de janeiro de 1970, revogando o decreto-lei anteriormente citado. Além disso, considerando, principalmente, a existência de múltiplos tributos cobrados dos proprietários de veículos automotores para o registro anual e licenciamento, em todo o país, foi criada a Taxa Rodoviária Única (TRU), transferindo a competência da União para os estados-membros e o Distrito Federal, a qual vigorou até a criação do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

O IPVA foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro pela Emenda Constitucional nº 27, de 28 de novembro de 1985, que acrescentou o inciso III ao art. 23 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, atribuindo aos estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituí-lo.<sup>1</sup>

Logo que foi criado o IPVA, em 1985, todos os estados-membros e o Distrito Federal editaram suas respectivas leis ordinárias, a fim de exercer a competência tributária estabelecida na Constituição à época.

Nesta pesquisa, verificou-se que os estados-membros do Espírito Santo<sup>2</sup> e do Rio de Janeiro,<sup>3</sup> desde 1985, já fizeram constar em seus textos legislativos a incidência sobre embarcações e aeronaves, tornando-se pioneiros nesse entendimento.

1 “Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

III - propriedade de veículos automotores, vedada a cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos.” (BRASIL, 1967).

2 “Art. 1º Fica instituído o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores devido anualmente, a partir do exercício de 1986, pelos proprietários de veículos automotores registrados e licenciados nesta Unidade da Federação.

[...]

Art. 3º As alíquotas máximas do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores são:

[...]

IV - 2% (dois por cento) para *aeronaves* pertencentes a Empresas de Táxi Aéreo devidamente registradas no Departamento de Aviação Civil (DAC) e *embarcações*.” (ESPÍRITO SANTO, 1985, grifo nosso).

3 “Art. 5.º A alíquota do imposto será de:

[...]

II - 3% (três por cento), no caso de veículo de passeio, inclusive de esporte e de corrida, bem como camionetas de uso misto e veículos utilitários, embarcações e aeronaves, inclusive ultraleves; [...]” (RIO DE JANEIRO, 1985, grifo nosso).

O Estado de São Paulo, ao instituir o IPVA por meio da Lei nº 4.955, de 27 de dezembro de 1985, não citou expressamente a incidência sobre aeronaves e embarcações. Não obstante, ao regulamentar a referida lei pelo Decreto nº 24.804, de 4 de março de 1986, fez constar, nos itens 13 e 14 do parágrafo único do art. 1º, que eram considerados como veículos automotores os barcos movidos a motor, bem como as aeronaves movidas a motor.<sup>4</sup>

Ressalte-se que todas as leis que instituíram o IPVA antes da atual Constituição foram frutos do exercício da competência legislativa plena nos termos do art. 6º do CTN<sup>5</sup> e, portanto, foram completamente por ela recepcionadas. Tanto é assim que continuaram em vigor até a edição de nova lei ou continuam em vigor até hoje, como é o caso do Distrito Federal (1985) e do Rio Grande do Sul (1985).

O IPVA é um imposto de competência dos estados-membros e do Distrito Federal, conforme o art. 155, inciso III, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.<sup>6</sup> Note-se que a Constituição de 1988 repetiu a expressão “veículo automotor” e ratificou a competência tributária dos estados-membros e do Distrito Federal para tributar o IPVA.

Entretanto, além daquelas unidades da Federação retrocitadas que já estavam cobrando IPVA sobre embarcações e aeronaves, outras mais entenderam por bem ampliar a incidência do IPVA logo após a publicação da Constituição de 1988, sem aguardar a edição de uma lei complementar ou mesmo de sua inclusão no Código Tributário Nacional (CTN).<sup>7</sup> Mas, se o CTN, mesmo tendo, na sua origem, sido editado como lei ordinária, foi recepcionado pelo ordenamento jurídico brasileiro com força e *status* de lei complementar, cabendo-lhe traçar as normas gerais em matéria tributária, há um grande problema: até os dias de hoje o IPVA não é sequer citado no CTN.<sup>8</sup>

4 Abre-se aqui um enorme parêntese para chamar a atenção de um decreto ampliando o conteúdo de uma lei ao incluir os barcos e as aeronaves no conceito de “veículo automotor”, matéria reservada à lei em sentido estrito. Não obstante a aparente ilegalidade, o Distrito Federal age de modo semelhante. A fim de dar continuidade na cobrança, mas sem que, em seu texto, conste a expressão “embarcações e aeronaves”, em 2006 (Lei nº 3.757) retirou-se a expressão do texto legal. Apesar disso, editou o Decreto nº 34.024, de 10 de dezembro de 2012, para dar continuidade à ampliação do campo de incidência do IPVA.

5 “Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.” (BRASIL, 1966).

6 “Art. 155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

III – propriedade de veículos automotores; [...].” (BRASIL, 1988).

7 “Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; [...].” (BRASIL, 1988).

8 Outra questão é a competência do Senado Federal em estabelecer alíquotas mínimas do IPVA (art. 155, § 6º, I da CRFB/1988), o que não fez até os dias de hoje, permitindo, desse modo, que cada estado fixe-as de modo livre. Exemplo disso são os estados de São Paulo e Minas Gerais, que possuem as maiores alíquotas de IPVA (4%).

Após a competência tributária atribuída pela Constituição da República de 1988 para a instituição do IPVA, não houve necessidade de edição de nova lei por força da teoria da recepção. Não obstante, sendo notório que os estados-membros tendem a copiar os procedimentos uns dos outros, assim mesmo aconteceu: começaram a alterar suas leis para ampliar o campo de incidência do IPVA de forma a abranger as embarcações e as aeronaves.

A título de exemplo, veja o caso do Amazonas, que, em 30 de dezembro de 1988, por meio da Lei nº 1.893, acrescentou um parágrafo (4º) no art. 1º da então lei vigente (Lei nº 1.743/1985) para definir o que seria “veículo automotor”, a fim de esclarecer aos contribuintes amazonenses que, a partir de 1º de março de 1989, o IPVA passaria a ser cobrado também de embarcações e aeronaves.

Repita-se, com o advento da atual Constituição e da ausência de lei complementar pertinente, os estados-membros brasileiros vêm tributando o IPVA sobre embarcações e aeronaves ao definir o alcance da expressão *veículo automotor* nas suas respectivas legislações estaduais.

A questão que se coloca reside em saber se o que os estados-membros vêm fazendo (incluir embarcações e aeronaves no conceito de veículo automotor) tem amparo constitucional. A esse respeito, Silva (2007, p. 504) ensina que:

Não é, porém, porque não consta na competência comum que os Estados e Distrito Federal (este não sobre polícia militar, que não é dele) não podem legislar sobre esses assuntos. Podem e é de sua competência fazê-lo, pois que nos termos do § 2º do art. 24, a competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui (na verdade até pressupõe) a competência suplementar dos Estados (e também do Distrito Federal), e isso abrange não apenas as normas gerais referidas no § 1º desse mesmo artigo no tocante à matéria neste relacionada, mas também as normas gerais indicadas em outros dispositivos constitucionais [...].

A pesquisa sobre o tema levou à conclusão que o fundamento para os estados-membros e o Distrito Federal legislarem sobre o assunto encontra-se na permissão dada pela atual Constituição para legislar concorrentemente em matéria de legislação tributária.<sup>9</sup> Por isso, atualmente, não há mais questionamentos sobre a competência legislativa dos estados-membros na ausência de normas gerais editadas pela União, sendo matéria pacificada tanto na doutrina quanto na jurisprudência que os estados podem assim fazer.

<sup>9</sup> “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:  
I - direito tributário [...];  
[...]

§ 2º - A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.” (BRASIL, 1988).

## 2 CONCEITOS: VEÍCULO AUTOMOTOR, EMBARCAÇÃO E AERONAVE

Conforme já antecipado, o ponto fulcral de alguns estados-membros incluírem as embarcações e as aeronaves no campo de incidência do IPVA advém do entendimento do que seria “veículo automotor”, problema que nasceu devido à ausência de lei complementar que disciplinasse normas gerais acerca do IPVA.

A palavra *veículo* origina-se do latim *vehiculu*, “1. Qualquer dos meios utilizados para transportar ou conduzir pessoas, objetos, etc., de um lugar para outro, especialmente os que são construídos pelo homem ou dotados de mecanismo; meio de transporte; transporte. 2. Automóvel, carro. 3. Tudo aquilo que transmite ou conduz” (FERREIRA, 1999, p. 2.052).

Já o vocábulo *motor* está relacionado à palavra movimento. Desse modo, motor seria “tudo o que dá movimento a um maquinismo; máquina, máquina motriz” (FERREIRA, 1999, p. 1.372).

Uma simples análise dos termos não permite afirmar categoricamente se *veículo automotor* engloba ou não embarcações e aeronaves. Para isso, faz-se necessário destacar como a legislação brasileira define as nomenclaturas: veículo automotor, embarcação e aeronave.

Primeiro, o Anexo I do Código de Trânsito Brasileiro (CBT) conceitua veículo automotor.<sup>10</sup> Essa lei, ressalte-se, refere-se exclusivamente a veículos estritamente terrestres, conforme se observa da redação de seu art. 1º, segundo o qual: “O trânsito de qualquer natureza nas vias terrestres do território nacional, abertas à circulação, rege-se por este Código” (BRASIL, 1997).

Embarcação, segundo o art. 10 do Regulamento de Tráfego Marítimo, é “qualquer construção, capaz de transportar pessoas ou coisas, suscetível de se locomover na água por meios próprios ou não” (BRASIL, 1982).

Importante ainda salientar que para o Tribunal Marítimo:

Art. 11. Considera-se embarcação mercante toda construção utilizada como meio de transporte por água, e destinada à indústria da navegação, quaisquer que sejam as suas características e lugar de tráfego.

Parágrafo único. Ficam-lhe equiparados:

- a) os artefatos flutuantes de habitual locomoção em seu emprêgo;
- b) as embarcações utilizadas na praticagem, no transporte não remunerado e nas atividades religiosas, científicas, beneficentes, recreativas e desportivas;

10 “VEÍCULO AUTOMOTOR – todo veículo a motor de propulsão que circule por seus próprios meios, e que serve normalmente para o transporte viário de pessoas e coisas, ou para a tração viária de veículos utilizados para o transporte de pessoas e coisas. O termo compreende os veículos conectados a uma linha elétrica e que não circulam sobre trilhos (ônibus elétrico).” (BRASIL, 1997).

- c) as empregadas no serviço público, exceto as da Marinha de Guerra;
- d) as da Marinha de Guerra, quando utilizadas total ou parcialmente no transporte remunerado de passageiros ou cargas;
- e) as aeronaves durante a flutuação ou em vôo, desde que colidam ou atentem de qualquer maneira contra embarcações mercantes.
- f) os navios de Estados estrangeiros utilizados para fins comerciais.

(BRASIL, 1954).

Consoante o art. 106 do Código Brasileiro de Aeronáutica (CBA), aeronave é “todo aparelho manobrável em vôo, que possa sustentar-se e circular no espaço aéreo, mediante reações aerodinâmicas, apto a transportar pessoas ou coisas.” (BRASIL, 1986).

Como se vislumbra, os conceitos legais não são suficientes para elucidar a questão apresentada. Ao conceituar que veículo automotor “serve normalmente para o transporte viário de pessoas e coisas” (BRASIL, 1997), o CBT abriu uma grande lacuna para interpretações divergentes, pois não se pode negar que embarcações e aeronaves são espécies de veículos que têm capacidade para transportar pessoas e coisas em vias aéreas e aquáticas, respectivamente.

As definições de *aeronave* e *embarcação* são menos restritivas, tecnicamente, do que de veículo automotor. De fato, este deve necessariamente ser impulsionado por meio mecânico de propulsão, enquanto aeronave e embarcação podem se locomover por meios não próprios, como exemplo citam-se o planador e o barco à vela.

Em face da penumbra deixada pela falta de uma lei complementar, as discussões abriram caminho para que surgissem duas correntes que, até certo ponto, podem ser chamadas de pertinentes.

A primeira considerava o aspecto histórico do tributo e levava em conta os antecedentes do IPVA. Entendia que o IPVA, por ser um sucedâneo da antiga Taxa Rodoviária Única (TRU), instituída pelo Decreto-Lei nº 999, de 21 de outubro de 1969, restringia-se apenas aos veículos terrestres, sendo devido “pelos proprietários de veículos automotores registrados e licenciados em todo o território nacional”. (BRASIL, 1969).

A segunda levava em consideração a competência concorrente dos estados-membros para legislar sobre matéria tributária. Considerava que, em face de ausência de lei complementar dispendo sobre regras gerais em matéria de IPVA, os estados-membros poderiam legislar de modo suplementar, podendo ampliar o campo de incidência do IPVA, por entenderem não haver razão para vincular o novo imposto (IPVA) à extinta taxa (TRU).

Certamente, ao surgirem posições diversas acerca de temas tão relevantes, tal qual o campo de incidência tributária do IPVA, haveria decisões não unânimes e doutrinadores se posicionando de um modo ou de outro.

### 3 JURISPRUDÊNCIA

A primeira vez que esse assunto chegou ao Supremo Tribunal Federal (STF) foi em 1986, por meio da Rp nº 1344 RJ/ES, quando o procurador-geral da República ingressou com representação por inconstitucionalidade de lei, a qual foi julgada prejudicada pela superveniência da Constituição de 1988. A representação visava obter da Corte Maior do país declaração de inconstitucionalidade das leis do Rio de Janeiro (Lei nº 948/1985) e do Espírito Santo (Lei nº 3.829/1985), que, por conta própria, incluíram no campo de incidência do IPVA as embarcações e as aeronaves.

A seguir, o STF reconheceu a constitucionalidade da disciplina do IPVA por meio de lei editada pelas respectivas unidades da Federação, em razão do exercício de sua competência plena. Este é o entendimento que se extrai do acórdão unânime proferido pela 2ª Turma do STF, AgRg em Ag. nº 167.777-5/SP, relator ministro Marco Aurélio, julgado em 4 de março de 1997:

IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES – DISCIPLINA. *Mostra-se constitucional a disciplina do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores mediante norma local.* Deixando a União de editar normas gerais, exerce a unidade da federação a competência legislativa plena – parágrafo 3º do artigo 24, do corpo permanente da Carta de 1988 –, sendo certo que, com a entrada em vigor do sistema tributário nacional, abriu-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a via da edição de leis necessárias à respectiva aplicação – parágrafo 3º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988 (grifo nosso).

Depois disso, entraram na pauta do mesmo dia (29/5/2002) os julgamentos dos *recursos extraordinários* dos estados-membros do Amazonas (RE nº 134.509-8/AM) e de São Paulo (RE nº 255.111-2/SP), fundamentalmente relevantes nesta abordagem.

O Tribunal de Justiça do Amazonas (TJAM) decidiu pela ilegalidade da cobrança conjunta de licença (taxa) pela União e imposto (IPVA) pelo estado, culminando no RE nº 134.509-8/AM interposto pelo referido estado. O STF decidiu, por maioria de votos, pelo não conhecimento do recurso extraordinário em questão, tendo sido designado para redigir o acórdão o então ministro Sepúlveda Pertence, em vista de o relator, Marco Aurélio, ter sido vencido.<sup>11</sup> O relator do acórdão defendeu:

<sup>11</sup> O ministro Marco Aurélio entendia que poderia incidir IPVA sobre embarcações e aeronaves.

[...] não há dúvida de que a idéia de circunscrever o novo imposto aos veículos de circulação terrestre, isto é, ao mesmo âmbito material de incidência da Taxa Rodoviária Única, manifestada de forma clara e ostensiva pelo legislador constituinte derivado, transparece nitidamente do texto do art. 23, nº III, da Constituição Federal, acrescentado pela Emenda nº 27, de 1985. Na acepção em que é utilizada ordinariamente no direito positivo brasileiro, inclusive na definição do campo de incidência tributária, a expressão “veículos automotores” diz respeito aos veículos de transporte terrestre, em perfeita sintonia com a vontade manifestada pelo legislador constituinte e ainda com o próprio fundamento jurídico das inovações introduzidas no art. 23 da Lei Fundamental. (BRASIL, 2002).

Nesse mesmo julgamento, importa também destacar a posição do ex-ministro do STF, Francisco Rezek, que assim entendeu:

[...] temos neste caso um imposto que, na trajetória constitucional do Brasil, sucede a Taxa Rodoviária Única, e não me pareceu, examinados os sucessivos textos constitucionais recentes que, em qualquer momento, tenha sido intenção do constituinte brasileiro autorizar aos Estados, sob o pálio do imposto sobre propriedade de veículos automotores, a cobrança sobre a propriedade de aeronaves e embarcações de qualquer calado.

[...]

Se se fizer a análise etimológica da expressão “veículos automotores”, como fez o autor citado nos autos, é sempre possível concluir que se pode enquadrar no conceito de veículo automotor o navio e a aeronave. Pode ser enquadrada ainda qualquer criatura do reino animal, veículo que é porque capaz de transportar coisas, e automotor porque independe de qualquer tração externa à sua própria estrutura física. (BRASIL, 2002).

No julgamento do RE nº 255.111-2/SP, em 28 de maio de 2002, por sua vez, a decisão do STF foi mais contundente, visto que foi declarada a inconstitucionalidade do inciso III do art. 6º da Lei nº 6.606, de 20 de dezembro de 1989, que versava sobre a incidência de IPVA sobre aeronaves.

Artigo 6º – Para efeito de lançamento, quanto a veículo usado, a Secretaria da Fazenda estabelecerá tabela de valores venais, levando em conta:

[...]

III – em relação a *aeronaves*: peso máximo de decolagem e ano de fabricação. (SÃO PAULO, 1989, grifo nosso).

Mesmo após toda a controvérsia desde 2002, a retrocitada lei somente foi revogada em 23 de dezembro de 2008, quando o estado de São Paulo retirou do texto legal as expressões “embarcações e aeronaves” e passou a determinar, por meio da Lei

nº 13.296 (art. 1º, parágrafo único),<sup>12</sup> o conceito de “veículo automotor” similar ao já citado conceito estabelecido no Anexo I do CBT. Assim, somente em 2009, o estado de São Paulo deixou de cobrar IPVA sobre embarcações e aeronaves.

A partir de então, a mais alta corte brasileira, por diversas vezes, decidiu que o campo de incidência do IPVA estaria circunscrito à propriedade de veículos automotores de transporte terrestre, não abrangendo, assim, as embarcações e aeronaves.

Em 29 de março de 2004, foi a vez do Estado do Paraná (RE nº 397.550-PR), tendo novamente o ministro Marco Aurélio, como relator, negado seguimento ao recurso por entender que a matéria estava pacificada por ocasião do julgamento do RE nº 255.111-2/SP (campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves). De pronto, editou-se a Lei nº 14.558, de 15 de dezembro de 2004, para alterar o art. 1º, onde consta agora apenas a expressão “terrestre”.

Em seguida, o Amazonas retornou ao palco do STF nos recursos (RE nº 128.734/AM, RE nº 128.735/AM), bem como São Paulo (AI nº 488.988/SP, AI nº 526.452/SP, AI nº 527.054/SP, AI nº 500.049/SP), nos quais o entendimento não poderia ter sido outro senão para ratificar os julgados anteriores no sentido de que não incide IPVA sobre embarcações e aeronaves.

Em 2007, foi a vez do estado do Rio de Janeiro, com o RE nº 379.572-4/RJ. Da mesma forma se posicionou o ministro do STF, Carlos Ayres Britto, em seu voto: “Entendo que veículos automotores, à luz da Constituição, têm sentido estrito e não lato: implica, a meu sentir, deslocamento por via terrestre, exclusivamente”. O Rio de Janeiro agiu de modo semelhante ao estado do Paraná, prontamente editando a Lei nº 5.430, de 1º de abril de 2009, que alterou a Lei nº 2.877/1997, retirando do campo de incidência do IPVA as embarcações e as aeronaves, denominando-o, então, de Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores Terrestres (art. 1º).<sup>13</sup>

Em 2011, o STF negou provimento ao recurso extraordinário do estado de Santa Catarina (AI nº 699.802) com fundamento nos julgados anteriores (RE nº 134.509-8/AM, RE nº 255.111-2/SP, RE 397.550 PR, 379.572-4/RJ). Porém, ainda assim, o estado de Santa Catarina continua a cobrar o IPVA sobre embarcações e aeronaves.

Embora mencionando apenas alguns julgados dos tribunais superiores acerca dessa matéria, em todas as oportunidades em que a presente discussão esteve em pauta perante o Pleno do STF desde 2002 (RE nº 134.509-8/AM, RE nº 255.111-2/SP,

12 “Artigo 1º – Fica estabelecido, por esta lei, o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA.

Parágrafo único – Considera-se veículo automotor aquele dotado de mecanismo de propulsão própria e que sirva para o transporte de pessoas ou coisas ou para a tração de veículos utilizados para o transporte de pessoas ou coisas.” (SÃO PAULO, 2008).

13 Ressalte-se que o ministro Joaquim Barbosa votou contra.



RE nº 397.550/PR, RE nº 379.572-4/RJ e AI nº 699.802 SC), esse tribunal se posicionou contra a incidência do IPVA sobre aeronaves e embarcações. O entendimento consolidado é no sentido de que a propriedade de veículos de natureza hídrica ou aérea não é fato gerador desse imposto, que somente incide sobre a propriedade de veículos de circulação terrestre.

A questão que se abre aqui é: Por que os estados-membros e o Distrito Federal – exceto o Paraná, Rio de Janeiro e São Paulo – continuam a cobrar esse imposto se o STF já se posicionou contrariamente a incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves?

#### 4 DOCTRINA

A doutrina e a jurisprudência não são unânimes sobre a questão. Assim, Carvalho Junior, Ciciliato e Lepri Junior (2010) entendem que as decisões do STF são errôneas e que está correta a doutrina que entende serem considerados veículos automotores as aeronaves e as embarcações.

Nessa mesma linha se posiciona Resende (2008), ao entender que, embora a decisão do STF seja um precedente de não incidência, o IPVA, conforme preveem as legislações estaduais, deve incidir sobre embarcações e aeronaves justamente porque a TRU foi extinta, e o legislador, ao criar o novo imposto, não especificou que ele incidiria apenas sobre veículos automotores terrestres.

Acerca da alegação de que aeronaves e embarcações não podem ser incluídas no conceito de veículo automotor porque aquelas podem ou não ter propulsão própria, o Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil – Sindifisco Nacional (2010, p. 7) já se manifestou de modo contrário à posição do STF, por entender que o conceito de “veículos automotores” não exclui embarcações e aeronaves, pois elas são, em sua maioria, movidas por propulsão mecânica.

Precisa é a definição de Cretella Júnior (1993, p. 168). Para ele, veículo automotor “é o impulsionado por maquinismo interno, com fabricação e circulação autorizadas, servindo para o transporte de pessoas, bens ou produtos, de natureza terrestre, hídrica ou aérea”.

No entender de Miguel e Leopoldi, por sua vez (2003, p. 29):

Não se trata de interpretar a expressão “veículos automotores” de modo ampliativo, como pretende o ministro Francisco Rezek, mas de não restringir de forma não autorizada o alcance da norma constitucional. Esse procedimento está em consonância com o princípio interpretativo “da máxima efetividade ou da eficiência” segundo o qual a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe conceda.

[...]

Não é jurídico pretender restringir o alcance de uma norma constitucional a pretexto de que o IPVA teria sido o sucessor da extinta Taxa Rodoviária Única. É obvio que esta taxa aplicava-se exclusivamente aos veículos que trafegavam nas vias rodoviárias; mas esse fato não impõe que um novo imposto, mesmo que guarde com a extinta taxa alguma relação histórica, tenha que se amoldar a seus contornos (MIGUEL; LEOPOLDI, 2003, p. 29).

No mesmo sentido confere Bonilha (MESA..., 2006):

Tem quatro anos do julgamento do Supremo Tribunal Federal. No sentido de que o IPVA é sucedâneo da antiga Taxa Rodoviária Única, cujo campo de incidência não inclui embarcações e aeronaves, vejam o equívoco de confundir um imposto com taxa.

A doutrina majoritária entende que embarcação e aeronave se enquadram na definição de “veículo automotor”, uma vez que este se locomove por seus próprios meios de propulsão, realizando transporte de pessoas ou de coisas.

Em sentido oposto, Ferraz compactua com o entendimento do STF quando afirma:

[...] numa interpretação dita sistemática, também se verifica a lógica de que o IPVA seja restrito a veículos automotores terrestres, excluindo-se as embarcações e aeronaves, dada a vocação desses últimos a atender transporte intermunicipal, interestadual e internacional. (FERRAZ, 2005, p. 111).

Acerca do argumento de que os estados-membros não podem legislar sobre embarcações e aeronaves por se tratar de matéria privativa da União, Bonilha (MESA..., 2006) rebate: “Esse argumento me parece absolutamente falho porque o ICMS, por exemplo, incide sobre telecomunicações que é matéria privativa, em termos de legislação, da União Federal”.

Em resumo, a doutrina e a jurisprudência se enfrentam “no tatame”. De um lado, a doutrina apresentando argumentos diversos, tais como: o IPVA deve incidir sobre embarcações e aeronaves justamente porque a TRU foi extinta e o legislador, ao criar o novo imposto, não especificou que incidiria apenas sobre veículos automotores; o conceito de embarcações e aeronaves é mais abrangente do que o de veículos automotores terrestres, por isso, nada impede que eles sejam considerados veículos automotores; não se trata de interpretação ampliativa, mas de não restringir o alcance da norma constitucional, procedimento consoante o princípio interpretativo segundo o qual a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe conceda. Do outro, a jurisprudência, sob o argumento maior de que a expressão “veículos automotores” diz respeito aos veículos de transporte terrestre, e que, em nenhum momento, o legislador constituinte autorizou a ampliação do campo de incidência do IPVA pelos respectivos estados-membros.

## 5 LEGISLAÇÃO ATUAL NOS ESTADOS-MEMBROS BRASILEIROS E NO DISTRITO FEDERAL

Moraes (2013, p. 29-37) nos brinda com uma relação da legislação atualizada de todos os estados-membros e do Distrito Federal. Com base nela, montou-se um quadro-resumo contendo a legislação que trata do IPVA atualmente em vigor em cada uma das unidades da Federação (Anexo A).

O Apêndice A, por sua vez, traz um quadro comparativo da cobrança do IPVA nos diferentes estados-membros. Nele é possível identificar que, *excluindo Paraná, Rio de Janeiro e São Paulo*, o restante dos estados-membros e o Distrito Federal continuam a cobrança do IPVA sobre embarcações e aeronaves.

Importante ressaltar que o Distrito Federal cobra IPVA sobre “embarcações e aeronaves” baseado em decreto do Poder Executivo.<sup>14</sup>

Os estados de Amazonas e Santa Catarina, mesmo já tendo sido alvos de decisões superiores contrárias à cobrança de IPVA sobre embarcações e aeronaves, continuam a manter a cobrança do imposto sobre tais veículos expressamente nos seus textos legais.

Os estados-membros que tiveram decisões sobre o tema proposto no âmbito do STF foram Amazonas, São Paulo, Rio de Janeiro, Paraná e Santa Catarina. Todas elas foram contrárias à Fazenda pública. Não obstante, como já dito anteriormente, com exceção de Paraná, Rio de Janeiro e São Paulo, os demais continuam cobrando o imposto sob a justificativa de que o efeito das decisões da maior corte do país em sede de recursos extraordinários foram interpartes.

Finalmente, importante destacar que, apesar do julgado do Rio de Janeiro<sup>15</sup> ter sido proferido após a reforma do Judiciário (EC nº 45/2004), não o foi sob a nova sistemática da repercussão geral, presente quando houver “a existência, ou não, de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa” (BRASIL, 1973). Em outras palavras, a questão suscitada não pode ser benéfica somente para o caso concreto proposto, mas para o interesse da coletividade como um todo.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Resumidamente, não há mais questionamentos sobre a competência legislativa dos estados-membros na ausência de normas gerais editadas pela União, sendo matéria pacificada tanto na doutrina quanto na jurisprudência que os estados

<sup>14</sup> Decreto nº 34.024, de 10 de dezembro de 2012 (DF).

<sup>15</sup> Pensa-se que a razão é porque o RE nº 379.572-4/RJ foi interposto originariamente como agravo regimental e depois convertido, pelo relator, como recurso extraordinário.

podem legislar supletivamente sobre matéria tributária na ausência de normas gerais editadas pela União.

Não se pode aceitar que o IPVA seja mera atualização ou mero sucedâneo da extinta TRU, uma vez que são espécies de tributos distintos, sendo um imposto e o outro taxa, tese utilizada pelo STF, mas que já deveria ter sido ultrapassada.

Veículo automotor apresenta um conceito restritivo quando se exige que ele se locomova por meios próprios, e os conceitos de embarcações e aeronaves são amplos, visto que existem aqueles que não têm propulsão própria, tal como o barco à vela e o planador.

A questão sobre se o IPVA incide ou não sobre embarcações e aeronaves parece depender de algo sobrenatural, quando, na realidade, a solução depende de poucos atos, seja para incidir ou não incidir, o que não pode é ficar como está: as unidades da Federação agindo de modo não uniforme.

Na linha da não incidência, por já ter o STF se posicionado desde 2002 que o IPVA não deve incidir sobre embarcações e aeronaves, não deveriam os estados-membros estar cobrando o IPVA sobre embarcações e aeronaves. Deveriam, sim, seguir o exemplo dos estados-membros Paraná, Rio de Janeiro e São Paulo.

Entende-se, também, que a edição de uma lei complementar para regulamentar e normatizar nacionalmente o IPVA – em que estivessem incluídas ou não as aeronaves e as embarcações no campo de incidência tributária do IPVA – eliminaria um dos pontos mais controversos sobre esse tributo.

Alternativamente, essa questão poderia ser solucionada em esfera superior, alterando-se o texto constitucional, conforme propostas contidas nas Propostas de Emenda à Constituição (PECs) nº 283/2013 e nº 140/2012, já aprovada na Câmara de Deputados, que propõe a alteração do inciso II do art. 155 da Constituição para determinar que o IPVA incida sobre a propriedade ou a posse de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos, imunizando os de cunho comercial.

Outra sugestão seria provocar o Senado Federal para dar efeito *erga omnes* às decisões do STF, na forma do art. 52, X, da Constituição.

A despeito de haver desigualdade política entre os entes da Federação, não pode haver desigualdade jurídica entre eles. Se, desde 2002, o STF, Corte da mais alta hierarquia deste país, vem decidindo que as embarcações e as aeronaves não fazem parte do campo de incidência do IPVA, não parece haver razões para que os estados-membros e o Distrito Federal continuem a cobrar esse imposto, como se inexistisse qualquer decisão a respeito.

Não se desconhece que, do ponto de vista da justiça fiscal, o entendimento do STF no sentido de que não incide IPVA sobre embarcações e aeronaves pode causar

espanto em vista da desigualdade de tratamento entre um indivíduo humilde, que possui um automóvel popular – que estaria sujeito ao IPVA – e aquele com maior capacidade contributiva, que possui uma embarcação ou aeronave – não sujeito ao IPVA.

Enfim, o tema merece reflexão. É fato que as decisões proferidas pelo STF tiveram eficácia interpartes e não *erga omnes*. Contudo nada impede que essa Corte Suprema possa ser provocada a fim estender o entendimento já declarado em suas decisões anteriores, agora reconhecendo a repercussão geral da matéria ou, até mesmo, editando uma súmula vinculante, “colocando uma pá de cal” nessa questão, de forma a garantir maior segurança jurídica aos contribuintes.

## REFERÊNCIAS

ACRE. *Lei Complementar nº 114*, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe acerca do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: < <http://www.sefaz.ac.gov.br/wps/wcm/connect/f9ae61004b440eaca3d6a3f5d32eb497/LeiComp114-02.pdf?MOD=AJPERES> >. Acesso em: 18 maio 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 845*, de 12 de dezembro de 1985. Institui no Estado do Acre o imposto sobre a propriedade de veículos automotores e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.aleac.net/sites/default/files/leis/845.pdf> >. Acesso em: 18 maio 2014.

ALAGOAS. *Lei nº 5.568*, de 30 de dezembro de 1993. Dispõe sobre o tratamento tributário pertinente ao imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA. Disponível em: < <http://www.gabinetecivil.al.gov.br/legislacao/leis/leis-ordinarias/1993/lei%20ordinaria-5568> >. Acesso em: 18 maio 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 6.555*, de 30 de dezembro de 2004. Dispõe sobre o tratamento tributário relativo ao imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA. Disponível em: < <http://gcs.sefaz.al.gov.br/sfz-gcs-web/visualizarDocumento.action?key=hzoQ3znM15A%3D> >. Acesso em: 18 maio 2014.

ALMEIDA. Paulo Roberto de. O que Portugal nos legou? Um balanço de 1808-1822 e as perspectivas presentes. *Revista Espaço Acadêmico*, ano VII, nº 80, jan. 2008. Disponível em: < <http://www.espacoacademico.com.br/080/80pra.htm> >. Acesso em: 19 maio. 2014.

AMAPÁ. *Lei nº 0400*, de 22 de dezembro de 1997. Dispõe sobre a consolidação e alterações, dando nova redação ao Código Tributário do Estado do Amapá, Lei nº 0194, de 29 de dezembro de 1994. Disponível em: < <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/diversos/lei%200400%20-%20AP.htm> >. Acesso em: 18 maio 2014.

AMAZONAS. *Lei Complementar nº 19*, de 29 de dezembro de 1997. Institui o Código Tributário do Estado do Amazonas e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.aleam.gov.br/LegislatorWEB/LegislatorWEB.ASP?WCI=LeiTexto&ID=201&inEspecieLei=2&nrLei=19&aaLei=1997&dsVerbete> >. Acesso em: 18 maio 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 1.743*, de 27 de dezembro de 1985. Institui o imposto sobre a propriedade de veículos automotores. Disponível em: < <http://www.aleam.gov.br/LegislatorWEB/LegislatorWEB.ASP?WCI=LeiTexto&ID=201&inEspecieLei=1&nrLei=1743&aaLei=1985&dsVerbete=> >. Acesso em: 18 maio 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 1.893*, de 30 de dezembro de 1988. Altera dispositivos da Lei nº 1320, de 28 de dezembro de 1978 e dá outras providências. Disponível em: < <http://200.242.45.75/LegislatorWEB/LegislatorWEB.ASP?WCI=LeiTexto&ID=201&inEspecieLei=1&nrLei=1893&aaLei=1988&dsVerbete=> >. Acesso em: 31 maio 2014.

BAHIA. *Lei nº 4.626*, de 09 de dezembro de 1985. Institui a cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Disponível em: <<http://www.legislahia.ba.gov.br/>>. Acesso em: 18 maio 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 6.348*, de 17 de dezembro de 1991. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: <<http://www.legislahia.ba.gov.br/>>. Acesso em: 18 maio 2014.

BRASIL. Constituição. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*, 1967. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm)>. Acesso em: 10 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. Constituição. *Constituição da República Federativa do Brasil*, 1988. Disponível em: <[http://www.dji.com.br/constituicao\\_federal/cf155.htm](http://www.dji.com.br/constituicao_federal/cf155.htm)>. Acesso em: 10 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. *Decreto nº 87.648*, de 24 de setembro de 1982. Regulamento de Tráfego Marítimo. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1980-1989/1980-1984/D87648.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/1980-1984/D87648.htm)>. Acesso em: 28 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. *Decreto-Lei nº 397*, de 30 de dezembro de 1968. Cria a Taxa Rodoviária Federal, destinada à conservação de estradas de rodagem. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/DetalhaDocumento.action?id=194762>>. Acesso em: 19 maio 2014.

\_\_\_\_\_. *Decreto-Lei nº. 999*, de 21 de outubro de 1969. Institui Taxa Rodoviária Única sobre o registro e licenciamento de veículos e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del0999.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del0999.htm)>. Acesso em: 27 maio 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 2.180*, de 5 de fevereiro de 1954. Tribunal Marítimo. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L2180compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L2180compilado.htm)>. Acesso em: 28 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 5.869*, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5869.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869.htm)>. Acesso em: 28 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 7.565*, de 19 de dezembro de 1986. Código Brasileiro de Aeronáutica. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L7565.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7565.htm)>. Acesso em: 28 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 9.503*, de 22 de setembro de 1997. Código de Trânsito Brasileiro. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9503.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9503.htm)>. Acesso em: 28 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 5.172*, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>>. Acesso em: 10 maio 2014.

\_\_\_\_\_. STF. *Agravo de Instrumento nº 699.802/SC*. Brasília, 14 jun. 2011. Relator: Ministra Ellen Gracie. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28AI%24%2ESCLA%2E+E+699802%2ENUME%2E%29&base=basePresidencia&url=http://tinyurl.com/pmlstq3>>. Acesso em: 21 set. 2014.

\_\_\_\_\_. STF. *Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 167.777-5/SP*. Brasília, 4 mar. 1997. Relator: ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=279206>>. Acesso em: 4 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. STF. *Recurso Extraordinário nº 134.509-8/AM*. Brasília, 29 maio 2002. Relator: ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp#resultado>>. Acesso em: 4 jan. 2014.

\_\_\_\_\_. STF. *Recurso Extraordinário nº 255.111-2/SP*. Brasília, 29 maio 2002. Relator: ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=258436>>. Acesso em: 4 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. STF. *Recurso Extraordinário nº 379.572-4/RJ*. Brasília, 11 abr. 2007. Relator: ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=506713>>. Acesso em: 4 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. STF. *Recurso Extraordinário nº 397.550-1/PR*. Brasília, 29 mar. 2004. Relator: ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+397550%2ENUME%2E%29&base=basePresidencia&url=http://tinyurl.com/auujcmg>>. Acesso em: 4 jun. 2014.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARVALHO JUNIOR, Gerson Bernardes de; CÍCILIATO, Wesley Gustavo Souza; LEPRI JUNIOR, Pedro Luiz. Da incidência de IPVA sobre embarcações e aeronaves à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 15, n. 2623, set. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/17344>>. Acesso em: 9 jun. 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.



CEARÁ. *Lei nº 11.150*, de 19 de dezembro de 1985. Institui no Estado do Ceará o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.al.ce.gov.br/index.php/lei-ordinaria>>. Acesso em: 16 maio 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 11.779*, de 28 de dezembro de 1990. Dispõe sobre o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: <<http://www.al.ce.gov.br/index.php/lei-ordinaria>>. Acesso em: 18 maio 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 12.023*, de 20 de novembro de 1992. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: <<http://www.al.ce.gov.br/index.php/lei-ordinaria>>. Acesso em: 18 maio 2014.

CRETELLA JÚNIOR, José. *Curso de Direito Tributário Constitucional*. São Paulo: Forense Universitária, 1993.

DISTRITO FEDERAL. *Decreto nº 34.024*, de 10 de dezembro de 2012. Consolida e regulamenta a legislação que institui o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br//aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=34024&txtAno=2012&txtTipo=6&txtParte=>>. Acesso em: 18 maio 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 3.757*, de 25 de janeiro de 2006. Introduce alterações na *Lei nº 7.431*, de 17 de dezembro de 1985, que “institui no Distrito Federal o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores”. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br//aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=3757&txtAno=2006&txtTipo=5&txtParte=>>. Acesso em: 19 maio 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 7.431*, de 17 de dezembro de 1985. Institui no Distrito Federal o imposto sobre a propriedade de veículos automotores e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br//aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=7431&txtAno=1985&txtTipo=110&txtParte=>>. Acesso em: 19 maio 2014.

ESPÍRITO SANTO. *Lei nº 3.829*, 30 de dezembro de 1985. Disponível em: <<http://www.legisweb.com.br/legislacao/?legislacao=125890>>. Acesso em: 19 maio 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 6.999*, 27 de dezembro de 2001. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, consolidando e atualizando as normas do tributo e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.sefaz.es.gov.br/LegislacaoOnline/lpext.dll/InfobaseLegislacaoOnline/leis/2001/lei%206999%20atualizada.htm?fn=document-frame.htm&f=templates&2.0>>. Acesso em: 19 maio 2014.

FERRAZ, Roberto. Aspectos controvertidos do IPVA. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 113, p. 107-115, maio 2005.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio Século XXI*. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

GOIÁS. *Lei nº 10.722*, de 29 de dezembro de 1988. Institui o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/leis\\_ordinarias/1988/lei\\_10722.htm](http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/leis_ordinarias/1988/lei_10722.htm)>. Acesso em: 19 mai. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 11.651*, de 26 de dezembro de 1991. Institui o Código Tributário do Estado de Goiás. Disponível em: <[http://www.gabinetecivil.go.gov.br/pagina\\_leis.php?id=8475](http://www.gabinetecivil.go.gov.br/pagina_leis.php?id=8475)>. Acesso em: 19 maio 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 9.952*, de 29 de dezembro de 1985. Institui o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.gabinetecivil.go.gov.br/pagina\\_leis.php?id=6352](http://www.gabinetecivil.go.gov.br/pagina_leis.php?id=6352)>. Acesso em: 15 jun. 2014.

MARANHÃO. *Lei nº 4.701*, de 12 de dezembro de 1985. Institui o imposto sobre a propriedade de veículos automotores e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.al.ma.gov.br/ged/listagem.php>>. Acesso em: 19 maio 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 5.594*, de 24 de dezembro de 1992. Reformula o imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.legisweb.com.br/legislacao/?legislacao=129405>>. Acesso em: 19 maio 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 7.799*, de 19 de dezembro de 2002. Dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado do Maranhão. Disponível em: <<http://www.al.ma.gov.br/ged/listagem.php>>. Acesso em: 19 maio 2014.

MARTINS, Rogério Lindemeyer Vidal Gandra da Silva. O perfil do imposto sobre a propriedade de veículos automotores: IPVA. In: SILVA, Ives Gandra da (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual de Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MATO GROSSO DO SUL. *Lei nº 1.810*, de 22 de dezembro de 1997. Dispõe sobre os tributos de competência do Estado e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.unisite.ms.gov.br/unisite/control/ShowFile.php?id=23288>>. Acesso em: 19 maio 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 622*, de 27 de dezembro de 1985. Institui, no Estado de Mato Grosso do Sul, o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores e dá outras providências. Disponível em: <<http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/secoge/govato.nsf/448b683bce4ca84704256c0b00651e9d/f9e03cd9aa69bb0104256e450002ec8d?OpenDocument&Highlight=2,622>>. Acesso em: 19 maio 2014.

MATO GROSSO. *Lei nº 4.963*, de 23 de dezembro de 1985. Dispõe sobre o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores. Disponível em: < <http://app1.sefaz.mt.gov.br/sistema/legislacao/legislacaotribut.nsf/07fa81bed2760c6b84256710004d3940/cdf2d30df73ff0ea032567d6004a3498?opendocument> > . Acesso em: 19 maio 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 7.301*, de 17 de julho de 2000. Institui o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA e dá outras providências. Disponível em: < <http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/62CE5995729DDCEA03256921006ED745> > . Acesso em: 19 maio 2014.

MESA de debates. [S.l.]: Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 28 set. 2006. Disponível em: < [http://www.ibdt.com.br/2006/integra\\_28092006.htm](http://www.ibdt.com.br/2006/integra_28092006.htm) > . Acesso em: 18 maio 2014.

MIGUEL, Luciano Garcia; LEOPOLDI, Elaise Ellen. Incidência do IPVA sobre aeronaves e embarcações. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 92, p. 26 e ss., 2003.

MINAS GERAIS. *Lei nº 12.735*, de 30 de dezembro de 1997. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=LEI&num=12735&comp=&ano=1997&aba=js\\_textoOriginal#texto](http://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=LEI&num=12735&comp=&ano=1997&aba=js_textoOriginal#texto) > . Acesso em: 19 maio 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 14.937*, de 23 de dezembro de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA – e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=LEI&num=14937&comp=&ano=2003> > . Acesso em: 10 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 9.119*, de 27 de dezembro de 1985. Institui o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=LEI&num=9119&comp=&ano=1985&aba=js\\_textoOriginal#texto](http://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=LEI&num=9119&comp=&ano=1985&aba=js_textoOriginal#texto) > . Acesso em: 19 maio 2014.

MORAES, Armenio Wilson C. de. *IPVA: A polêmica incidência sobre embarcações e aeronaves*. 2013. 46 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Gestão Tributária)–Universidade da Amazônia, Belém, 2013.

PARÁ. *Lei nº 5.297*, de 26 de dezembro de 1985. Institui o Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.sefa.pa.gov.br/LEGISLA/leg/estadual/IPVA/Lei%205.297-85.htm> > . Acesso em: 19 maio 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 6.017*, de 30 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: <<http://www.sefa.pa.gov.br/LEGISLA/leg/estadual/IPVA/Lei%206.017-96.htm>>. Acesso em: 19 maio 2014.

PARAÍBA. *Lei nº 4.806*, de 20 de dezembro de 1985. Institui o imposto sobre a propriedade de veículos automotores e dá outras providências. Disponível em: <[http://201.73.83.244:8082/sapl/sapl\\_documentos/norma\\_juridica/4356\\_texto\\_integral](http://201.73.83.244:8082/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/4356_texto_integral)>. Acesso em: 10 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 5.698*, de 29 de dezembro de 1992. Dispõe sobre o tratamento tributário pertinente ao imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA. Disponível em: <[http://201.73.83.244:8082/sapl/sapl\\_documentos/norma\\_juridica/5353\\_texto\\_integral](http://201.73.83.244:8082/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/5353_texto_integral)>. Acesso em: 10 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 6.575*, de 23 de dezembro de 1997. Trata do imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA. Disponível em: <[http://201.73.83.244:8082/sapl/sapl\\_documentos/norma\\_juridica/6324\\_texto\\_integral](http://201.73.83.244:8082/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/6324_texto_integral)>. Acesso em: 10 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 7.131*, de 5 de julho de 2002. Trata do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, e dá outras providências. Disponível em: <[http://legisla.receita.pb.gov.br/LEGISLACAO/LEIS-ESTADUAIS/IPVA/LEI-7131-02-LEI-IPVA/LEI-7131-02\\_713102.html](http://legisla.receita.pb.gov.br/LEGISLACAO/LEIS-ESTADUAIS/IPVA/LEI-7131-02-LEI-IPVA/LEI-7131-02_713102.html)>. Acesso em: 10 jun. 2014.

PARANÁ. *Lei nº 11.280*, de 26 de dezembro de 1995. Dispõe sobre o tratamento tributário pertinente ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: <<http://www.alep.pr.gov.br/web/baixarArquivo.php?id=23826&tipo=L&tplei=0>>. Acesso em: 10 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 14.260*, de 22 de dezembro de 2003. Estabelece normas sobre o tratamento tributário pertinente ao Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: <<http://www.legislacaotributaria.pr.gov.br/sefacre/lpext.dll?f=templates&fn=main-j.htm>>. Acesso em: 10 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 8.216*, de 31 de dezembro de 1985. Imposto de propriedade de veículos automotores (IPVA). Disponível em: <<http://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/listarAtosAno.do?action=exibir&codAto=8013&codItemAto=72723#72723>>. Acesso em: 10 jun. 2014.

PERNAMBUCO. *Lei nº 10.849*, de 28 de dezembro de 1992. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: <<http://www.sefaz.pe.gov.br/sefaz2/flexpub/versao1/filesdirectory/sessions994.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 9.797*, de 27 de dezembro de 1985. Institui o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.cepe.com.br/docreader/DocReader.aspx?bib=F:\ANOS\1985\12-DEZ\DO\\_DEZ85.DOCPRO](http://www.cepe.com.br/docreader/DocReader.aspx?bib=F:\ANOS\1985\12-DEZ\DO_DEZ85.DOCPRO)>. Acesso em: 10 jun. 2014.

PIAUÍ. *Lei nº 4.548*, de 29 de dezembro de 1992. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, IPVA. Disponível em: <<http://www.sefaz.pi.gov.br/arquivos/legislacao/leis/Lei4548.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2014.

PORTO, Éderson Garin; DESIMON, Leonel. *Da não incidência do IPVA sobre aeronaves e embarcações*. [S.l.]: Ulbra, set. 2011. Disponível em: <<http://guaiba.ulbra.br/seminario/eventos/2011/artigos/direito/salao/814.pdf>>. Acesso em: 9 jun. 2014.

RESENDE, Janaína da Silva Resende. Incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves. *LFG*, 9 out. 2008. Disponível em: <<http://www.lfg.com.br>>. Acesso em: 8 jun. 2014.

RIO DE JANEIRO (Estado). *Lei nº 2.877*, de 22 de dezembro de 1997. Dispõe sobre o Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Disponível em: <[http://www.fazenda.rj.gov.br/portal/index.portal?\\_nfpb=true&\\_pageLabel=tributaria&file=/legislacao/tributaria/basica/lei2877.shtml](http://www.fazenda.rj.gov.br/portal/index.portal?_nfpb=true&_pageLabel=tributaria&file=/legislacao/tributaria/basica/lei2877.shtml)>. Acesso em: 10 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 948*, de 29 de dezembro de 1985. Institui o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.fazenda.rj.gov.br/portal/index.portal?\\_nfpb=true&\\_pageLabel=tributaria&file=/legislacao/tributaria/basica/lei948\\_1985.shtml](http://www.fazenda.rj.gov.br/portal/index.portal?_nfpb=true&_pageLabel=tributaria&file=/legislacao/tributaria/basica/lei948_1985.shtml)>. Acesso em: 10 jun. 2014.

RIO GRANDE DO NORTE. *Lei nº 6.967*, de 31 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto de Propriedade de Veículos Automotores – IPVA e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.set.rn.gov.br/contentproducao/aplicacao/set\\_v2/legislacao/enviados/normas\\_recentes\\_detalhe.asp?sTipoNoticia=&nCodigoNoticia=41](http://www.set.rn.gov.br/contentproducao/aplicacao/set_v2/legislacao/enviados/normas_recentes_detalhe.asp?sTipoNoticia=&nCodigoNoticia=41)>. Acesso em: 10 maio 2014.

RIO GRANDE DO SUL. *Lei nº 8.115*, de 30 de dezembro de 1985. Institui o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. Disponível em: <<http://www.despachanteneneexpress.com.br/pagina.php?secao=Novidades&id=3>>. Acesso em: 10 jun. 2014.

RONDÔNIA. *Lei nº 215*, de 30 de dezembro de 1988. Institui a cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: <[http://www.normasbrasil.com.br/norma/lei-215-1988-ro\\_159374.html](http://www.normasbrasil.com.br/norma/lei-215-1988-ro_159374.html)>. Acesso em: 15 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 702*, de 27 de dezembro de 1996. Institui a cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: <<http://www.portal.sefin.ro.gov.br/site/arquivos/anexos/524.5842707721692IPVA-COBRANCA.PDF>>. Acesso em: 10 maio 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 950*, de 22 de dezembro de 2000. Institui o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: <[http://www.portal.sefin.ro.gov.br/site/arquivos/anexos/466.2063955208756L00\\_950\\_IPVA\\_Consol.\\_ate\\_DEZ\\_12.pdf](http://www.portal.sefin.ro.gov.br/site/arquivos/anexos/466.2063955208756L00_950_IPVA_Consol._ate_DEZ_12.pdf)>. Acesso em: 10 jun. 2014.

RORAIMA. *Lei nº 059*, de 28 de dezembro de 1993. Dispõe sobre o Sistema Tributário Estadual e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.al.rr.gov.br/publico/setores/000/2/download/1993.htm>>. Acesso em: 10 jun. 2014.

SANTA CATARINA. *Lei nº 6.710*, de 16 de dezembro de 1985. Institui o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores e dá outras providências. Disponível em: <<http://200.192.66.20/ALESC/PesquisaDocumentos.asp>>. Acesso em: 14 maio 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 7.543*, de 30 de dezembro de 1988. Institui o imposto sobre a propriedade de veículos automotores e dá outras providências. Disponível em: <<http://200.192.66.20/ALESC/PesquisaDocumentos.asp>>. Acesso em: 5 ago. 2014.

SÃO PAULO (Estado). *Decreto nº 24.804*, de 4 de março de 1986. Regulamenta a Lei nº 4.955, de 27 de dezembro de 1985. Disponível em: <<http://dobuscadireta.imprensaoficial.com.br/default.aspx?DataPublicacao=19860305&Caderno=PoderExecutivo&NumeroPagina=1>>. Acesso em: 14 maio 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 13.296*, de 23 de dezembro de 2008. Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao\\_tributaria/leis/lei13296.htm?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/leis/lei13296.htm?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)>. Acesso em: 14 maio 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 4.955*, de 27 de dezembro de 1985. Institui a cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/193695/lei-4955-85-sao-paulo-sp>>. Acesso em: 14 maio 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 6.606*, de 20 de dezembro de 1989. Dispõe a respeito do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. Disponível em: <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao\\_tributaria/leis/lei13296.htm?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/leis/lei13296.htm?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)>. Acesso em: 14 maio 2014.

SERGIPE. *Lei nº 2.577*, de 31 de dezembro de 1985. Institui o Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.al.se.gov.br/Detalhe\\_Lei.asp?Numerolei=4638](http://www.al.se.gov.br/Detalhe_Lei.asp?Numerolei=4638)>. Acesso em: 14 maio 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 3.287*, de 21 de dezembro de 1992. Dispõe quanto ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: <<http://legislacao.sefaz.se.gov.br/legisinternet.dll/Infobase3/07-leis/leisestaduais/04-leis-92/lei-3287ipva.htm?fn=document-frame.htm&f=templates&2.0>>. Acesso em: 14 maio 2014.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 29. ed., São Paulo: Malheiros, 2007.

SINDIFISCO NACIONAL. *Nota Técnica nº 14*. Lacunas e Controvérsias na Regulamentação do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. Brasília. 2010.

STRECK, Luiz Lenio. *Verdade e consenso*. 4. ed., São Paulo: Saraiva. 2011.

TOCANTINS. *Lei nº 1.287*, de 28 de dezembro de 2001. Dispõe sobre o Código Tributário do Estado do Tocantins, e adota outras providências. Disponível em: <[http://www.centraldeconcursos.com.br/docs/diversos/D\\_PGE\\_TO\\_Lei1287-20070711.pdf](http://www.centraldeconcursos.com.br/docs/diversos/D_PGE_TO_Lei1287-20070711.pdf)>. Acesso em: 14 maio 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 109*, de 21 de dezembro de 1989. Institui o Código Tributário do Estado do Tocantins. Disponível em: <[http://www.al.to.gov.br/arq/AL\\_arquivo/6369\\_Lei109\\_89.pdf](http://www.al.to.gov.br/arq/AL_arquivo/6369_Lei109_89.pdf)>. Acesso em: 14 maio 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 805*, de 19 de dezembro de 1995. Institui o Código Tributário do Estado do Tocantins. Disponível em: <[http://www.al.to.gov.br/arq/AL\\_arquivo/7057\\_Lei805\\_95.pdf](http://www.al.to.gov.br/arq/AL_arquivo/7057_Lei805_95.pdf)>. Acesso em: 14 maio 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 888*, de 28 de dezembro de 1996. Institui o Código Tributário do Estado do Tocantins e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.al.to.gov.br/arq/AL\\_arquivo/7145\\_Lei888\\_96.pdf](http://www.al.to.gov.br/arq/AL_arquivo/7145_Lei888_96.pdf)>. Acesso em: 14 maio 2014.

## ANEXO A – Legislação atual do IPVA nos diversos estados-membros

### ACRE (Lei Complementar nº 114, de 30 de dezembro de 2002)

Art. 2º O IPVA tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie.

§ 1º Para efeito desta Lei, veículo automotor é qualquer veículo terrestre, *aéreo ou aquático*, dotado de força motor própria, ainda que complementar.

### ALAGOAS (Lei nº 6.555, de 30 de dezembro de 2004)

Art. 2º – O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, incide sobre a propriedade de *veículo automotor de qualquer espécie*, sujeito ao registro, matrícula ou licenciamento neste Estado.

Parágrafo único – Para efeito desta Lei, veículo automotor é qualquer veículo *aéreo*, terrestre, *aquático ou anfíbio*, dotado de força motriz própria, ainda que complementar ou alternativa de fonte de energia natural.

### AMAPÁ (Lei nº 0400, de 22 de dezembro de 1997)

Art. 97. O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) tem como fato gerador a propriedade de veículos automotores terrestres, *aquáticos e aéreos*.

### AMAZONAS (Lei Complementar nº 19, de 29 de dezembro de 1997)

Art. 148. O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA incide sobre a propriedade de veículos automotores registrados, inscritos, matriculados ou licenciados neste Estado.

§ 1º Para efeito da incidência do imposto, considera-se veículo automotor qualquer veículo *aéreo*, terrestre, *aquático ou anfíbio*, dotado de força motriz própria de qualquer tipo, ainda que complementar ou alternativa de força de energia natural.

### BAHIA (Lei nº 6.348, de 17 de dezembro de 1991)

Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de *veículo automotor de qualquer espécie*.

[...]

Art. 6º A alíquota do imposto é de:

[...]

III – 1,5% (um e meio por cento) para embarcações e aeronaves;



**CEARÁ (Lei nº 12.023, de 20 de novembro de 1992)**

Art. 6º Aos veículos abaixo discriminados aplicar-se-ão as seguintes alíquotas:

I – ônibus, microônibus, caminhões e cavalos mecânicos: 1,0% (um por cento);

II – *aeronaves*: 1,5% (um vírgula cinco por cento);

III – motocicletas, motonetas, ciclomotores e triciclos: 2,0% (dois por cento);

IV – automóveis, camionetas, caminhonetes, utilitários e *embarcações*: 2,5% (dois vírgula cinco por cento);

V – demais veículos automotores não especificados nos incisos I a IV do caput deste artigo: 2,5% (dois vírgula cinco por cento).

**DISTRITO FEDERAL (Lei nº 7.431, de 17 de dezembro de 1985)**

Art. 1º – É instituído, no Distrito Federal, o imposto sobre a propriedade de veículos automotores devido anualmente, a partir do exercício de 1986, pelos proprietários de veículos automotores registrados e licenciados nesta Unidade da Federação.

[...]

Art. 3º As alíquotas de IPVA, observado o disposto no § 5º, são de:

[...]

III – 3% (três por cento) para automóveis, caminhonetes, caminhonetes, utilitários e *demais veículos não discriminados nos incisos anteriores*;

**ESPÍRITO SANTO (Lei nº 6.999, de 27 de dezembro de 2001)**

Art. 2º O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor de *qualquer espécie*.

[...]

§ 2.º Para efeito desta Lei, veículo automotor é qualquer *veículo aéreo*, terrestre, *aquático ou anfíbio*, dotado de força motriz própria, ainda que complementar ou alternativa de fonte de energia natural.

**GOIÁS (Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991)**

Art. 90. O IPVA incide sobre a propriedade de *veículo automotor aéreo, aquático* ou terrestre, quaisquer que sejam as suas espécies, ainda que o proprietário seja domiciliado no exterior.

**MARANHÃO (Lei nº 7.799 de 19 de dezembro de 2002)**

**Art. 85.** O imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA, devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor terrestre, *aquático e aéreo*.

**MATO GROSSO (Lei nº 7.301, de 17 de julho de 2000)**

**Art. 2º** O imposto incide sobre a propriedade de *veículo automotor aéreo, aquático* ou terrestre, quaisquer que sejam as suas espécies, ainda que o proprietário seja domiciliado no exterior.

**MATO GROSSO DO SUL (Lei nº 1.810, de 22 de dezembro de 1997)**

**Art. 145.** O IPVA incide sobre a propriedade, plena ou não, de veículo automotor, *aéreo, aquático* ou terrestre.

**MINAS GERAIS (Lei nº 14.937, de 23 de dezembro de 2003)**

**Art. 10.** As alíquotas do IPVA são de:

[...]

IV – 1% (um por cento) para ônibus, microônibus, caminhão, caminhão-trator e *aeronave*;

[...]

VI – 3% (três por cento) para *embarcação*;

**PARÁ (Lei nº 6.017, de 30 de dezembro de 1996)**

**Art. 1º** O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA é o tributo patrimonial que incide sobre a propriedade de *veículo automotor aéreo, aquaviário* e terrestre e será devido anualmente.

**PARAÍBA (Lei nº 7.131, de 5 de julho de 2002)**

**Art. 2º** O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, disciplinado com base nesta Lei, incide sobre a propriedade de veículo automotor terrestre, *aquático e aéreo*, uma única vez em cada exercício.

**PARANÁ (Lei nº 14.260, de 22 de dezembro de 2003)**

**Art. 1º** – Fica estabelecido, através da presente lei, o tratamento tributário pertinente ao Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, instituído pela Lei nº 8.216, de 31 de dezembro de 1985, e mantido no âmbito de competência do

Estado pelo art. 155, inciso III, da Constituição da República Federativa do Brasil, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993.

Parágrafo Único – Para efeito da incidência do imposto, considera-se veículo automotor qualquer veículo terrestre dotado de força motriz própria de qualquer tipo, ainda que complementar, destinado ao transporte de pessoas e coisas.

#### **PERNAMBUCO (Lei nº 10.849, de 28 de dezembro de 1992)**

Art. 1º. A partir de 1º de Janeiro de 1993, o disciplinamento do Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA passa a ser regido nos termos da presente Lei:

Art. 2º. O IPVA, devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor terrestre, *aquático e aéreo*.

#### **PIAUÍ (Lei nº 4.548, de 29 de dezembro de 1992)**

Art. 2º O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA tem como fato gerador a propriedade de veículos automotores registrados ou licenciados neste Estado.

[...]

Art. 14. As alíquotas do imposto são:

I – 1,0% (hum por cento), para ônibus, caminhões e cavalos mecânicos;

II – 1,0% (um por cento) no exercício de 1993 e 1,5% (um e meio por cento) a partir do exercício de 1994, para *aeronaves*;

III – 2,0% (dois por cento), para motocicletas e similares;

IV – 2,5% (dois e meio por cento), para automóveis, caminhonetes, microônibus e *embarcações* recreativas ou esportivas, inclusive *jet ski*;

V – 2,5% (dois e meio por cento), para qualquer outro veículo automotor não incluído nas hipóteses dos incisos anteriores.

#### **RIO DE JANEIRO (Lei nº 2.877, de 22 de dezembro de 1997)**

**Art. 1º** O Imposto sobre a Propriedade de *Veículos Automotores Terrestres*, devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de *veículo automotor terrestre* por proprietário domiciliado ou residente no Estado do Rio de Janeiro.

(RIO DE JANEIRO, 2008)

### RIO GRANDE DO NORTE (Lei nº 6.967, de 30 de dezembro de 1996)

**Art. 2º** O imposto tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor, terrestre, *aquático* e *aéreo*, sendo devido no local onde o veículo deva ser registrado ou licenciado.

### RIO GRANDE DO SUL (Lei nº 8.115, de 30 de dezembro de 1985)

Art. 2º – O imposto, devido anualmente ao Estado, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor.

[...]

Art. 9º – As alíquotas do imposto são:

I – 3% (três por cento), no caso de propriedade de veículos automotores do tipo motor-casa, *avonave* e *embarcação*, *de lazer*, de esporte ou de corrida;

II – 3% (três por cento), no caso de propriedade de veículos automotores de tipo automóvel ou camioneta;

III – 2% (dois por cento), no caso de propriedade de veículos automotores do tipo *avonave* e *embarcação*, exceto de lazer, de esporte ou de corrida e do tipo motocicleta, motoneta, triciclo e quadriciclo;

### RONDÔNIA (Lei nº 950, de 22 de dezembro de 2000)

**Art. 2º** O IPVA incide sobre a propriedade de veículo automotor *aéreo*, *aquático* ou terrestre, quaisquer que sejam as suas espécies, ainda que o proprietário seja domiciliado no exterior.

### RORAIMA (Lei nº 059, de 28 de dezembro de 1993)

Art. 100. As alíquotas máximas do imposto sobre a propriedade de veículos automotores são:

I – 3% (três por cento) para veículos de passeio, esporte ou corridas e *avonaves*;

[...]

Art. 107. A fiscalização do imposto será efetuada:

I – nos órgãos de trânsito dos veículos terrestres e de controle de *embarcações* e *avonaves* do Estado de Roraima;

### SANTA CATARINA (Lei nº 7.543, de 30 de dezembro de 1988)

**Art. 5º** As alíquotas do IPVA são:

[...]

V – 0,5% (cinco décimos por cento), para *aeronaves* de qualquer tipo.

#### **SÃO PAULO (Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008)**

**Artigo 1º** – Fica estabelecido, por esta lei, o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA.<sup>16</sup>

Parágrafo único – Considera-se veículo automotor aquele dotado de mecanismo de propulsão própria e que sirva para o transporte de pessoas ou coisas ou para a tração de veículos utilizados para o transporte de pessoas ou coisas.

#### **SERGIPE (Lei nº 3.287, de 21 de dezembro de 1992)**

**Art. 1º.** O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor terrestre, *aquático* ou *aéreo*.

#### **TOCANTINS (Lei nº 1.287, de 28 de dezembro de 2001)**

**Art. 69.** O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA incide sobre a propriedade de veículo automotor *aéreo*, *aquático* ou terrestre, quaisquer que sejam as suas espécies, ainda que o proprietário seja domiciliado no exterior.

---

<sup>16</sup> Dos estados membros, São Paulo e Minas Gerais são os que aplicam a maior alíquota do IPVA: 4%.

**APÊNDICE A – Quadro comparando a cobrança do IPVA sobre embarcações e aeronaves nos estados-membros**

UF	Cobram IPVA sobre embarcações e aeronaves COM disposição expressa em Lei	Cobram IPVA sobre embarcações e aeronaves SEM disposição expressa em Lei	Cobram IPVA sobre embarcações e aeronaves mesmo o STF já tendo decidido que não incide	Não cobram IPVA sobre embarcações e aeronaves após decisão do STF	Base legal
AC	X				Lei Complementar nº 114, de 30/12/2002
AL	X				Lei nº 6.555, de 30/12/2004
AP	X				Lei nº 0400, de 22/12/1997
AM	X		X		Lei Complementar nº 19, de 29/12/1997
BA	X				Lei nº 6.348, de 17/12/1991
CE	X				Lei nº 12.023, de 20/11/1992
DF		X			Lei nº 7.431, de 17/12/1985
ES	X				Lei nº 6.999, de 2/12/2001
GO	X				Lei nº 11.651, de 26/12/1991
MA	X				Lei nº 7.799 de 19/12/2002
MT	X				Lei nº 7.301, de 17/7/ 2000
MS	X				Lei nº 1.810, de 22/12/1997
MG	X				Lei nº 14.937, de 23/12/2003
PA	X				Lei nº 6.017, de 30/12/1996
PB	X				Lei nº 7.131, de 5/7/2002
PR				X	Lei nº 14.260, de 22/12/2003

continua...

*A controvérsia acerca da incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre embarcações e aeronaves*

continuação

UF	Cobram IPVA sobre embarcações e aeronaves COM disposição expressa em Lei	Cobram IPVA sobre embarcações e aeronaves SEM disposição expressa em Lei	Cobram IPVA sobre embarcações e aeronaves mesmo o STF já tendo decidido que não incide	Não cobram IPVA sobre embarcações e aeronaves após decisão do STF	Base legal
PE	X				Lei nº 10.849, de 28/12/1992
PI	X				Lei nº 4.548, de 29/12/1992
RJ				X	Lei nº 2.877, de 22/12/1997
RN	X				Lei nº 6.967, de 30/12/1996
RS	X				Lei nº 8.115, de 30/12/1985
RO	X				Lei nº 950, de 22/12/2000
RR	X				Lei nº 59, de 28/12/1993
SC	X		X		Lei nº 7.543, de 30/12/1988
SP				X	Lei nº 13.296, de 23/12/2008
SE	X				Lei nº 3.287, de 21/12/1992
TO	X				Lei nº 1.287, de 28/12/2001





# Admissão temporária no Brasil: diagnóstico e desafios

## Cristiano Morini

Doutor em Engenharia de Produção (UNIMEP), Professor e pesquisador em matéria aduaneira (FCA/Unicamp), Pesquisador da FAPESP e CNPq.

## Liziane Angelotti Meira

Doutora em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), Auditora-fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB), Coordenadora do Programa de Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília (UCB), Chefe da Divisão de Tributos sobre o Comércio Exterior – (Cosit/RFB)

## Luiz Henrique Travassos Machado

Mestre em Direito Econômico e Desenvolvimento pela Universidade Cândido Mendes (UCAM), Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB)

## Rosaldo Trevisan

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

*e adequação a elas. A colaboração entre o setor público e o setor privado na construção dos novos procedimentos e os resultados positivos obtidos demonstram que é possível contribuir para a redução de tempos e custos, ao mesmo tempo em que se aumenta a eficiência da aduana no controle do regime. Com apoio da Receita Federal do Brasil (RFB) para a implementação das propostas de melhorias para o fluxo aduaneiro, a admissão temporária foi o primeiro tema mapeado em conjunto com representantes da Aliança Procomex, trabalho iniciado em 2011 e concluído em 2013, com a publicação da IN supramencionada. Como resultados encontrados, este artigo identificou que os novos procedimentos relativos ao regime acabaram por simplificar e desburocratizar a admissão temporária, o que reduziu custos e poupou mão de obra fiscal destinada a atividades como controles individualizados de prazos e análises de prorrogações.*

## Palavras-chave

*Admissão temporária. Regimes aduaneiros especiais. Comércio internacional.*

## Resumo

*O presente estudo realiza uma análise histórica de um dos mais antigos regimes aduaneiros especiais brasileiros, a admissão temporária. Há mais de dois séculos, o regime é aplicado no Brasil, tendo sido gradativamente ampliado, especialmente nos últimos 30 anos. Em termos de regimes aduaneiros especiais, é um dos mais utilizados no país, considerando os tributos calculados e as declarações registradas, o que justifica o enfoque no regime. Ademais, não há estudos similares no país. O foco da análise é a avaliação da atual normatização existente no Brasil, à luz da evolução histórica da legislação, de estudo comparado – considerando o cenário internacional – e da percepção dos operadores sobre a mais recente norma procedimental editada sobre o regime: a Instrução Normativa-RFB nº 1.361, de 21/5/2013. Tal percepção foi obtida a partir de pesquisa quali-quantitativa, com operadores que utilizam o regime, na qual se buscou identificar eventuais melhorias do novo procedimento em termos de simplificação das boas práticas internacionais*

## Abstract

*This study seeks to analyze one of the oldest Brazilian special customs procedures: temporary admission. For over two centuries the procedure is applied in Brazil, having been gradually expanded, especially in the last thirty years. This customs procedure is one of the most widely used procedures, considering the number of import declarations and the total of calculated tax involved. There is no similar study in Brazil. The focus of the analysis is to review the current existing regulation in Brazil, in the light of the historical evolution of the law. It is a comparative study with the purpose to evaluate the international scenario, and the perception of traders on the latest procedural norm edited: the Normative Instruction-RFB 1.361, of 21/05/2013. This perception was gathered from qualitative and quantitative research, with operators who use the procedure in order to identify possible improvements of the new procedure in terms of simplification, reduction of time and costs, and international best practices. The collaboration between the public sector and the private sector,*

*building the new procedures and the positive results obtained shows that it is possible to contribute to the reduction of time and costs, while the efficiency of Customs procedure controls increases. With the Customs Authority support and focusing in improvements in customs controls, the temporary admission was the first mapped procedure in partnership with the Procomex Private Sector Alliance. This job was developed from 2011 to 2013, resulting in a new Normative Instruction*

*above mentioned. As results, we find new practics according to this procedure might cause simplification and modernization in temporary admissions, considering less costs and more allocation of workforce due to better controls.*

### **Keywords**

*Temporary admission. Special customs procedures. Foreign trade.*

## **INTRODUÇÃO**

As importações de mercadorias que devam permanecer no território do país apenas temporariamente, com posterior retorno ao exterior, merecem tratamento especial e diferenciado em praticamente todo o mundo. Apesar de haver alguns países que adotam a designação de “importação temporária” para tal operação (v.g., Argentina, nos arts. 250 a 277 de seu Código Aduaneiro – Lei nº 22.415/1981), é predominante hoje a expressão “admissão temporária”, utilizada – embora sem uniformidade – nas principais codificações aduaneiras do mundo (v.g., Código Aduaneiro Europeu<sup>1</sup> e Código Aduaneiro do Mercosul<sup>2</sup>, em todas as suas versões/edições)

1 O Código Aduaneiro Comunitário Europeu (Regulamento do Conselho das Comunidades Europeias nº 2.913/1992) traz, nas definições, no art. 3º, 16, f, a expressão “*temporary admission*”, mas, no restante da codificação (v.g., arts. 137 a 144), é usada a terminologia “*temporary importation*” (versão em inglês). Na versão em francês, igualmente válida, a expressão “*admission temporaire*” é usada ao longo de todo o código, assim como no italiano, que usa sempre a expressão “*ammissione temporanea*”. Por sua vez, nas versões em português e em espanhol, a terminologia utilizada em todo o código é “importação temporária” e “*importación temporal*” (ressalvadas as menções às normas comunitárias sobre contêineres e meios de transporte). O Código Aduaneiro Comunitário Modernizado (Regulamento-CEE nº 450/2008), que sequer chegou a ser plenamente aplicável, adota em português sempre a expressão “importação temporária”; em espanhol, majoritariamente, a expressão “*importación temporal*” (há duas menções a “*admisión temporal*” nos arts. 111 e 124); em inglês, sempre a expressão “*temporary admission*”; em francês, sempre a expressão “*admission temporaire*”; e, em italiano, sempre a expressão “*ammissione temporanea*”. Por fim, o Código Aduaneiro da União (Regulamento-CEE nº 952/2013), publicado recentemente em 10/10/2013, adota em português e em espanhol sempre a expressão “importação temporária”/“*importación temporal*”, respectivamente; e em inglês, francês e italiano, sempre a expressão “*temporary admission*”/“*admission temporaire*”/“*ammissione temporanea*”, respectivamente. Codificações disponíveis em: <eur-lex.europa.eu > . Acesso em: 30 ago. 2014.

2 O Código Aduaneiro do Mercosul aprovado pela Decisão-CMC nº 25/1994, que nunca entrou em vigor, restando superado, tratava o regime sempre por “admissão temporária”/“*admisión temporaria*”, nos dois idiomas oficiais do bloco (português e espanhol). O Código Aduaneiro mais recente do bloco, aprovado pela Decisão-CMC nº 27/2010, também trata uniformemente o regime como “admissão temporária”/“*admisión temporaria*”. Em que pese o novo Código Aduaneiro do Mercosul ter sido incorporado ao ordenamento jurídico da Argentina pela Lei nº 26.795, sancionada em 21/11/2012 e promulgada em 10/12/2012, ainda não está em vigor no âmbito do Mercosul (nem naquele país), pois aguarda a incorporação aos ordenamentos dos demais países, conforme o art. 40 do Protocolo de Ouro Preto. Codificações disponíveis em: <www.mercosur.int > . Acesso em: 30 ago. 2014.

e em acordos internacionais (v.g., Convenção de Istambul<sup>3</sup> e Convenção de Quioto Revisada<sup>4</sup>).

Daí justifica-se usarmos no presente estudo a terminologia “admissão temporária”, embora reconheçamos que a operação não deixa de ser uma importação temporária, tal qual configura uma “exportação temporária” a saída temporária do Brasil de mercadorias nacionais ou nacionalizadas para posterior retorno.

O *Glossário de Termos Aduaneiros Internacionais*, publicado pela Organização Mundial de Aduanas (OMA), traz a seguinte definição para admissão temporária (derivada da Convenção de Quioto Revisada):

O regime/procedimento aduaneiro que permite a importação de determinadas mercadorias em um território aduaneiro com suspensão total ou parcial dos tributos devidos pela importação, desde que destinadas a uma finalidade definida e a serem reexportadas em período fixado, sem serem submetidas a modificação, exceto sua normal depreciação pelo uso.<sup>5</sup>

No Brasil, o regime hoje é definido no art. 353 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009):

O regime aduaneiro especial de admissão temporária é o que permite a importação de bens que devam permanecer no País durante prazo fixado, com suspensão total do pagamento de tributos, ou com suspensão parcial, no caso de utilização econômica, na forma e nas condições deste Capítulo.

É certo que a admissão temporária, em diferentes épocas e locais, representa importante instrumento para que não sejam oneradas as entradas temporárias de bens com tributos, por exemplo, para competições esportivas (como a Copa do Mundo de Futebol e as Olimpíadas), feiras e eventos, *shows* e espetáculos.

---

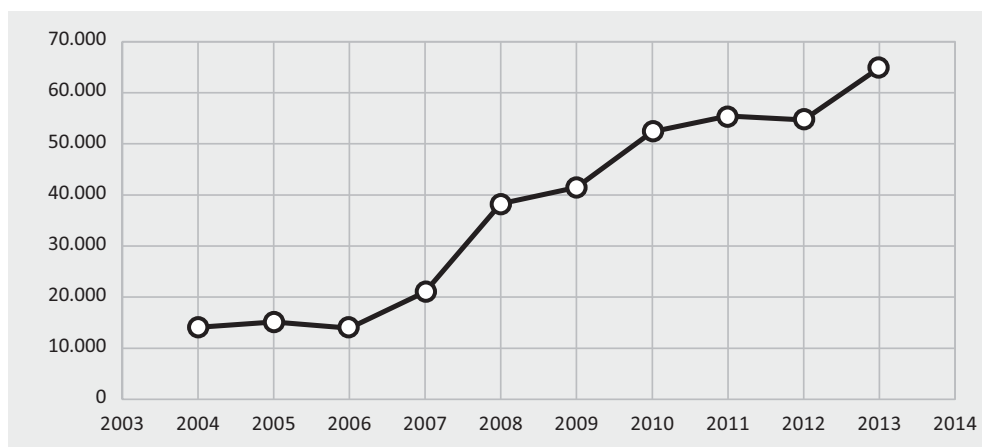
3 O Tratado Internacional conhecido por Convenção de Istambul, é de fato, denominado de Convenção Relativa à Admissão Temporária. Ele foi celebrado em 1990, sob os auspícios da Organização Mundial de Aduanas (OMA), e incorporado ao ordenamento jurídico brasileiro pelo Decreto nº 7.545/2011. A Convenção de Istambul, em seu Anexo A, trata do “ATA *carnet*” (resultante de outro acordo firmado no âmbito da OMA, na década de 60: “Convenção ATA”), em que a sigla ATA remete exatamente às iniciais de “admissão temporária” nos dois idiomas oficiais da OMA (francês e inglês): “*admission temporaire*” e “*temporary admission*” (AT+TA=ATA). Convenções disponíveis em: <[www.wcoomd.org](http://www.wcoomd.org)>. Acesso em: 30 ago. 2014.

4 A Convenção Internacional para Simplificação e Harmonização de Regimes Aduaneiros (Convenção de Quioto) foi adotada em 1973 e entrou em vigor em 25/9/1974, dispondo sobre “admissão temporária” em seu Anexo E.5. A convenção passou por um processo de revisão no período de 1995 a 1999, o que resultou na chamada Convenção de Quioto Revisada, que entrou em vigor em 3/2/2006 e que trata da “admissão temporária” em seu Anexo G1. Convenções disponíveis em: <[www.wcoomd.org](http://www.wcoomd.org)>. Acesso em: 30 ago. 2014.

5 Tradução livre do texto nos idiomas oficiais da OMA. Original: “*The Customs procedure under which certain goods can be brought into a Customs territory conditionally relieved totally or partially from payment of import duties and taxes; such goods must be imported for a specific purpose and must be intended for re-exportation within a specified period and without having undergone any change except normal depreciation due to the use made of them.*” e francês (“*Le régime douanier qui permet de recevoir dans un territoire douanier en suspension totale ou partielle des droits et taxes à l’importation, certaines marchandises importées dans un but défini et destinées à être réexportées, dans un délai déterminé, sans avoir subi de modification, xception faite de leur dépréciation normale par suite de l’usage qui en est fait.*”). Glossários disponíveis em: <<http://wcoomdpublishings.org>>. Acesso em: 30 ago. 2014.

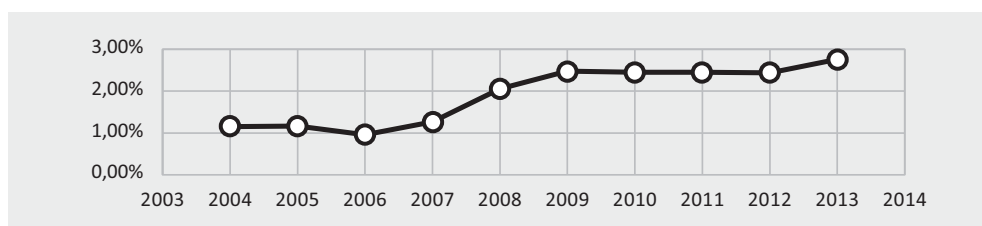
No Brasil, o regime de admissão temporária (somadas as operações efetuadas com suspensão total àquelas relativas à utilização econômica<sup>6</sup>) responde, como já previa Bernardes (1999, p. 12), por significativo e crescente volume de declarações de importação. Na última década, é perceptível o fenômeno pelo número de declarações de admissão temporária registradas (isoladamente e em relação ao total de declarações de importação):

Gráfico 1: Admissão temporária – Declarações registradas



Fonte: Receita Federal do Brasil (RFB).<sup>7</sup>

Gráfico 2: Declarações de admissão temporária registradas versus total de declarações de importação (em termos percentuais)



Fonte: RFB.<sup>8</sup>

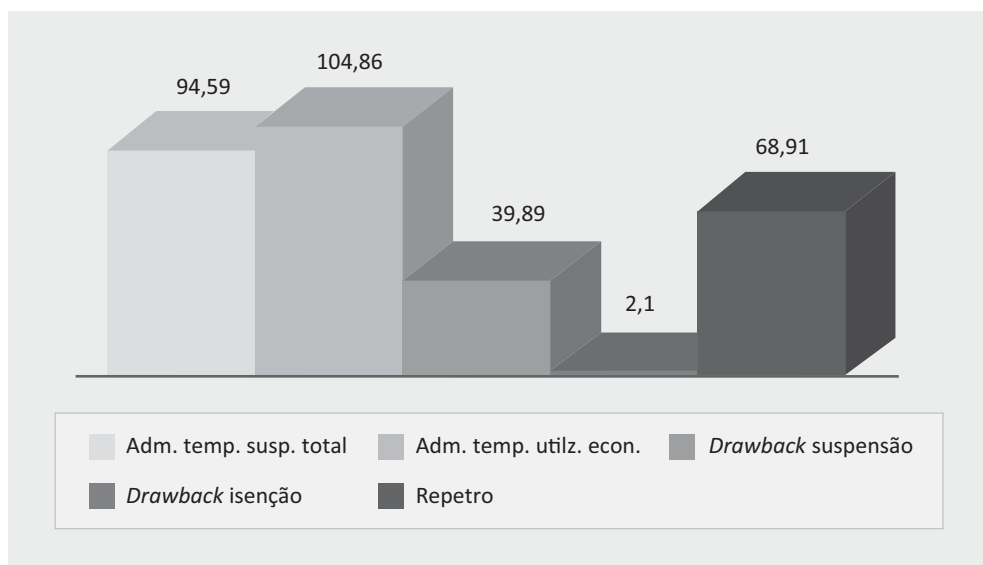
Comparando-se o total de tributos calculados para as operações, no mesmo período, ao de outros regimes aduaneiros especiais (*drawback* suspensão, *drawback* isenção e Repetro), reitera-se a importância do regime de admissão temporária (seja com suspensão total ou para utilização econômica):

<sup>6</sup> Dados individualizados no Anexo deste artigo.

<sup>7</sup> Dados obtidos em resposta à consulta efetuada com base na Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011), registrada nos Processos Administrativos nº 16853.0001007/2014-51; nº 1008/2014-04 e nº 1009/2014-41.

<sup>8</sup> Idem.

Gráfico 3: Tributos calculados (comparações entre regimes)  
R\$ bilhões – 01/2004 a 01/2014



Fonte: RFB.<sup>9</sup>

No presente estudo, a admissão temporária é analisada à luz do contexto histórico nacional, na seção 2, em que se identificam as origens do regime e a sua paulatina ampliação na legislação e nos procedimentos administrativos.

Na seção 3, é avaliado o regime diante do cenário global, observando-se como é disciplinada hoje a admissão temporária nos âmbitos internacional e regional, principalmente pelos tratados já referidos nesta Introdução.

Apresenta-se, na seção 4, a forma pela qual o regime é atualmente tratado no Brasil, também com preocupação normativa e procedimental, principalmente diante da recente consolidação normativa efetuada pela Instrução Normativa (IN) da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 1.361, de 21/5/2013.

Na seção 5, objetiva-se captar, mediante pesquisa quali-quantitativa, a percepção dos operadores em relação ao tratamento da admissão temporária no Brasil, especialmente em relação aos novos procedimentos adotados.

Derradeiramente, são tecidas considerações finais com o escopo de identificar os desafios a serem enfrentados como contribuição para a evolução da legislação e dos procedimentos sobre admissão temporária no Brasil.

<sup>9</sup> Dados obtidos em resposta à consulta efetuada com base na Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011), registrada nos Processos Administrativos nº 16853.0001007/2014-51; nº 1008/2014-04, nº 1009/2014-41, nº 0232/2014-71 e nº 0605/2014-11. Os dados sobre renúncia fiscal em relação ao regime de *drawback* referem-se somente a tributos incidentes sobre as importações.

## 1 ADMISSÃO TEMPORÁRIA NO BRASIL: ASPECTOS HISTÓRICOS E EVOLUÇÃO DA LEGISLAÇÃO

No Brasil, operaram-se poucas consolidações da legislação aduaneira, e nossas primeiras normas aduaneiras não eram, em verdade, brasileiras, mas portuguesas, somente podendo-se falar em uma legislação aduaneira brasileira a partir da Independência.<sup>10</sup>

Podemos, assim, analisar a evolução da legislação brasileira sobre admissão temporária (e da legislação aduaneira, em geral) em três fases: uma da Independência até o advento do Decreto-Lei nº 37/1966; uma do referido decreto-lei até o período em que passam a existir regulamentos aduaneiros periodicamente editados (1985); e uma última, que vai até os dias atuais, na qual se consolida uma disciplina sistêmica do tema por meio dos regulamentos aduaneiros.

### 1.1 DAS ORIGENS AO DECRETO-LEI Nº 37/1966

O que se conhece hoje como Regime Aduaneiro Especial de Admissão Temporária encontra suas primeiras raízes, no Brasil, no Regulamento das Alfândegas e Mesas de Rendas, veiculado pelo Decreto nº 2.647, de 19/9/1860, no qual os arts. 339 a 347 disciplinavam a franquia concedida a embarcações e o art. 512, § 32, previa hipóteses de “isenção” de direitos de consumo (mediante caução) para algumas mercadorias, como as “destinadas a exposição ou representação pública”.<sup>11</sup> Tal “isenção” é aperfeiçoada no art. 424, § 29, da Nova Consolidação das Leis das Alfândegas e Mesas de Renda (NCLAMR), de 1894, abarcando ainda as “mercadorias estrangeiras que se destinarem a figurar nas exposições industriais que se fizerem no país”.

Com o advento do Decreto nº 24.023, de 21/3/1934, previram-se vários casos de “isenção de direitos de importação para consumo e taxas aduaneiras”, entre os quais: os referentes a mostruários de caixeiros viajantes (art. 12, item 41), automóveis e motocicletas de turistas (art. 12, 42) e bens destinados a algumas atividades culturais (art. 13, 3). Para cada uma dessas hipóteses “isentivas”, a disciplina era remetida ao capítulo XIX (arts. 49 a 64) do mesmo diploma legal, que estabelecia os casos denominados como “franquia aduaneira temporária”.

Nova disciplina para a “admissão temporária” veio com o Decreto-Lei nº 300, de 24/2/1938, que concedeu (art. 11, 37) “isenção” para alguns objetos que fossem destinados a “exposição temporária” no território nacional, referindo-se os arts. 50

10 TREVISAN, 2008a, p. 25. A outorga do Foral da Alfândega Grande de Lisboa, em 15/10/1587, vigorou como legislação básica para as alfândegas brasileiras até 1832 (CARRERA, Liberato de Castro apud GODOY, José Eduardo Pimentel de. *Evolução do Sistema Aduaneiro*. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/aduana/evolucao> >. Acesso em: 30 ago. 2014). Tal documento (Foral da Alfândega de Lisboa) está disponível hoje, de forma digitalizada, em: < [guardamoria.blogspot.com.br](http://guardamoria.blogspot.com.br) >. Acesso em: 30 ago. 2014.

11 A franquia no caso de embarcações já era tratada nos primeiros regulamentos aduaneiros brasileiros, como o externado pelos decretos de 16/7/1832 (Regulamento das Alfândegas do Império, arts. 139 a 149) e de 22/6/1836 (arts. 236 a 250).

e 65 da norma a “franquia aduaneira temporária”. O novo marco do regime carrou bens enquadráveis nas mesmas categorias já previstas no diploma anterior, de 1934: com finalidades culturais, mostruários e veículos de turistas.<sup>12</sup>

O art. 42, *a*, da Lei nº 3.244/1957, faz alusão à “franquia temporária” sem detalhar novos casos, mas já utiliza a terminologia que viria a ser aplicada ao tema na fase seguinte: “desembarço aduaneiro com suspensão temporária do pagamento do imposto devido, mediante termo de responsabilidade”.

## 1.2 DO DECRETO-LEI Nº 37/1966 ATÉ OS REGULAMENTOS ADUANEIROS

Assim como a NCLAMR foi a principal norma do início do século passado, o Decreto-Lei nº 37/1966, vigente a partir de 1º de janeiro de 1967, representa a norma aduaneira mais importante da segunda metade daquele século.

Como se deixa claro na Exposição de Motivos nº 867, de 18/11/1966, o Decreto-Lei nº 37/1966 seguia o “exemplo de Códigos Aduaneiros Modernos” e passava a tratar de “Regimes Aduaneiros Especiais” em seu Título III (arts. 71 a 93), e, mais especificamente, de “Importações vinculadas à Exportação” (arts. 75 a 78), capítulo no qual passou a figurar a disciplina da “Admissão Temporária” (arts. 75 a 77), já não mais denominada de “franquia”. No mesmo Decreto-Lei (art. 106, II, *b*), previu-se multa para o caso de a mercadoria admitida temporariamente não retornar ao exterior no prazo fixado para fruição do regime (no valor de 50% do imposto de importação que seria devido).

Conforme estabelece o art. 75 do Decreto-Lei nº 37/1966,<sup>13</sup> cabe ao regulamento fixar a forma e as condições em que a “suspensão dos tributos” teria aplicação, desde que observadas as seguintes condições básicas: garantia dos tributos e gravames, mediante depósito ou termo de responsabilidade; cumprimento de prazo para fruição; manutenção da finalidade prevista para utilização do bem no território; e identificação dos bens.

Ainda de acordo com o art. 75 (§§ 2º e 3º), a admissão temporária de automóveis, motocicletas e de outros veículos de pessoas que entrem no país em caráter temporário pode sujeitar-se tanto às normas gerais do regime quanto aos atos internacionais subscritos pelo governo brasileiro.<sup>14</sup> No caso específico de aeronaves, devem ainda ser observadas as normas emitidas pelo então Ministério da Aeronáutica.

<sup>12</sup> No caso de veículos de turista, merece ainda destaque o Decreto nº 53.313/1963, que dispunha sobre a entrada de veículos automotores, por via terrestre, pertencentes a turistas provenientes de Argentina, Uruguai e Paraguai, por 60 dias.

<sup>13</sup> O Decreto nº 64.248/1969, por exemplo, regulamentou detalhadamente, com base no art. 75, a admissão temporária de bens destinados a execução de obras de interesse público.

<sup>14</sup> Como exemplo, cite-se a Resolução nº 35/2002 do Grupo Mercado Comum (GMC), incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro pelo Decreto nº 5.637, de 26/12/2005, que dispõe sobre a circulação, no Mercosul, de veículos matriculados em países do bloco, de propriedade de pessoas físicas nele residentes, ou de pessoas jurídicas nele sediadas, utilizados em viagens de turismo.

Destaca-se, ainda, no art. 77, a possibilidade de posterior despacho para consumo dos bens admitidos temporariamente, o que equivale a dizer que o caráter de não definitividade da importação poderia convolar-se em definitivo, atendidas as exigências regulamentares.

Após a edição do Decreto-Lei nº 37/1966, que tratou do regime de admissão temporária de forma geral, foram publicadas leis dispendo especificamente sobre algumas situações nas quais se aplicava o regime – como as leis nº 5.971/1973 e nº 7.291/1984, que trataram da admissão temporária de equídeos para competições e espetáculos (art. 20, § 2º) – e leis excluindo a aplicação do regime a determinadas operações – como a Lei nº 6.099/1974 (alterada pela Lei nº 7.132/1983), que excluiu a aplicação da admissão temporária à hipótese de entrada no território nacional de bens objeto de arrendamento mercantil contratado com entidades arrendadoras domiciliadas no exterior (art. 17).

A regulamentação geral das disposições sobre admissão temporária do Decreto-Lei nº 37/1966 (arts. 75 a 77) vem com o Decreto nº 76.055, de 30/7/1975, de que se destacam os seguintes pontos: previsão de um rol de mercadorias às quais poderia ser aplicado o regime (arts. 3º e 4º), com outorga de competência residual ao ministro da Fazenda para inclusão de outros bens (art. 5º); estabelecimento de termos, limites e condições, como exigência de prestação de garantia que acobertasse tributos e multa, mediante depósito prévio ou termo de responsabilidade adicionado de fiança (art. 11); e regulamentação da conversão do depósito em renda da União e da exigência do crédito constituído em termo de responsabilidade (art. 16). O decreto manteve ainda a disciplina anterior no que se referia a contêineres e bens destinados à realização de obras de interesse público (art. 18).

O Decreto nº 80.145/1977 regulamentou a Lei nº 6.288/1975 (hoje revogada pela Lei nº 9.611/1998), disciplinando, entre outras providências, “a unitização, movimentação e transporte, inclusive intermodal, de mercadorias em unidades de carga” (inclusive contêineres), permitindo, em seus arts. 36 e 37, que as unidades de carga pudessem ser objeto dos regimes de admissão temporária ou de trânsito aduaneiro, dependendo do caso, mediante apresentação de termo de responsabilidade.

### **1.3 ADMISSÃO TEMPORÁRIA A PARTIR DOS REGULAMENTOS ADUANEIROS**

O primeiro Regulamento Aduaneiro do século passado foi aprovado pelo Decreto nº 91.030/1985 e representou importante avanço na compilação da esparsa legislação aduaneira nacional, revogando, em matéria de admissão temporária, os Decretos nº 73.293/1973, nº 53.313/1963, nº 64.248/1969 e nº 76.055/1975, bem como os arts. 36 a 50 do Decreto nº 80.145/1977.

O regime de admissão temporária passou então a ser disciplinado pelos arts. 290 a 313 do Regulamento Aduaneiro, que estabeleciam: rol exemplificativo de mercadorias às



quais se pode aplicar o regime (arts. 292 e 293), ficando a competência residual para contemplar outros casos a cargo do secretário da Receita Federal (art. 294); exigência de comprovação de não definitividade e adequação às finalidades da importação, além da inexistência de cobertura cambial na operação (art. 295); disciplina da garantia exigida para cumprimento das obrigações do regime, além de assinatura de termo de responsabilidade, mediante depósito em dinheiro, caução em títulos da dívida pública federal ou fiança idônea, havendo dispensa ou redução de valor somente em determinadas hipóteses (arts. 304 a 306); previsão de um rol de providências extintivas do regime, a partir das quais seria dada baixa no termo de responsabilidade e liberada a garantia (art. 307); e disciplina das guias de importação exigidas (arts. 296 e 311) e da substituição de beneficiário (art. 312).

No Regulamento Aduaneiro de 1985, as operações de conserto, reparo ou restauração (art. 292, X) de bens estrangeiros realizadas no Brasil foram também consideradas como admissão temporária (apesar de as mercadorias nem sempre retornarem ao exterior no exato estado em que foram importadas temporariamente).

Com a publicação da Portaria-MF nº 43/1990, o regime de admissão temporária passou a abranger também mercadorias que fossem submetidas a operação de transformação ou de beneficiamento no território, desde que a mercadoria permanecesse em propriedade de empresa estrangeira e sua importação se desse sem cobertura cambial. A norma acabou por se tornar o embrião da admissão temporária para aperfeiçoamento ativo, interpretada inicialmente como uma modalidade do regime de admissão temporária.

A Lei nº 9.430/1996, em seu art. 79, passou a prever ainda a possibilidade de admissão temporária com pagamento de tributos (ao invés de suspensão total) proporcional ao tempo de permanência dos bens no país, nos casos de utilização econômica, tendo sido regulamentada inicialmente pelo Decreto nº 2.889/1998, que considerou como utilização econômica a “destinação dos bens à prestação de serviços ou produção de outros bens” e disciplinou a forma de cálculo dos tributos, destacando que o regime era aplicável somente aos contratos de arrendamento operacional,<sup>15</sup> de aluguel ou de empréstimo firmados a partir de 1º de janeiro de 1999. A admissão temporária para utilização econômica seria efetuada sem pagamento apenas nas hipóteses posteriormente contempladas na Medida Provisória nº 1.753-13, de 15/12/1998.<sup>16</sup>

---

15 A Resolução-Bacen nº 2.309, de 28/8/1996, divide o arrendamento mercantil em duas espécies: financeiro e operacional. O art. 6º da resolução estabelece que se considera arrendamento mercantil operacional aquele em que: as contraprestações a serem pagas pela arrendatária contemplem o custo de arrendamento do bem e os serviços inerentes a sua colocação à disposição da arrendatária, não podendo o valor presente dos pagamentos ultrapassar 90% do custo do bem; o prazo contratual seja inferior a 75% do prazo de vida útil econômica do bem; o preço para o exercício da opção de compra seja o valor de mercado do bem arrendado; e não haja previsão de pagamento de valor residual garantido.

16 Houve sucessivas reedições dessa medida provisória, chegando-se à de nº 2.189-48/2001 (art. 13), vigente até hoje por força do disposto no art. 2º da Emenda Constitucional nº 32/2001. Uma das hipóteses excepcionais viria a receber disciplina autônoma posteriormente, no bojo do regime aduaneiro especial que ficou conhecido como Repetro (Decreto nº 3.161, de 2/9/1999).

A Lei nº 9.611/1998, regulamentada pelo Decreto nº 3.411/2000, trouxe novas disposições sobre o transporte multimodal de cargas, estabelecendo ser “livre a entrada e saída, no país, de unidade de carga e seus acessórios e equipamentos, de qualquer nacionalidade, bem como a sua utilização no transporte doméstico” (art. 26).

Em 27/12/2002, foi publicado novo Regulamento Aduaneiro: o Decreto nº 4.543/2002, que representou, mais uma vez, importante passo na compilação da legislação aduaneira (que não era feita havia 17 anos) e na sistematização de seu conteúdo (com desmembramento em estrutura mais próxima aos diplomas internacionais que tratam da matéria), tendo disciplinado, em linhas gerais, nos seus arts. 306 a 331, a admissão temporária, com divisão em duas espécies: com suspensão total do pagamento dos tributos e para utilização econômica. As operações de conserto, reparo e restauração e de industrialização, anteriormente consideradas sob o amparo do regime (ainda que houvesse alteração de estado em relação aos bens importados), foram inseridas em regime autônomo: a admissão temporária para aperfeiçoamento ativo (arts. 332 a 334), sendo aplicável subsidiariamente a legislação sobre admissão temporária.

O Regulamento Aduaneiro de 2002, disciplinando o disposto no já referido art. 26 da Lei nº 9.611/1998, acabou por restringir a liberdade de entrada e saída de unidades de carga com a utilização do regime de admissão temporária. No mais, dentro do espírito compilador, trouxe disposições sobre: aplicação automática de admissão temporária a veículos de transporte que aqui ingressassem a serviço de empresa estrangeira autorizada a operar no Brasil (art. 58); e aplicação do regime a bens de integrantes de missões diplomáticas, repartições consulares e representações de organismos internacionais, quando não estiverem acobertados pela isenção (art. 141, parágrafo único), a veículo de turista residente em outro país (art. 153, § 2º), bem como aos bens de estrangeiro que aguarda visto permanente no Brasil (art. 160, § 2º). Nos casos em que houvesse tratado internacional sobre admissão temporária, dispôs ainda o regulamento que o prazo de fruição do regime seria o previsto no tratado (art. 263).

A maioria das disposições do Regulamento Aduaneiro de 2002 foi mantida no atual (Decreto nº 6.759/2009), que continua a promover a compilação e a consolidação da legislação aduaneira brasileira.

No atual Regulamento Aduaneiro, a disciplina da admissão temporária se encontra nos arts. 353 a 379, com a mesma subdivisão em espécies existente no regulamento anterior, cabendo destacar as seguintes alterações substanciais: o reconhecimento às unidades de carga, bem como aos seus acessórios e equipamentos, de qualquer nacionalidade, que o regime seja automaticamente aplicado, sem prejuízo de poder ser exigida a prestação de algumas informações, de acordo com ato expedido pela RFB, em maior consonância com a matriz legal (art. 39); a clara configuração da data de registro da declaração de importação para efeito de cálculo dos tributos devidos na modalidade de utilização econômica (arts. 73, IV e 375); a simplificação

da forma de cálculo dos tributos proporcionais ao tempo de permanência (art. 373); e a possibilidade de restituição de parte do imposto de importação pago, na admissão temporária para utilização econômica, caso haja retorno antecipado do bem (art. 110, § 2º).

No que se refere aos aspectos procedimentais, houve, após o Regulamento Aduaneiro de 1985, cinco IN, que disciplinaram, de forma geral, o regime de admissão temporária: (a) a IN-SRF nº 136/1987 (de texto extenso e detalhado, com seus 125 artigos, tratando inclusive de diversos casos específicos de admissão); (b) a IN-SRF nº 164/1998 (sintética, com 27 artigos, na qual se abandona a ideia de tratar na norma dos casos específicos, gerando uma série de IN-SRF adicionais<sup>17</sup>); (c) a IN-SRF nº 150/1999 (também sintética, com 23 artigos, seguindo a mesma linha da anterior); (d) a IN-SRF nº 285/2003 (ainda sintética, com 27 artigos, mantendo o escopo das duas anteriores); e (e) a IN-RFB nº 1.361/2013, que será objeto de análise na seção 4 deste estudo.

Em síntese, tem-se hoje, no Brasil, a admissão temporária com suspensão total do pagamento de tributos incidentes na importação (em casos como feiras e eventos, competições esportivas, pesquisas e testes de funcionamento e entrada temporária de bens de viajante, inclusive veículos), e com suspensão parcial destes (na hipótese de utilização econômica). Há ainda outros regimes que poderiam ser enquadrados como admissão temporária, mas são tratados pelo Regulamento Aduaneiro como regimes autônomos (Replex e Repetro). Por fim, há ainda a admissão temporária para aperfeiçoamento ativo (nos casos de industrialização ou de simples conserto, reparo ou restauração), regime diverso, que, como se informará, acabou por ser parcialmente confundido com a admissão temporária na IN-RFB nº 1.361/2013.

## 2 ADMISSÃO TEMPORÁRIA NO CENÁRIO INTERNACIONAL

Regime aduaneiro existente em praticamente todos os países do mundo, a admissão temporária já foi disciplinada em diversos tratados internacionais de alcance global (como a Convenção de Quioto Revisada e a Convenção de Istambul) e regional (a exemplo dos códigos aduaneiros europeus e do Mercosul, em suas diferentes versões).

### 2.1 CONVENÇÃO DE QUIOTO REVISADA

Como aclarado de início, a Convenção Internacional para a Simplificação e Harmonização dos Regimes<sup>18</sup> Aduaneiros (Convenção de Quioto), celebrada

<sup>17</sup> A título ilustrativo, mencione-se que foram catalogadas 63 instruções normativas, nos últimos 20 anos (1994 a 2014), tratando de casos específicos de admissão temporária.

<sup>18</sup> Utiliza-se aqui a expressão “regimes” e não “procedimentos” na tradução do título da Convenção, cuja denominação, em seus dois idiomas oficiais, inglês e francês, é, respectivamente, “*International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures*” e “*Convention Internationale pour la Simplification et L’Harmonisation des Regimes Douaniers*”). Analisando sistematicamente ambas as versões, percebe-se que

no âmbito da Organização Mundial das Aduanas (OMA), entrou em vigor em 25/9/1974 e, após sua revisão,<sup>19</sup> concluída em 1999, chegou-se ao que se denomina de Convenção de Quioto Revisada (CQR, ou Revised Kyoto Convention, RKC), entrando o novo texto em vigor mundialmente em 3/2/2006.

Em 30/8/2014, havia 95 partes contratantes da CQR,<sup>20</sup> cabendo advertir que o Brasil ainda não aderiu à convenção,<sup>21</sup> estando o processo de aprovação do texto, para posterior ratificação e promulgação, ainda em trâmite.

A CQR, conforme indica seu preâmbulo, tem por finalidade oferecer transparência e previsibilidade às ações da Aduana; padronização e simplificação de procedimentos e documentos; máxima utilização da tecnologia da informação; e mínimo controle para garantir a conformidade com os regulamentos. Também se propõe na convenção o uso da gestão de riscos e dos controles baseados em auditorias e parcerias com o setor privado. Em síntese, a convenção consolida as “melhores práticas internacionais” em matéria aduaneira.

A CQR abrange um corpo, um anexo geral e dez anexos específicos. No corpo, são tratados aspectos relacionados com a estrutura e a gestão da convenção. O Anexo Geral (de aceitação obrigatória para adesão à convenção) possui dez capítulos, que contêm disposições aplicáveis a qualquer regime ou procedimento aduaneiro. Os anexos específicos (que não são de aceitação obrigatória), por sua vez, contêm disposições relativas a um ou a mais regimes ou mesmo procedimentos aduaneiros, sob a forma de normas ou recomendações. A admissão temporária é tratada no Anexo G, capítulo 1.

A definição de “admissão temporária” adotada pela CQR, como destacado na Introdução deste artigo, é a de regime aduaneiro que permite receber em um território aduaneiro, com suspensão total (em regra) ou parcial (nos casos relacionados pela legislação nacional) dos tributos devidos na importação, certas mercadorias importadas para um propósito específico e com a condição de serem reexportadas dentro de um prazo determinado, sem que tenham sofrido modificação, exceto a depreciação normal devida ao seu uso.

---

a redigida em língua inglesa usa indistintamente o termo “*procedures*” para designar tanto regimes como procedimentos, enquanto que o texto em francês disciplina como “*régime*”, por exemplo, a admissão temporária, e como “*procédures spéciales*”, por exemplo, os procedimentos referentes a bagagem e a envios postais.

19 A revisão se deu principalmente por demandas internacionais de maior flexibilidade no texto normativo anterior, que vinham ocasionando baixo índice de adesão e elevado patamar de reservas. Em junho de 1999, só haviam ratificado a convenção original 61 países dos 150 possíveis integrantes, e, ainda assim, somavam-se mais de 1.400 reservas a diferentes anexos (VELIZ, 2001, p. 63).

20 Registre-se que há significativo incremento recente no número de contratantes, pois há sete anos somente havia 51 partes, praticamente a metade do quadro atual (cf. TREVISAN, 2007, p. 374). Disponível em: <www.wcoomd.org>. Acesso em: 30 ago. 2014.

21 Destaque-se que o Brasil assumiu, representado pelo secretário da RFB e por seu subsecretário de Aduana e Relações Internacionais, em evento da OMA realizado em São Paulo, nos dias 7 e 8/11/2011, o compromisso de aderir “o mais rapidamente possível” à CQR.

A CQR, em seu Anexo G, capítulo 1, estabelece ainda princípios, formalidades prévias, medidas de identificação, prazos máximos (a serem fixados pela Aduana em cada caso), possibilidade de transferência de beneficiário e formas de extinção da aplicação do regime (como a reexportação, inclusive em partes e por unidades aduaneiras diversas da de admissão, ou a transferência para outro regime). Permite-se que a legislação nacional estabeleça os casos para os quais se aplica o regime, destacando-se que a suspensão total deve ser aplicada ao menos a determinadas mercadorias relacionadas nos anexos da Convenção de Istambul (para exposições, feiras e eventos, etc.).

## 2.2 CONVENÇÃO DE ISTAMBUL

A convenção relativa à admissão temporária, conhecida como Convenção de Istambul, celebrada no âmbito da OMA em 26/6/1990, com início de vigência em 27/11/1993, é o principal documento internacional que regula o regime, e atualmente conta com 65 países contratantes, incluindo o Brasil.<sup>22</sup>

No seu preâmbulo, a convenção indica o escopo de consolidar as convenções internacionais sobre o regime de admissão temporária, contribuir com o crescimento dos fluxos internacionais de mercadorias e, assim, “facilitar a admissão temporária mediante a simplificação e a harmonização dos procedimentos, tendo em vista objetivos de ordem econômica, humanitária, cultural, social ou turística”.

Pretende-se, assim, que o regime de admissão temporária seja aplicado de forma simplificada, mas sem comprometimento da fiscalização aduaneira e dos créditos tributários. Permite-se que as importações temporárias tenham respaldo em um documento internacional, denominado de “título de admissão temporária”, que autoriza a circulação dos bens pelos países signatários da convenção, servindo ao controle do regime e ainda configurando respaldo para a cobrança dos créditos tributários devidos no caso de descumprimento das condições de admissão temporária.<sup>23</sup>

A Convenção de Istambul é formada por um corpo (composto de cinco capítulos), e pelos seguintes anexos: Anexo A (Títulos de Admissão Temporária – Carnês ATA e Carnês CPD); Anexo B.1 (Mercadorias Destinadas a serem Apresentadas ou Utilizadas numa Exposição, Feira, Congresso ou Manifestação Similar); Anexo B.2 (Material Profissional); Anexo B.3 (Contêineres, *Pallets*, Embalagens, Amostras e outras Mercadorias Importadas no Âmbito de uma Operação Comercial); Anexo B.4 (Mercadorias Importadas no Âmbito de uma Operação de Produção); Anexo B.5 (Mercadorias Importadas para Fins Educativos, Científicos ou Culturais); Anexo B.6 (Objetos de Uso Pessoal dos Viajantes e Mercadorias Importadas

<sup>22</sup> No Brasil, o texto da convenção foi aprovado pelo Decreto Legislativo nº 563, de 6/8/2010, e promulgado pelo Decreto nº 7.545, de 2/8/2011, tendo o governo brasileiro depositado o instrumento de ratificação na OMA em 4/11/2010. Disponível em: <[www.wcoomd.org](http://www.wcoomd.org)>. Acesso em: 30 ago. 2014.

<sup>23</sup> Nesse sentido, as ilações constantes de Meira e Trevisan (2012, p. 22-46).

para Fins Desportivos); Anexo B.7 (Material de Propaganda Turística); Anexo B.8 (Mercadorias Importadas no Âmbito do Tráfego Fronteiriço); Anexo B.9 (Mercadorias Importadas para Fins Humanitários); Anexo C (Meios de Transporte); Anexo D (Animais) e Anexo E (Mercadorias Importadas com Isenção Parcial dos Direitos e Encargos de Importação).

Em seu corpo, a Convenção de Istambul abriga definições fundamentais (capítulo I), disposições sobre o âmbito de aplicação e a estrutura da convenção (capítulo II), disposições especiais (documento e garantia da admissão temporária, identificação dos bens, prazo para reexportação, transferência do regime entre beneficiários e extinção da aplicação da admissão temporária – capítulo III), disposições diversas (objetivos da convenção, troca de informações entre os países signatários e sanções a cargo das partes – capítulo IV) e disposições finais (sobre comitê de gestão, encarregado da administração da convenção, da resolução de controvérsias, dos processos de assinatura, ratificação, adesão pelos países-membros da OMA, do depósito dos documentos, da vigência, das reservas, da denúncia e da alteração da Convenção – capítulo V). O art. 24, item 4, determina que o país que desejar aderir à Convenção deve aceitar o corpo, o Anexo A e, no mínimo, mais um anexo.<sup>24</sup>

O Anexo A, de aceitação obrigatória, apresenta as disposições essenciais à aplicação da convenção, como as referentes a documentos necessários à aplicação e ao controle do regime de admissão temporária e às entidades privadas que devem atuar no processo.<sup>25</sup> Em tal anexo, são introduzidas as definições de Carnê ATA,<sup>26</sup> Carnê CPD<sup>27</sup>, sistema de garantia, organização internacional,<sup>28</sup> associação garante<sup>29</sup> e associação emissora,<sup>30</sup> entre outras.

24 O Brasil aderiu ao corpo, ao Anexo A (com reserva no tocante à aceitação do Carnê ATA para tráfego postal) e a quatro dos Anexos B (B.1, B.2, B.5 e B.6). Cumpre observar, também no capítulo IV, que o art. 29, item 2, determina que, no caso de incorporação da convenção com reservas, o Estado deverá reexaminar a cada cinco anos, no máximo, as reservas em face da legislação interna, com o objetivo de levantá-las, e notificar o depositário da convenção do resultado desse trabalho.

25 Tais entidades formam uma cadeia que permite a concessão e o controle do regime, bem como a cobrança internacional dos direitos e encargos aduaneiros devidos no caso de descumprimento das condições estabelecidas.

26 O Carnê ATA, conforme indica a Convenção, no art. 1º, *a* e *b* do Anexo A, é título de admissão temporária (documento aduaneiro internacional, aceito como declaração aduaneira, que permite identificar as mercadorias e, ademais, contém uma garantia válida em nível internacional para os direitos e encargos incidentes sobre a importação) utilizado para a admissão temporária de mercadorias, com exclusão dos meios de transporte.

27 O Carnê CPD, conforme indica a convenção, no art. 1º, *a* e *c* do Anexo A, é título de admissão temporária utilizado para a admissão temporária de meios de transporte, cabendo recordar que o Brasil não aderiu ao Anexo C da convenção, que trata de meios de transporte.

28 A organização internacional é especificamente a Câmara de Comércio Internacional (CCI), estabelecida em Paris. Essa entidade foi selecionada pela OMA e está encarregada de administrar a rede internacional de emissão dos títulos de admissão temporária (Carnê ATA e Carnê CPD) e de efetivar a garantia internacional dos direitos e encargos sobre a importação.

29 A associação garante é uma associação ou entidade autorizada pela administração aduaneira de seu país a garantir os direitos e encargos incidentes sobre a admissão temporária de bens provenientes desse país. É necessário que essa entidade esteja filiada à CCI, para integrar o sistema de emissão e garantia do Carnê ATA e do Carnê CPD.

30 A associação emissora é uma entidade filiada à CCI e autorizada pela Aduana de seu país a emitir os títulos de admissão temporária – Carnê ATA e Carnê CPD. Essa entidade pode ser também um banco, mas, na maioria dos países, é uma câmara de comércio. Cumpre ainda mencionar que podem as funções de garante e emissora se concentrarem na mesma entidade.

Nos anexos seguintes (B a E), são indicados bens que podem ser objeto de admissão temporária simplificada. No Anexo E da convenção, há previsão de que, na admissão temporária, para utilização econômica, pode ser exigida até 5% ao mês dos tributos incidentes sobre a importação definitiva.

Cumprido informar, por fim, que a convenção já se encontra regulamentada no Brasil,<sup>31</sup> e que a autoridade garantidora e emissora já foi selecionada (a Confederação Nacional da Indústria – CNI).

### 2.3 CÓDIGOS ADUANEIROS EUROPEUS

Como informado na Introdução deste artigo, a União Europeia já veiculou três codificações aduaneiras: o Código Aduaneiro Comunitário Europeu de 1992 (CAC)<sup>32</sup>, o Código Aduaneiro Comunitário Modernizado de 2008 (Caem)<sup>33</sup> e o recém-publicado Código Aduaneiro da União de 2013 (CAU)<sup>34</sup>.

Tendo em conta que o CAC/1992 continua majoritariamente aplicável até 1º/5/2016,<sup>35</sup> o presente estudo foca-se primordialmente em tal codificação e naquela que será vigente após tal data, o CAU/2013.

O CAC/1992, em seu art. 4.15, *a*, classifica entre os destinos aduaneiros a sujeição de uma mercadoria a um regime aduaneiro, e, por sua vez, em seu art. 4.16, *f*, classifica a importação temporária entre os regimes aduaneiros. A admissão temporária é, assim, um regime aduaneiro, tratado nos arts. 137 a 144 da codificação,<sup>36</sup> abarcando duas modalidades: a importação temporária com isenção total dos direitos de importação e a importação temporária com isenção parcial dos direitos de importação.<sup>37</sup>

31 A Instrução Normativa-RFB nº 1.361/2013, que é objeto de tratamento detalhado no capítulo 4 deste artigo, menciona expressamente a Convenção de Istambul no preâmbulo e traz subseção específica sobre o tema (Subseção IV da seção II – arts. 67 a 76).

32 Regulamento do Conselho das Comunidades Europeias (CEE) nº 2.913/1992, com aplicação, conforme seu art. 253, a partir de 1994.

33 Regulamento-CEE nº 450/2008, que sequer chegou a ser plenamente aplicável, aplicando-se ainda o CAC, conforme art. 188, 1, do Caem.

34 Regulamento-CEE nº 952/2013, surgido de dúvidas, discussões e propostas de alteração do Caem de 2008, especialmente no que concerne à necessidade de adaptação e modernização das aduanas para implementação dos novos procedimentos – que demandavam sistemas informatizados – e ao alinhamento desse código com o Tratado de Lisboa (cf. Exposição de Motivos da Proposta da Comissão Europeia de alteração do Regulamento-CEE nº 2.913/1992, disponível em: <[http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009\\_2014/documents/com/com\\_com\(2013\)0193\\_pt.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2013)0193_pt.pdf)>. Acesso em: 30 ago. 2014).

35 O CAU, segundo seu art. 288 e determinações posteriores da Comissão Europeia, revogou o Caem a partir de 30/10/2013; e revogará o CAC de 1992 a partir de 1º/5/2016, data em que começam a ser aplicada a maioria de seus dispositivos (cf. informações divulgadas pela Comissão Europeia, disponíveis em: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/customs/customs\\_code/union\\_customs\\_code/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/customs_code/union_customs_code/index_en.htm)>. Acesso em: 30 ago. 2014).

36 Tais artigos são originados basicamente dos arts. 1º a 5, 24 a 26 e 30 do Regulamento-CEE nº 3.599/1982, conforme Aleixo, Rocha e Deus (2007, p. 636-649).

37 Além da questão terminológica em relação ao nome do regime (“importação temporária” ao invés de “admissão temporária”), já destacada na Introdução deste artigo, convém observar que o regime é encarado como *isenção* (ao invés de *suspensão*, como se classifica no Brasil), e que é utilizada a expressão “direitos de importação”, e não “tributos incidentes na importação” (como se adota no Brasil).

No art. 137 do CAC/1992, está definido o regime, tratando o art. 138 sobre o beneficiário e o art. 139 sobre a necessidade de identificação das mercadorias para concessão do regime. O art. 140 versa sobre o prazo de aplicação do regime, que deve ser determinado pelas autoridades aduaneiras, tendo como limite máximo 24 meses, podendo ainda haver prorrogações em circunstâncias excepcionais. Os arts. 141 e 142 tratam da determinação das condições para a admissão temporária com *isenção total* e da lista de bens que podem ser objeto de admissão temporária com *isenção parcial*. Por fim, o art. 143 disciplina a importação temporária com isenção parcial,<sup>38</sup> e o art. 144 trata da constituição da dívida aduaneira na admissão temporária.

O Caem/2008 não abrigava um artigo que relacionasse os destinos aos regimes aduaneiros e tratava a importação temporária como um regime especial (art. 135, c), disciplinado nos arts. 162 a 165, mantidas a definição e as modalidades da codificação anterior – assim como a exigência de que as mercadorias não sofressem qualquer alteração (além da depreciação normal resultante do uso) –, os prazos e o percentual a ser pago nos casos de isenção parcial.

No CAU/2013, também não se apresenta um artigo que relacione os destinos aos regimes aduaneiros, além de igualmente classificar a importação temporária como regime especial (art. 210, c). A disciplina do regime é ainda mais enxuta, especificada em somente três artigos (arts. 250 a 252), nos quais são mantidas a definição e as modalidades; os prazos (acrescentando-se somente um prazo global máximo de 10 anos, que somente poderia ser superado em caso de acontecimento imprevisível); e o percentual a ser pago nos casos de franquia parcial.<sup>39</sup> Importante ainda destacar que o art. 250.2, c, exige que o titular do regime seja pessoa “estabelecida fora do território aduaneiro da União”, salvo disposição em contrário.

## 2.4 CÓDIGOS ADUANEIROS DO MERCOSUL

As duas codificações aduaneiras já elaboradas e aprovadas no âmbito do Mercosul, uma 1994 e outra em 2010, possuem em comum, principalmente, a lamentável característica de não terem entrado em vigor. Aquela, veiculada pela Decisão-CMC nº 25/1994, ao que se sabe, jamais entrará. Esta, externada na Decisão-CMC nº 27/2010, já foi objeto de incorporação ao ordenamento jurídico argentino e aguarda que ocorra idêntico processo nos demais Estados-parte para entrar em vigor.<sup>40</sup>

38 O valor recolhido deve ser o correspondente a 3% (ao mês ou fração de mês) do direito de importação que seria devido em uma operação normal. Há ainda a previsão de que esse valor não pode ultrapassar o montante devido em uma importação normal, ou seja, 100% dos direitos de importação.

39 Destaque-se que há, na versão em português (feita por Portugal), a mudança da expressão “isenção” por “franquia” (o que nos remete às denominações históricas do instituto, no Brasil). Mas a alteração é pouco relevante, porque não ocorreu nos demais idiomas. Repare-se, por exemplo, que, nas versões em inglês, o termo utilizado foi “relief” / (“relief from import duty”), idêntico ao que constava nas codificações anteriores.

40 Por meio do Decreto nº 2.359, publicado no *Boletim Oficial* com data de 13/12/2012, foi promulgada a Lei nº 26.795, que incorpora o CAM ao ordenamento jurídico nacional argentino. Contudo, nem naquele país o código está vigente, porque, para tanto, necessita ser incorporado aos ordenamentos jurídicos dos demais Estados-partes.



A título ilustrativo (pois concentraremos a análise no CAM/2010), o CAM/1994 tratava a admissão temporária como “regime aduaneiro” (art. 3º, 13, c) “suspensivo de importação” (art. 71, c) disciplinado em seus arts. 84 a 86 (que, basicamente, traziam definição derivada da codificação europeia de 1992,<sup>41</sup> deixando os procedimentos a cargo de normas de aplicação).

O Código Aduaneiro do Mercosul de 2010 (CAM/2010) tem perceptível inspiração nos códigos dos estados-parte, recebendo expressões que derivam tanto de um quanto de outro. Mas é flagrante a influência ainda dos diplomas pactuados no âmbito da OMA, havendo no código a presença de tópicos referentes ao Operador Econômico Autorizado (renomeado para Operador Econômico Qualificado) e à Gestão de Risco, por exemplo, em consonância com as mais modernas ferramentas disponibilizadas pela OMA, e com a Convenção de Quioto Revisada (em que pese nenhum dos estados-parte do Mercosul ser também parte naquele acordo).

No CAM/2010, a “admissão temporária para reexportação no mesmo estado” é considerada um “regime aduaneiro” (art. 36, b), sendo, por sua vez, a “inclusão em um regime aduaneiro” categorizada como um “destino aduaneiro” (art. 35, 1, a), termo derivado da codificação europeia de 1992.

Interessante lembrar que a expressão “destino aduaneiro” não é encontrada no sistema jurídico brasileiro e configura uma nova proposta de classificação/sistematização da disciplina aduaneira. Tem-se, assim, destino aduaneiro (inclusão em um regime, retorno, abandono e destruição) como gênero do qual os regimes aduaneiros (de importação [art. 36] e de exportação [art. 79]) são espécies, havendo ainda “regimes aduaneiros especiais” (art. 101). Nesse contexto, a “admissão temporária para reexportação no mesmo estado” é um “regime aduaneiro de importação”.<sup>42</sup>

No CAM/2010, o regime aduaneiro de “admissão temporária para reexportação no mesmo estado” é regulado pelos arts. 53 a 55, trazendo (art. 53, 1) definição inovadora:

1. A admissão temporária para reexportação no mesmo estado é o regime por meio do qual a mercadoria é importada com finalidade e prazo determinados, com a obrigação de ser reexportada no mesmo estado, salvo sua depreciação pelo uso normal, *sem pagamento ou com pagamento parcial dos tributos aduaneiros* que incidem sobre a importação definitiva, com exceção das taxas (grifo nosso.)

41 Com mudanças terminológicas relevantes: “suspensão” em vez de “isenção”; e “gravames” em vez de “direitos”.

42 Perceba-se, então, que a incorporação ao ordenamento jurídico brasileiro do CAM impactará na classificação hoje adotada no Brasil, que não emprega a expressão “destinos aduaneiros” e entende ser a “admissão temporária” um “regime aduaneiro especial” (art. 353 do Regulamento Aduaneiro – Decreto nº 6.759/2009). Como afirma MEIRA (2011), com a vigência do CAM, a classificação brasileira de regimes aduaneiros comuns e regimes aduaneiros especiais cairá por terra, pois, com exceção da importação definitiva, os demais regimes aduaneiros elencados no art. 36 do CAM são, no Brasil, regimes aduaneiros especiais, e os regimes aduaneiros especiais enumerados no art. 101 do CAM não correspondem a regimes especiais no Brasil.

Já não se trata expressamente nem de isenção nem de suspensão, mas de ausência de pagamento ou de pagamento parcial. A terminologia, por certo, busca fugir à densa e polêmica discussão sobre a natureza jurídica do regime, enfrentada por poucos autores no país e no exterior.<sup>43</sup>

Na mesma codificação, o art. 54 tratou das formas de extinção da aplicação do regime (reexportação, inclusão em outro regime aduaneiro, destruição sob controle aduaneiro e abandono); e o art. 55, do descumprimento das obrigações substanciais do regime (que implica considerar a mercadoria importada definitivamente, nas hipóteses em que a operação for permitida).

Por fim, é relevante destacar que, ao se tratar dos regimes nas codificações, está-se a referir àqueles que envolvem a admissão de mercadorias de fora do bloco no território aduaneiro do Mercosul.<sup>44</sup>

### 3 ATUAL NORMATIZAÇÃO DA ADMISSÃO TEMPORÁRIA NO BRASIL

A admissão temporária, no Brasil, continua fundamentada em dois dispositivos legais: o Decreto-Lei nº 37/1966 (arts. 75 a 77) e a Lei nº 9.430/1996 (art. 79). De todos os tratados internacionais relacionados na seção anterior, reitera-se que o único do qual o Brasil faz parte é a Convenção de Istambul.

A disciplina infralegal da admissão temporária é comandada pelo Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009), em seus arts. 353 a 379. E a principal norma procedimental sobre o tema é a recente IN-RFB nº 1.361, de 21/5/2013, à qual dedicamos esta seção, que se concentra basicamente em aspectos jurídicos, visto que os operacionais são primordialmente tratados na seção 5.

A IN-RFB nº 1.361/2013 já nasceu com um inegável mérito: consolidar as normas de sua estatura hierárquica sobre admissão temporária em um único texto normativo, o que resulta na “assepsia legislativa”, com revogação de praticamente meia centena

---

43 Tal discussão, pelas suas dimensões, não será aqui travada, cabendo apenas mencionar autores que já se dedicaram ao estudo da natureza jurídica de regimes aduaneiros, em geral: Carlucci e Barros (1976, p.577), Lopes Filho (1983, p. 148-149), Sosa (1996, p. 149), Carlucci (2001, p. 467), Meira (2002, p. 356-357), Folloni (2005, p. 185) e Trevisan (2008b, p. 199-202). Na doutrina estrangeira, é cabível endossar o comentário consolidador de Rohde Ponce (2008, p. 102): “Igual meditación debe hacerse respecto de que el régimen implica la “suspensión” de los derechos e impuestos, pues en la doctrina todavía es motivo de estudio determinar si es una suspensión o bien una exención, una condonación condicionada o una no causación de las contribuciones [...]”. Sobre serem ou não os regimes aduaneiros *suspensivos*, ver ainda: Berr (2006, p. 256-259 e 304-305), Barreira (1986, p. 196-199) e Aleixo, Rocha e Deus (2007, p. 514 a 519). Basaldúa (2011, p. 105) acrescenta à nossa lista mais de uma dezena de obras sobre a destinação suspensiva de importação temporária.

44 O que se costuma designar como “regimes extrabloco”. Também, por limitações metodológicas, não se trata aqui de regimes “intra-bloco”. Sobre o tema, ver Meira (2005, p. 364-366). Na União Europeia, por exemplo, uma admissão temporária de mercadoria que abrange diferentes administrações aduaneiras pode ser requerida mediante autorização única, nos termos dos arts. 500 e 501 das Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário (DACAC – Regulamento-CEE nº 2.454/1993), conforme esclarecem Aleixo, Rocha e Deus (2007, p. 638).

de normas sobre a matéria. Nisso é de se desejar que a medida seja estendida a diversos outros temas aduaneiros.

É certo que, ao consolidar as diversas normas sobre o tema (e ainda sobre exportação temporária), a IN-RFB nº 1.361/2013 ficou com estrutura complexa, abarcando: (a) um capítulo sobre admissão temporária (em verdade, de normas gerais sobre admissão temporária), desmembrado em 12 seções (com disposições preliminares, disposições sobre admissão temporária com suspensão total do pagamento de tributos, sobre admissão temporária para utilização econômica, sobre admissão temporária para reposição ou substituição, sobre termo de responsabilidade, garantia, condições e prazos, concessão, prorrogação, movimentação de bens, extinção da aplicação e descumprimento do regime); (b) um capítulo sobre exportação temporária (em verdade, de normas gerais sobre exportação temporária), desmembrado em 5 seções (com disposições preliminares, disposições sobre termo de responsabilidade, condições e prazos, concessão e extinção da aplicação do regime); (c) um capítulo com disposições especiais, desmembrado em seções destinadas a tratar de admissão e exportação temporárias em situações específicas<sup>45</sup> (como visitas de dignitários estrangeiros, lançamentos de satélites, bens de caráter cultural, bens destinados a pesquisa científica, bens integrantes de bagagem, veículos terrestres, embarcações, aeronaves, unidades de carga e embalagens); e (d) um breve capítulo com disposições finais (tratando basicamente de substituição e beneficiário, recurso hierárquico, aplicação a processos em curso e vigência).

Ainda em relação à abrangência, foi importante a iniciativa de trazer também a exportação temporária para a norma, pois havia diversas instruções normativas que tratavam de ambos os temas e fracioná-las implicaria revogá-las apenas parcialmente e duplicar suas disposições em IN distintas.<sup>46</sup> Contudo, precipitou-se o legislador ao não trazer para o texto (ou, em alguns casos, trazer sem classificar corretamente) os regimes de admissão temporária para aperfeiçoamento ativo e exportação temporária para aperfeiçoamento passivo.<sup>47</sup>

Como o foco do presente estudo é a admissão temporária, encarada de forma geral, mostra-se prioritário o aprofundamento do primeiro capítulo da Instrução

---

<sup>45</sup> É nessas situações específicas que se contempla a admissão temporária ao amparo da Convenção de Istambul (arts. 67 a 76), para as quais se dispensa o Termo de Responsabilidade (art. 10, § 2º, I), estendendo-se as disposições à exportação temporária (art. 36, § 1º, III).

<sup>46</sup> O total de artigos da IN-RFB nº 1.361/2013 (110 artigos), apesar de ser superior ao das normas gerais anteriores de admissão temporária (IN-SRF nº 285/2003 – 27 artigos) e exportação temporária (IN-SRF nº 319/2003 – 18 artigos), é substancialmente inferior ao da somatória de artigos (às vezes duplicados ou até contraditórios) das instruções normativas revogadas.

<sup>47</sup> As operações de beneficiamento, ou mesmo conserto, reparo e restauração, por exemplo, relacionadas no art. 5º, V e 36, § 1º, I e II, não são nem de *admissão temporária* nem de *exportação temporária*, conforme a classificação adotada no Brasil desde o Regulamento Aduaneiro de 2002 (Decreto nº 4.543/2002) e acolhida no Regulamento de 2009 (Decreto nº 6.759/2009).

Normativa, deixando para ocasião oportuna a análise da exportação temporária<sup>48</sup> ou dos procedimentos específicos.<sup>49</sup>

Cabe, já de início, destacar algumas das principais mudanças efetuadas no capítulo I (admissão temporária, em geral) em relação à norma anterior.

O Termo de Responsabilidade (TR) passa a ser preenchido na própria declaração de importação (art. 10, § 1º), e não em um formulário anexo,<sup>50</sup> o que certamente confere celeridade e menos burocracia ao procedimento.

O prazo de vigência do regime, em geral (art. 13), passa a ser de “6 meses, prorrogáveis automaticamente por mais 6 meses”, em vez de “até 3 meses”, prorrogado por uma única vez. Não há dúvida de que esta é a medida que impactará de forma mais substancial a aplicação do regime. Isso porque, para a fiscalização, elimina-se a necessidade de controle de prazo individualizado, pois todos passam a ter igual prazo de 12 meses, e, para o beneficiário, quadruplica o prazo máximo anteriormente concedido sem necessidade de solicitação de prorrogação (o prazo, na prática<sup>51</sup>, passa a ser de 12 meses, já que a prorrogação é automática).

A concessão passa a ser também mais simplificada/menos burocrática (arts. 14 a 17), sendo a análise efetuada no curso do despacho e a própria concessão materializada no desembaraço.

No que se refere à garantia (art. 11), que continua a ser exigida somente em raros casos, o limite para dispensa na admissão temporária para utilização econômica

48 Sobre a exportação temporária (em verdade, na parte referente a disposições finais), cabe ainda uma advertência que impacta na admissão temporária: o legislador copiou para a IN nº 1.361/2013 (art. 107: “O exame do mérito de aplicação dos regimes exaure-se com a sua concessão, não cabendo mais discuti-lo quando da reimportação ou reexportação do bem”) o art. 445 do Regulamento Aduaneiro de 2009 (reproduzido no art. 14 da IN nº 319/2003), que tratava exclusivamente da exportação temporária (estendendo-o à admissão temporária). O impacto na admissão temporária é substancial, o que exige maior atenção no momento da concessão (em relação à identificação do bem e à seleção para conferência, por exemplo), pois o mérito da concessão não mais poderá ser rediscutido posteriormente.

49 A falta de sistematização fica patente na estrutura dos chamados “procedimentos diferenciados”, que sequer seguem a ordem ou usam as mesmas denominações do artigo que os menciona (art. 2º). Há ainda falta de adequação terminológica em relação ao Regulamento Aduaneiro (em expressões como “extinção do regime”) ou a outras instruções normativas (v.g., a confusão entre “bagagem” e “bens de viajante”, em dissonância com a IN-SRF nº 1.059/2010), existindo também contradições internas/duplicidades (v.g., arts. 23, 53 e 106). Apresentam-se ainda posicionamentos que aparentemente seriam incompatíveis com a hierarquia da norma no que se refere à CIDE-Combustíveis e à cobrança de juros de mora na admissão temporária para utilização econômica.

50 O TR é cada vez um documento de menor importância. Se acompanhado de garantia, é inútil. Se desacompanhado, ineficaz. Passou a hora de revisar o art. 72 do Decreto-Lei nº 37/1966, que estabelece a obrigatoriedade do TR para os regimes aduaneiros especiais (exceto o entreposto industrial).

51 Diga-se, na prática, pois a construção da norma de hierarquia inferior pareceu buscar atender ao Regulamento Aduaneiro de 2009, que prevê uma prorrogação. Daí não ter sido concedido de plano o prazo de 12 meses, embora o efeito prático seja o mesmo. Contudo a medida, que juridicamente buscou “adequar-se” ao regulamento, na verdade, tornou ineficazes algumas disposições regulamentares, como as contidas no art. 360, *caput*, e § 2º, que atribuem à autoridade aduaneira a competência para fixação do prazo, que deve ter em conta o provável período de permanência dos bens indicado pelo beneficiário. A medida, embora proceduralmente recomendável, é juridicamente questionável. Deveria o legislador ter alterado o regulamento, ainda que pontualmente, como o fez de forma emergencial recentemente no Decreto nº 8.187/2014 (exatamente para alterar somente um artigo de admissão temporária, o art. 374, § 2º).

passou de R\$ 20.000,00 para R\$ 100.000,00, havendo ainda previsão para garantia em valor global, na hipótese de beneficiários habituais.

Assim, os novos procedimentos relativos ao regime simplificaram e desburocratizaram a admissão temporária, o que reduziu custos e poupou mão de obra fiscal destinada a atividades como controles individualizados de prazos e análises de prorrogações.

Em relação à admissão temporária para utilização econômica, parece o legislador ainda não ter encontrado uma sólida disciplina para a matéria (seja no decreto ou na instrução normativa), pois são constantes as alterações na própria definição do que se entende como utilização econômica, na metodologia de cálculo, nos procedimentos para licenciamento, ou mesmo no prazo de concessão (ainda que vinculado a contrato). Tal modalidade do regime de admissão temporária, a nosso ver, deveria ser priorizada (e antecedida de detalhado estudo científico/jurídico) em uma revisão normativa.

Por fim, e ainda no tema de admissão temporária, mas já fora da IN-RFB nº 1.361/2013, há que se recordar que o legislador brasileiro criou desnecessariamente regimes aduaneiros especiais (inexistentes em qualquer outra parte do mundo) para contemplar hipóteses que já eram passíveis de disciplina na admissão temporária.

O Repex (arts. 463 a 470 do Regulamento Aduaneiro de 2009), por exemplo, é uma admissão temporária com compensação equivalente, assim como a prevista no art. 60 da Lei nº 10.833/2003; e o Repetro (arts. 458 a 462 do mesmo regulamento) contém disposições típicas de admissão temporária, somadas a exportações sem saída.

Se o Brasil deseja efetivamente aderir aos diversos instrumentos aduaneiros tidos como “melhores práticas internacionais”, posicionando-se melhor no cenário do comércio internacional, deve começar uniformizando os regimes existentes no país com a classificação mundialmente adotada, o que facilita negociações comerciais e gera previsibilidade (o que, por certo, não se pode atingir somente com instruções normativas).

A IN nº 1.361/2013 (e as que venham a alterá-la ou substituí-la), sempre no contexto do papel incumbido pelas normas de hierarquia superior, deve operacionalizar um regime fluido e simplificado, que permita à Aduana exercer com mais eficiência sua tarefa de controle, e aos operadores poupar custos e tempo nos trâmites aduaneiros. E nessa tarefa parece ter logrado êxito o legislador, mesmo diante dos problemas aqui apontados (mormente confusão terminológica e sistematização).

#### **4 VISÃO DOS OPERADORES SOBRE A ATUAL NORMATIZAÇÃO**

A percepção dos operadores sobre os novos procedimentos referentes à admissão temporária, no Brasil, foi obtida a partir de pesquisa quali-quantitativa. Contudo, a participação e a contribuição dos operadores em relação a tais procedimentos

remontam à aliança que nasceu há mais de uma década. A parceria, que foi importante por contemplar o pilar aduana-empresa da visão da OMA para as modernas aduanas do século XXI, foi ainda mais significativa no que se refere especificamente à admissão temporária, tendo os novos procedimentos forte influência dos trabalhos efetuados pelo Procomex, muitas vezes com participação conjunta da RFB.

#### **4.1 PROCOMEX E RFB: HISTÓRICO DA PARCERIA**

Em 2003, em conferência regional da Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento (Unctad) realizada no Rio de Janeiro, a ideia de uma Aliança Pró-Modernização do Comércio Exterior (Procomex) foi semeada. A visão da Aliança Procomex era de que o Brasil poderia ser mais competitivo se apresentasse processos aduaneiros mais eficientes, sem descuidar da proteção dos interesses nacionais. Essa aliança buscava uma parceria público-privada para que propostas de melhorias fossem formuladas de maneira conjunta, considerando Aduana e setor privado (MEIN, 2003).

Em 2004, a Aliança Procomex foi lançada oficialmente como uma iniciativa civil, apolítica e apartidária, que reuniria entidades empresariais como exportadores, importadores, agentes de cargas, transportadores de cargas e despachantes (à época, 54 entidades empresariais), com a missão de envidar esforços para a melhoria da competitividade do Brasil, por meio da implementação de um sistema aduaneiro moderno e eficaz, buscando desenvolver soluções para diferentes assuntos aduaneiros existentes no Brasil, com a proposta de trabalhar em conjunto com o poder público.

Em 2005, o Instituto Aliança Procomex, com sede na cidade de São Paulo, foi criado para ser o braço operacional da aliança. Até aquele momento, as entidades empresariais, como um todo, percebiam a Receita Federal do Brasil (RFB) como um elo que não facilitava os processos relacionados ao comércio exterior. Assim, o instituto focou seus esforços em trabalhar inicialmente com a RFB, com a finalidade de estabelecer uma parceria em prol de ganhos de competitividade para o país.

Como resultado desses esforços de parceria e colaboração, o Instituto Aliança Procomex e a União, por meio da RFB, assinaram, em 2006, um convênio para implementação de ações conjuntas na área de comércio exterior, tornando o Procomex o representante do setor privado sobre assuntos de fluxos aduaneiros.<sup>52</sup>

Ainda em 2006, o instituto realizou consulta ao setor privado, por meio das entidades empresariais da própria aliança, sobre assuntos que poderiam ser trabalhados com a RFB. O resultado da consulta mostrou mais de 100 sugestões de temas. A partir da consolidação das sugestões, cinco grupos de trabalho (GT) foram formados, sendo o primeiro deles (GT-1) sobre admissão temporária.<sup>53</sup> A ideia inicial desses grupos era que os processos fossem mapeados de modo a facilitar o entendimento

<sup>52</sup> O professor Cristiano Morini agradece ainda o apoio da Fapesp no Projeto nº 2014 50227 4.

<sup>53</sup> Os demais foram: Siscomex Carga (GT-2); Mercosul: Procedimentos para Facilitação do Comércio Intrazona (GT-3); Cadeia de Suprimentos Segura (GT-4); e Importação a granel (GT-5).

e a identificar as oportunidades de melhorias, propor projetos e sugestões para que os processos se tornassem mais eficientes, com mais celeridade e segurança, com economia de recursos e evitar retrabalhos, respeitando os princípios da economia processual e do formalismo moderado.

Os grupos de trabalho foram entregando seus produtos a partir de 2008, muitos desses resultados com ideias e modelos espelhados em melhores práticas estrangeiras. Esses resultados mostravam apenas o que era desejado, sem explicitar as etapas que deveriam ser desenvolvidas e executadas para que se alcançasse o ambiente idealizado pelo setor privado.

No início de 2011, o secretário da RFB recebeu representantes da Aliança Procomex para uma reunião de alinhamento, na qual foram apresentados os resultados dos trabalhos até então desenvolvidos pelos grupos.<sup>54</sup> Com apoio da RFB para implementação das propostas de melhorias para o fluxo aduaneiro, foi identificado como primeiro tema a ser mapeado a “admissão temporária”.<sup>55</sup>

O mapeamento de processos se deu com a utilização da metodologia *Kaizen*, na qual é feito um mapa dos processos como eles são (*as is*) e depois como poderiam ser (*to be*), com ampla participação de pessoas efetivamente envolvidas no dia a dia das operações de comércio exterior (STEFANIC; TOSANOVIC; HEGEDIC, 2012).<sup>56</sup>

Os mapas *as is* e *to be* foram apresentados à RFB e a outras autoridades governamentais, que designaram equipe de alto nível técnico para juntar-se ao grupo de trabalho, os quais desenvolveram novos mapas, que representam as propostas elaboradas em conjunto, ratificadas pelo setor privado e pelo setor público, visando à eficiência dos processos aduaneiros e à proteção dos interesses nacionais, com processos aduaneiros simplificados, legislação mais moderna e em sintonia com boas práticas e acordos internacionais, principalmente derivados da OMA.

Em 2012, foi elaborado um relatório de modernização do processo de admissão temporária, que impactou fortemente na publicação da IN nº 1.361, de 21/5/2013 (analisada na seção 4 deste estudo).<sup>57</sup>

---

54 De 2008 a 2011, as novas lideranças da RFB buscaram dinâmicas de desenvolvimento de normas e procedimentos que não incluíam, em regra, a participação do setor privado, tendo sido temporariamente suspensos os trabalhos conjuntos entre o Instituto Aliança Procomex e a RFB.

55 Escolha em grande parte motivada pela proximidade de realização de grandes eventos que o Brasil estava/está por sediar, como a Copa das Confederações, a Jornada Mundial da Juventude, a Copa do Mundo e as Olimpíadas.

56 Depois de finalizado o mapeamento do processo *as is*, as oportunidades de melhorias identificadas foram relacionadas e agrupadas em propostas. Na sequência, os participantes do mapeamento foram convidados a pensar “fora da caixa” para a construção de um mapa que apresentasse inovações e representasse um mundo ideal, o mapa *to be*.

57 Embora o foco do presente estudo seja a admissão temporária, é relevante informar ainda outras realizações da parceria, como a compreensão mútua (poder público e setor privado), em termos de preocupações de cada parte; o aprimoramento da metodologia para o mapeamento de outras legislações na área de comércio exterior no Brasil; e a criação e o aperfeiçoamento de manuais internos à RFB para fins de roteirização, orientações e detalhamentos necessários à implementação de novos procedimentos desenhados. O Procomex é, ainda, o representante do Brasil no Grupo Consultivo do Setor Privado (PSCG, sigla em inglês), órgão de apoio à tomada de decisões no âmbito da OMA (PSCG, 2012, 2013).

## 4.2 PESQUISA DE CAMPO COM USUÁRIOS DO REGIME

Para a obtenção de dados sob a perspectiva dos operadores econômicos usuários do regime de admissão temporária, foi realizada uma pesquisa de campo (tipo *survey*). O método de coleta de dados foi um questionário estruturado com perguntas abertas e fechadas, com amostra de resultados apresentada a seguir.

O objetivo principal da pesquisa foi avaliar a percepção do operador econômico sobre as alterações trazidas pela IN-RFB nº 1.361/2013. A primeira versão do questionário foi validada em um grupo de empresas do setor automotivo, de forma aleatória. O questionário revisado foi enviado de forma digital para os operadores econômicos (importadores, exportadores, despachantes aduaneiros e *tradings*) que participaram, desde 2004 até 2014, das reuniões de mapeamento de processos conduzidas pelo Procomex.<sup>58</sup> O questionário foi encaminhado e tabulado nos meses de agosto e setembro de 2014.<sup>59</sup>

O universo da pesquisa considerou, então, 342 participantes como importadores, exportadores, despachantes aduaneiros e *trading companies*, que utilizam o regime de admissão temporária. Desses 342, 42 responderam ao questionário, perfazendo uma taxa de retorno de 12,2%.<sup>60</sup>

A amostra teve respondentes dos estados do Sul e do Sudeste (Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Paraná, São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais). A predominância do cargo dos respondentes é relacionada a diretor de operações, gerente de importação, analista de importação/exportação e despachante aduaneiro.

A figura 1 mostra a distribuição por modalidade de admissão temporária:

Figura 1: Modalidades de admissão temporária utilizadas



Fonte: elaboração do autor.<sup>61</sup>

58 Agradece-se a colaboração do Instituto Procomex na coleta de dados, especialmente no trabalho com os contatos do instituto, realizados por Yuri da Cunha Ferreira, e no apoio do coordenador executivo, John Edwin Mein.

59 Pela restrição das dimensões deste artigo, parte dos resultados da pesquisa não está aqui disponibilizada e poderá ser visualizada mediante consulta, inclusive no que se refere aos fluxos de mapeamento de processos.

60 Apesar do baixo percentual de respondentes, é possível ter uma ideia da recepção do novel ato normativo pelos operadores, que traduz o escopo deste estudo, que não é norteado exclusivamente pelo resultado da pesquisa, mas a utiliza como reforço às considerações teóricas trazidas sob o aspecto histórico, internacional e sistemático/jurídico brasileiro.

61 A partir das respostas obtidas no questionário.



Percebe-se, na figura, a predominância da utilização do regime na modalidade “suspensão total”. Em tal modalidade, nota-se ainda o predomínio (72%) de utilização para testes e eventos (art. 5º, I e VI, da IN-RFB nº 1.361/2013), como pode ser visualizado na figura 2.

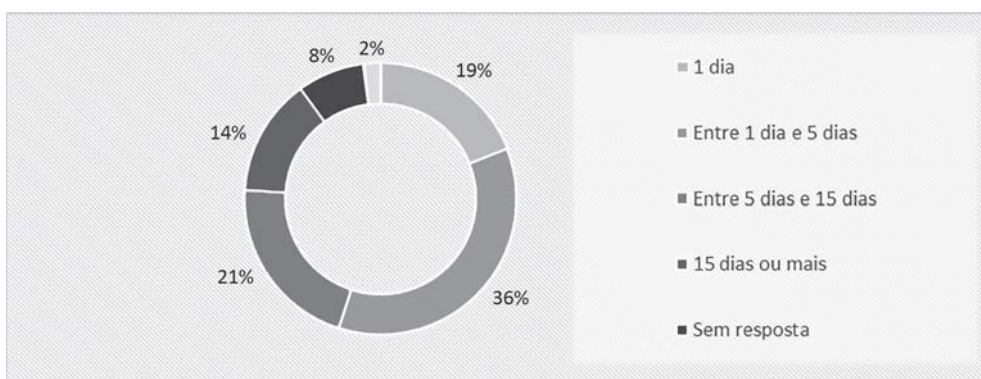
Figura 2: Destinação dos bens admitidos no regime com suspensão total



Fonte: elaboração do autor.<sup>62</sup>

Com relação ao tempo de formalização (“montagem”) do processo administrativo e da obtenção da concessão do regime, antes e depois da nova IN, as figuras 3 e 4 ilustram as diferenças, percebendo-se que houve diminuição de tempo de processamento na obtenção do regime com a IN-RFB nº 1.361/2013, tendo em conta os períodos de 1 a 5 dias e de 15 ou mais dias.

Figura 3: Tempo médio para concessão do regime antes da IN-RFB nº 1.361/2013

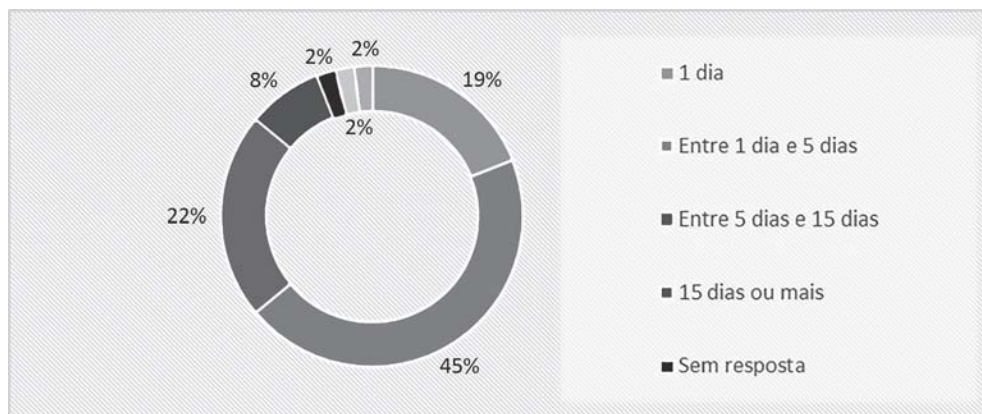


Fonte: elaboração do autor.<sup>63</sup>

62 Idem.

63 Idem.

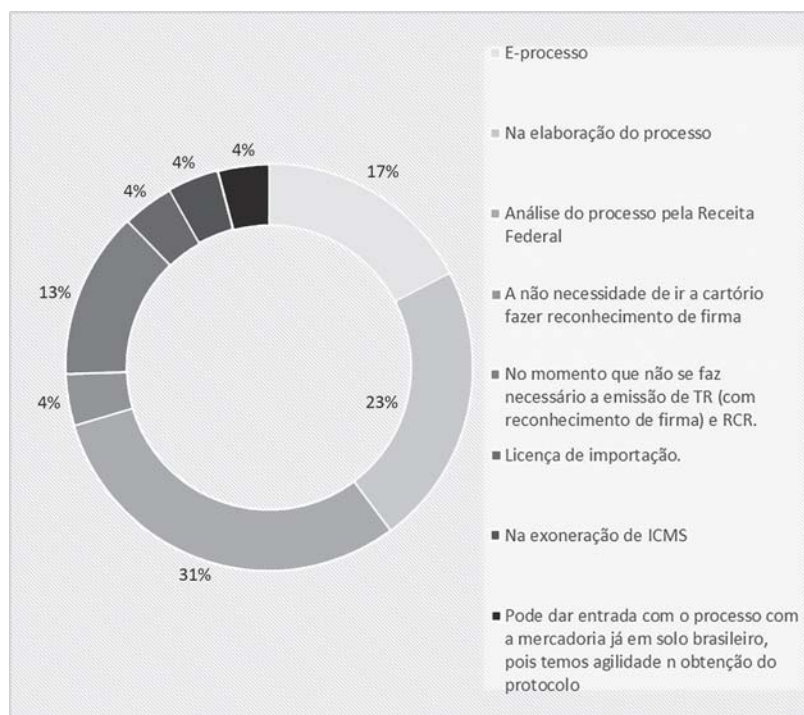
Figura 4: Tempo médio para concessão do regime após a IN-RFB nº 1.361/2013



Fonte: elaboração do autor.<sup>64</sup>

Ainda com relação à economia de tempo percebida com a IN-RFB nº 1.361/2013, aponta-se, na figura 5, em quais etapas foi percebida maior redução de tempo.

Figura 5: Etapas em que houve percepção de maior redução de tempo



Fonte: elaboração do autor.<sup>65</sup>

64 Idem.

65 Idem.

A adoção do e-processo (ou processo digital) permite a consulta imediata e a guarda de todos os documentos, sem a necessidade de sua rerepresentação em diferentes etapas e unidades da RFB. Além disso, 57% dos respondentes identificaram que houve redução do tempo em várias etapas do processo, como é o caso da dispensa do reconhecimento de firma no Termo de Responsabilidade (TR) e na incorporação do Requerimento de Solicitação do Regime (RCR) no e-processo. A figura 6 sintetiza a percepção total de economia de tempo.

**Figura 6: Percepção geral de economia de tempo em relação à legislação anterior**



Fonte: elaboração do autor.<sup>66</sup>

Considerando o grau de satisfação em relação ao aumento do prazo de concessão do regime, de (até) três meses, prorrogáveis por uma única vez, para seis meses, prorrogáveis automaticamente por mais seis meses (art. 13 da IN-RFB nº 1.361/2013), nota-se que 95% dos respondentes aprovaram a medida, conforme ilustra a figura 7. No que se refere à solicitação de prorrogação do prazo de concessão do regime, a figura 8 mostra que 84% dos respondentes também aprovam o modo como o processo é conduzido.

**Figura 7: Percepção em relação ao aumento do prazo de concessão do regime**

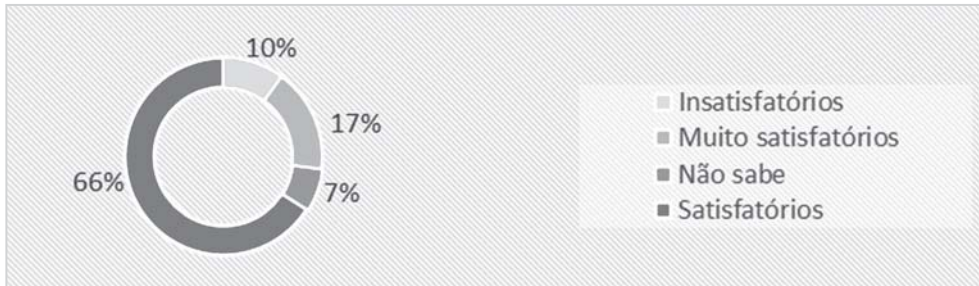


Fonte: elaboração do autor.<sup>67</sup>

<sup>66</sup> Idem.

<sup>67</sup> Idem.

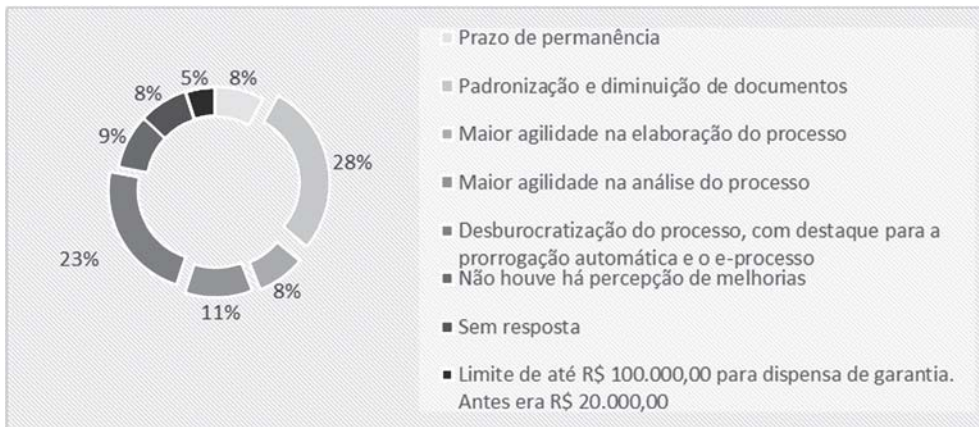
Figura 8: Percepção sobre a prorrogação de prazo na sistemática da nova IN



Fonte: elaboração do autor.<sup>68</sup>

No que se refere a outras melhorias percebidas, a figura 9 ilustra que 83% dos respondentes identificaram melhorias relacionadas à diminuição do número de documentos exigidos; 28%, padronização; 23%, desburocratização com relação ao e-processo e a prorrogação automática; 11%, maior agilidade na análise do processo pela RFB; 8%, maior agilidade na elaboração do processo, considerando os requisitos da nova IN; 8%, ampliação do prazo de concessão do regime; e 5%, ampliação do valor exigido para dispensa de garantia. Essas melhorias estão em consonância com o art. 15 da Convenção de Istambul, em que se estabelece que “cada parte contratante reduzirá ao mínimo as formalidades aduaneiras”.

Figura 9: Percepção de melhorias na sistemática da nova IN



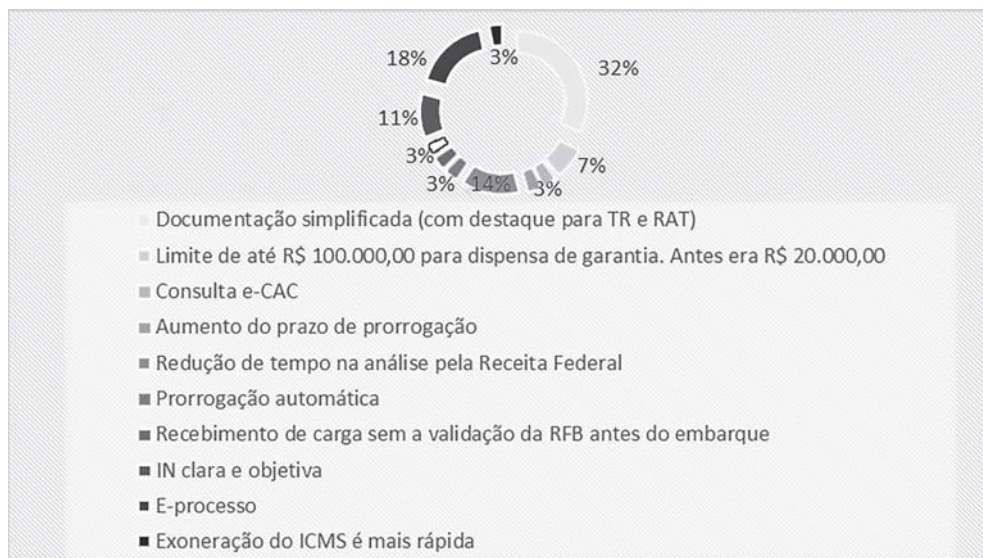
Fonte: elaboração do autor.<sup>69</sup>

O conjunto de medidas de simplificação percebido (figura 10) pode ser considerado em sintonia com aspectos relacionados à facilitação comercial, como a efetiva simplificação (identificada por 43% dos respondentes), a redução de tempo (33%) e de custo (12%), conforme demonstra a figura 11.

68 Idem.

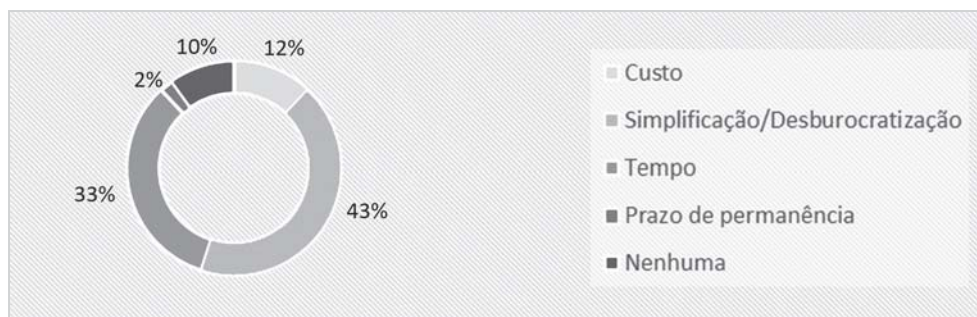
69 Idem.

Figura 10: Percepção de medidas de simplificação na sistemática da nova IN



Fonte: elaboração do autor.<sup>70</sup>

Figura 11: Percepção de diferenças nos processos a partir da nova IN



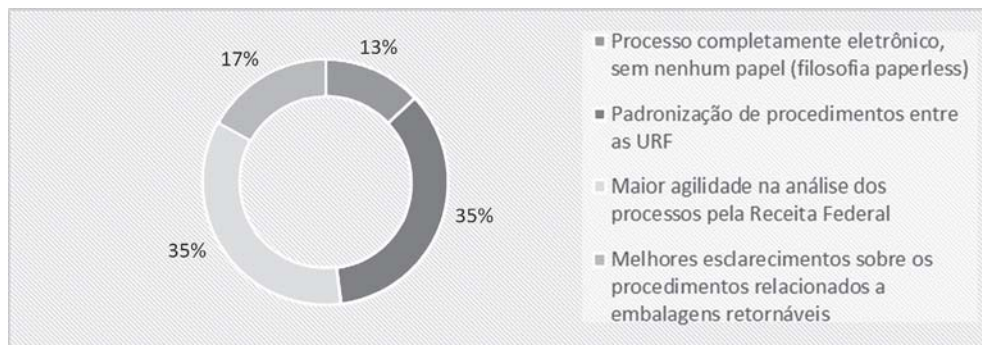
Fonte: elaboração do autor.<sup>71</sup>

De forma propositiva, considerando as melhorias que ainda podem ser implementadas e não foram contempladas com a IN-RFB nº 1.361/2013, destacam-se a utilização de procedimentos 100% sem papel e a padronização de procedimentos entre unidades da RFB (figura 12).

70 Idem.

71 Idem.

Figura 12: Percepção de melhorias que ainda podem ser implementadas



Fonte: elaboração do autor.<sup>72</sup>

A questão da adoção de procedimentos diferenciados nas unidades da RFB tende a ser minimizada com a padronização de procedimentos em processo digital, bem como com a criação e o aperfeiçoamento de manuais internos à RFB.

Outra melhoria pontual apontada pelos respondentes da pesquisa se refere ao art. 99 da IN-RFB nº 1.361/2013, que trata dos bens automaticamente submetidos ao regime, dispensados de formalidades aduaneiras, como as unidades de carga estrangeiras, seus equipamentos e acessórios, bem como bens destinados ao transporte, acondicionamento, segurança, preservação, manuseio ou outros bens utilizados no transporte internacional, desde que reutilizáveis. Trata-se, por suposto, de uma medida de simplificação e desburocratização.

Em síntese, melhorias foram percebidas com a IN-RFB nº 1.361/2013, em termos de agilidade, redução de custos, simplificação e desburocratização, além de flexibilização em termos de prazo de concessão e limites de dispensa de garantias no regime aduaneiro especial de admissão temporária. Esse processo foi resultado da construção de um relacionamento de parceria entre setor público e setor privado, privilegiando boas práticas, normas internacionais, diálogo e empatia entre as partes. A IN representa, no contexto aqui em pauta, o primeiro resultado da parceria entre setor público e setor privado, em termos de processos aduaneiros redesenhados, com benefícios para as partes envolvidas.

Por fim, a IN pode também provocar um efeito catalisador em termos de benfeitorias em áreas associadas, como a manualização de procedimentos internos à RFB, a cooperação entre outros órgãos públicos e a expansão da metodologia de mapeamento para modernização de outros atos normativos.

<sup>72</sup> Idem.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao se analisar a evolução histórica da admissão temporária no Brasil, verifica-se que está sendo paulatinamente trilhado o caminho da simplificação, da redução de documentos, da sistematização/compilação normativa e da democratização do acesso aos procedimentos, com informatização dos controles.

Tendo por referenciais os tratados internacionais e regionais sobre o regime de admissão temporária analisados na seção 2, nota-se que as recentes mudanças efetuadas pela IN-RFB nº 1.361/2013 sinalizam um alinhamento com as melhores práticas internacionais, acolhendo preceitos que estão tanto na CQR quanto nas codificações europeias e mercosulinas, e expressamente tratando da Convenção de Istambul.

Percebe-se ainda que se, por um lado, a norma foi construída com a experiência procedimental do setor privado (como se atesta pela participação da Aliança Procomex), tornando-a fortemente operacional e simplificadora,<sup>73</sup> por outro teve baixa qualidade de redação e de sistematização jurídica.<sup>74</sup>

O principal desafio visualizado, assim, resume-se a dar continuidade ao avanço no alinhamento com as diretrizes internacionais simplificadoras, que refletem não só as melhores práticas, mas a própria evolução histórica da admissão temporária no Brasil. A participação do setor privado no processo é, além de recomendável, necessária, para que as novas rotinas sejam efetivamente incorporadas (e não simplesmente impostas) aos operadores, o que contribui para o cumprimento espontâneo e, conseqüentemente, reduz o trabalho da fiscalização.

Sobre a série de inadequações jurídicas redacionais, convém destacar que ela vem sendo corrigida em novas normas (a IN, de maio de 2013, já foi alterada por três ocasiões, e parece caminhar para uma quarta e substancial compilação<sup>75</sup>), adequando-se o texto da norma infralegal às classificações e aos termos constantes nas normas de hierarquia superior, como o Regulamento Aduaneiro.

Assim, o resultado final e sua percepção são positivos, com redução de tempos, de custos e simplificação de procedimentos, como atesta a pesquisa efetuada, ainda que em bases modestas, mas suficientes para sinalizar tendências que poderiam

---

<sup>73</sup> Como se informa na seção 5.

<sup>74</sup> Como destacado na seção 4.

<sup>75</sup> A IN-RFB nº 1.361, de 21/5/2013, já foi substancialmente alterada pela IN-RFB nº 1.404, de 23/10/2013 (uma verdadeira revisão, que abarcou praticamente metade dos artigos da IN original), tendo sido ainda alterada pontualmente pelas IN-RFB nº 1.466, de 21/5/2014 e nº 1.488, de 13/8/2014. Tendo em conta que ainda permanecem diversas incompatibilidades sistemáticas e terminológicas no texto da norma, e que sua correção implica significativa reestruturação do texto normativo, aponta-se para uma nova revisão geral, que deve caminhar para a correção das inadequações jurídicas, sem prejuízo das melhorias alcançadas procedimentalmente.

ser comprovadas por trabalhos mais aprofundados de investigação, inclusive com a percepção interna da RFB.<sup>76</sup>

A iniciativa de consolidação normativa aliada à simplificação procedimental é sempre representativa de uma visão moderna da Aduana, alinhada tanto às melhores práticas internacionais, quanto aos objetivos internos da Aduana (e da RFB) e aos anseios do empresariado brasileiro.

---

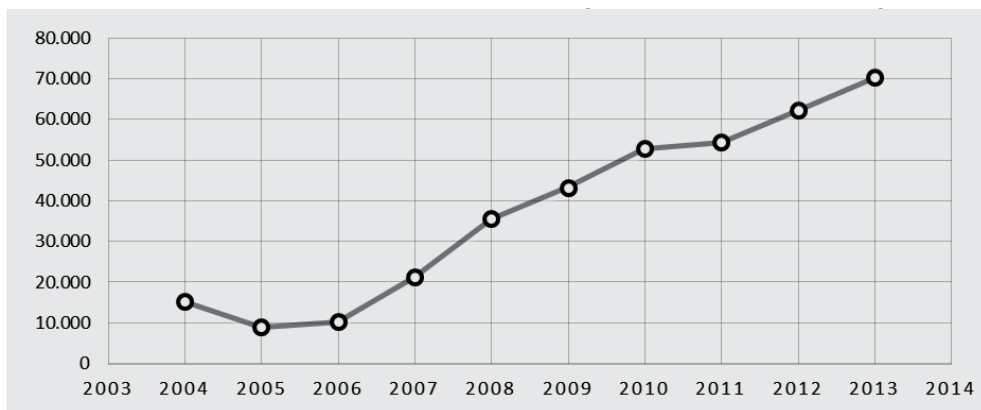
<sup>76</sup> Para graus mais aprofundados de melhoria da norma, a RFB poderia, por exemplo, fazer levantamento dos temas relativos à admissão temporária que mais são objeto de litígio (administrativo e judicial), buscando dirimir preventivamente o contencioso.



## APÊNDICE – Estatísticas relativas à admissão temporária

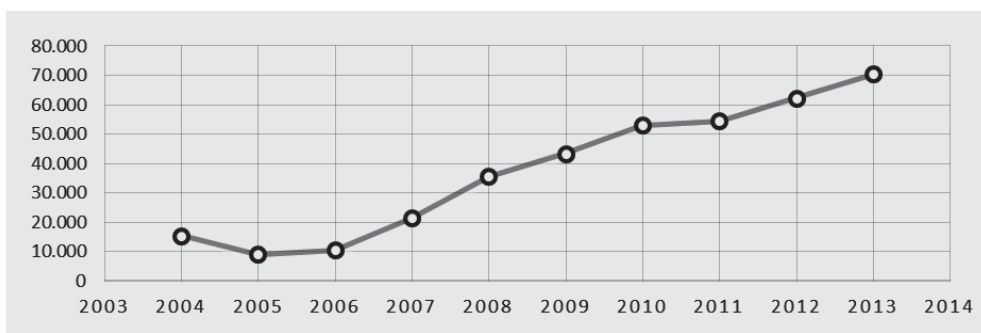
Pormenorizando o gráfico 1 apresentado no artigo, as estatísticas individualizadas referentes à admissão temporária com suspensão total e relativas à admissão temporária para utilização econômica (neste último caso, desmembradas ainda por segmento) de janeiro de 2004 a janeiro de 2014 são.

**Gráfico 4: Admissão temporária – declarações registradas (suspensão total)**  
Em milhões de R\$



Fonte: RFB.<sup>77</sup>

**Gráfico 5: Admissão temporária – declarações registradas (utilização econômica)**  
Em milhões de R\$



Fonte: RFB.<sup>78</sup>

<sup>77</sup> Dados obtidos em resposta à consulta efetuada com base na Lei de Acesso à informação (Lei nº 12.527/2011), registrada nos Processos Administrativos nº 16853.0001007/2014-51; nº 1008/2014-04 e nº 1009/2014-41.

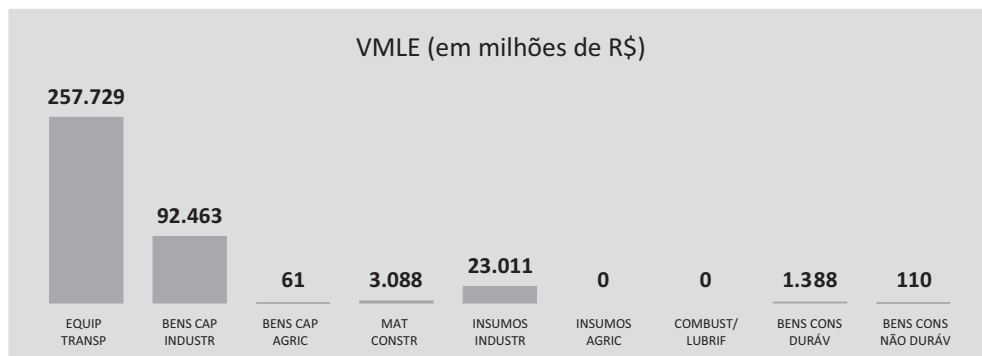
<sup>78</sup> Idem.

**Gráfico 6: Admissão temporária – utilização econômica/por segmento  
(Declarações registradas)**



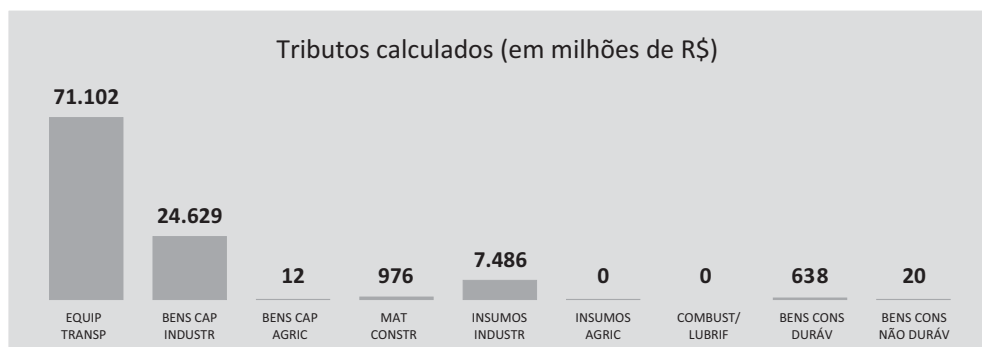
Fonte: RFB.<sup>79</sup>

**Gráfico 7: Admissão temporária – utilização econômica/por segmento  
(Valor da mercadoria no local de embarque)**



Fonte: RFB.<sup>80</sup>

**Gráfico 8: Admissão temporária – utilização econômica/por segmento  
(Declarações registradas)**



Fonte: RFB.<sup>81</sup>

79 Idem.

80 Idem.

81 Idem.

## REFERÊNCIAS

- ALEIXO, Nuno; ROCHA, Pedro; DEUS, Ricardo de. *Código Aduaneiro Comunitário anotado e comentado*. Lisboa: Rei dos Livros, 2007.
- BASALDUA, Ricardo Xavier. *Tributos al Comercio Exterior*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2011.
- BERNARDES, Haroldo Gueiros. *Admissão temporária*. São Paulo: Aduaneiras, 1999.
- BERR, Claude J.; TRÉMEAU, Henri. *Le Droit Douanier: communautaire et national*. 7. ed. Paris: Economica, 2006.
- CARLUCI, José Lence. *Uma introdução ao Direito Aduaneiro*. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001.
- CARLUCI, José Lence; e BARROS, José Floriano de. *Regimes aduaneiros especiais*. São Paulo: Companhia Editorial Paulista, 1976.
- FOLLONI, André Parmo. *Tributação sobre o comércio exterior*. São Paulo: Dialética, 2005.
- GODOY, José Eduardo Pimentel de. *Evolução do sistema aduaneiro*. [S.l.]. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/aduana/evolucao>> . Acesso em: 30 ago. 2014.
- LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. *Regimes aduaneiros especiais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983.
- MEIN, J. E. The Real Cost of Red Tape: a business perspective. *UNCTAD Regional Conference on ICT Strategies for Competitiveness and Development: Promoting E-business, Trade Facilitation and Logistics in Latin America and the Caribbean*. São Paulo, nov., 2003.
- MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes aduaneiros especiais*. São Paulo: IOB, 2002.
- \_\_\_\_\_. Regimes aduaneiros especiais e integração regional: análise dos regimes brasileiros em face das regras do Mercosul. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Comércio Internacional e Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 348-378.
- \_\_\_\_\_. Reflexões sobre o Código Aduaneiro do Mercosul. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, Brasília, v. 6, n. 2, jul./dez. 2011.
- MEIRA, Liziane Angelotti; TREVISAN, Rosaldo. Convenção de Istambul sobre admissão temporária: sua aplicação no Brasil. *Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília*, Brasília, v. 6, n. 1, p. 22-46, jan./jun. 2012.

ORGANISATION MONDIALE DES DOUANES. *Glossaire des termes douaniers internationaux*. Disponível em: <<http://wcoomdpublications.org>>. Acesso em: 30 ago. 2014.

PONCE, Andrés Rohde. *Derecho Aduanero Mexicano: fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera*. Cidade do México: ISEF, 2008. v. 2.

TREVISAN, Rosaldo. Os regimes aduaneiros brasileiros e a Convenção de Kyoto Revisada. In: MENEZES, Wagner (Coord.). *Estudos de Direito Internacional*. Curitiba: Juruá, v. 11, p. 362-377, 2007.

\_\_\_\_\_. Direito Aduaneiro e Direito Tributário – distinções básicas. In: TREVISAN, Rosaldo (Org.). *Temas atuais de Direito Aduaneiro*. São Paulo: Lex Editora, 2008a.

\_\_\_\_\_. *A atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2008b.

SOSA, Roosevelt Baldomir. *A Aduana e o Comércio Exterior*. São Paulo: Aduaneiras, 1996.

STEFANIC, N.; TOSANOVIC, N.; HEGEDIC, M. Kaizen Workshop as an Important Element of Continuous Improvement Process. *International Journal of Industrial Engineering and Management (IJIEM)*, v. 3, n. 2, p. 93-98, 2012.

VÉLIZ, Hernán Narbona. *Aduanas: fundamentos, câmbios y tendencias*. Valparaíso: Centro de Negocios Internacionales, 2001.

WCO. *Glossary of international customs terms*. Disponível em: <<http://wcoomdpublications.org>>. Acesso em: 30 ago. 2014.

\_\_\_\_\_. PSCG. *Private Sector Consultative Group Institutional Home Page*. Brussels, Belgium, 2012.

\_\_\_\_\_. *PSCG Annex to WCO Orientation Package for Decision Makers*. Private Sector Consultative Group. Brussels, Belgium, 2013.

# A Lei de Newcomb-Benford como critério de seleção amostral no processo de auditoria fiscal

**Alexandra da Silva Vieira**

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), fiscal de Tributos Estaduais da Secretaria de Estado da Fazenda de Alagoas (Sefaz-AL), professora da Universidade de Alagoas (Uenal) e do Centro Universitário Tiradentes (Unit).

---

## Resumo

O processo de seleção amostral é um dos mais importantes, pois norteará todo o processo de fiscalização ao direcionar o agente fiscal na auditoria dos contribuintes que apresentem maior probabilidade de desvio de recursos ao Estado. Dessa forma, este estudo objetiva verificar a utilização da Lei de Newcomb-Benford no processo de monitoramento e seleção amostral de contribuintes para inclusão em auditoria fiscal. Para isso, faz-se necessário analisar o processo existente de seleção de indícios/amostra e verificar a aplicabilidade da Lei de Newcomb-Benford em relação à auditoria fiscal realizada pela confrontação dos resultados obtidos com os identificados pelo fisco após auditoria in loco. Quanto à metodologia, é uma pesquisa aplicada, pois tem como objetivo comprovar ou rejeitar hipóteses a partir de modelo teórico. Quanto aos objetivos, é uma pesquisa exploratória por meio de estudo de caso abordado de forma quantitativa. Para as análises, utilizou-se o modelo contábilométrico por meio da aplicação da Lei de Newcomb-Benford ao primeiro dígito significativo, para identificar indícios de desvios de informação no processo de seleção amostral, no monitoramento de contribuintes, para inclusão em ação fiscal, consideraram-se os testes de hipóteses Z e  $X^2$ . A partir das análises efetuadas, conclui-se que a Lei de Newcomb-Benford é aplicável ao processo de seleção amostral, porém faz-se necessária sua inclusão em uma sistematização para facilitar seu manuseio e aumentar a agilidade na identificação das informações.

## Palavras-chave

Seleção amostral. Auditoria. Lei de Newcom-Benford.

## Abstract

The sample selection process is one of the most important, because it will guide the entire inspection process to direct the Fiscal Agent in auditing taxpayers who seem most likely to divert resources from the state. Thus, this study aims to verify the use of the Newcomb-Benford Law in the monitoring process and sample selection of taxpayers for

inclusion in tax audit. For this, it is necessary to analyze the existing process of evidence/sample selection and verify the applicability of the Newcomb-Benford Law regarding the tax audit carried out by comparing the results with those identified by the tax authorities after auditing on the spot. The methodology is applied research: it has aimed to prove or reject hypotheses from theoretical model. As for the objectives it is an exploratory research through case study discussed quantitatively. For the analysis, we used the accounting model by applying the Newcomb-Benford's Law to the first significant digit to identify information gaps in evidence in the sample selection process monitoring of taxpayers for inclusion in inspection activities, it was considered hypothesis tests Z and  $X^2$ . From the analysis made, it is concluded that the Newcomb-Benford's law is applicable in the sample selection process, but it is necessary to include them in a systematization for easy handling and increase agility in identifying information.

## Keywords

Sample selection. Audit. Newcom-Benford.

## INTRODUÇÃO

No processo de identificação dos contribuintes que se utilizam de artifícios para sonegar informações e tributos ao erário público, a fiscalização depara-se com o desafio da seleção da amostra que refletirá o maior indício de sonegação. Dessa forma, o processo de seleção amostral é um dos mais importantes, pois norteará todo o processo de fiscalização, direcionando o agente fiscal para auditar os contribuintes que apresentem maior probabilidade de desvio de recursos ao Estado. Assim, proporcionará ferramentas e técnicas de seleção amostral que possibilitem celeridade, maior precisão e imparcialidade na identificação de desvios de valores em desfavor do erário público. A detecção de contribuintes para inclusão em auditorias fiscais acarretará menor dispêndio de recursos

públicos, aumento na qualidade dos indícios detectados, proporcionando menor desgate aos profissionais e maior resultado nas auditorias realizadas.

A seleção amostral, para auditoria fiscal, geralmente, é feita por meio do cruzamento de informações próprias dos contribuintes com informações fornecidas por terceiros que efetuaram transações/operações com esses contribuintes e com a base de dados da Administração Pública. Dessa forma, essas informações são utilizadas no monitoramento de contribuintes para identificação de indícios que sejam significativos ao subsídio do trabalho do auditor fiscal.

No processo de auditoria, a definição da amostra pode ser feita ao considerar a análise estatística ou não, ficando a critério do setor de monitoramento ou do fiscal utilizar o critério que avaliar mais adequado. Assim, considerando a utilização de métodos estatísticos para seleção amostral, a contabilometria apresenta técnicas que podem ser utilizadas, entre as quais está a Lei de Newcomb-Benford, descoberta por Simon Newcomb, em 1881, e referendada por Frank Benford, em 1938, que tem empregado a estatística para identificação de erro e fraude em diversas áreas. Fisher (2014), em reportagem da revista *Forbes* americana com o tema *The Simple Mathematical Law That Financial Fraudsters Can't Beat*, afirma que a Lei de Newcomb-Benford é uma lei matemática a qual os fraudadores não podem enganar. Segundo a reportagem, essa lei tem sido usada em grande número de situações, incluindo a fraude eleitoral e o esforço da Grécia em ocultar a dívida existente no país. Fisher ressalta ainda que as empresas, cujas demonstrações contábeis estejam significativamente em desacordo com a lei, estão mais propensas a serem detectadas por irregularidades contábeis pela *Securities and Exchange Commission* (SEC). Dessa forma, este estudo objetiva aplicar um modelo contabilométrico de análise da NB-Lei no processo de monitoramento e seleção amostral de contribuintes para análise fiscal. Para isso, faz-se necessário analisar o processo existente de seleção de indícios/amostra e verificar a aplicabilidade da Lei de Newcomb-Benford em relação à auditoria fiscal realizada, confrontando os resultados obtidos com os identificados pelo fisco após auditoria *in loco*.

Daí depreende-se o problema desta pesquisa: *o modelo contabilométrico de análise da Lei de Newcomb-Benford é aplicável ao processo de monitoramento e seleção amostral de contribuintes para análise fiscal?*

Para desenvolvimento da pesquisa, este texto está subdividido em cinco seções. A primeira é composta pelo referencial teórico, abordando auditoria fiscal, seleção amostral, contabilometria e Lei de Newcomb-Benford. Em seguida, foi abordada a metodologia utilizada para desenvolvimento da pesquisa, a análise dos dados obtidos e, por último, as considerações.

## 1 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico desta pesquisa abordará a relação existente entre a auditoria fiscal e o processo de seleção amostral, logo após, será caracterizada a contabilometria, demonstrando seu conceito e utilização na auditoria. Em seguida, será abordada

a Lei de Newcomb-Benford por meio de breve histórico, caracterização e revisão da literatura.

## **1.1 AUDITORIA FISCAL E SELEÇÃO AMOSTRAL**

Neste tópico, será abordado o conceito de auditoria fiscal na visão de diversos autores e a caracterização da seleção amostral no processo de auditoria fiscal.

### **1.1.1 AUDITORIA FISCAL**

Segundo explicita Araújo (2004, p. 13), “auditoria é, simplesmente, a comparação imparcial entre o fato concreto e desejado, com o intuito de expressar uma opinião, ou de emitir comentários, materializados em relatórios de auditoria”. Crepaldi (2011, p. 3) define auditoria “como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade”. Para Melo e Santos (2012), é um exame cauteloso e sistemático, realizado na empresa, para identificar se estão de acordo com o planejamento, os procedimentos e as rotinas instituídas em relação aos demonstrativos contábeis da mesma. Para o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução nº 1.203/2009, a auditoria das demonstrações contábeis tem por objetivo a obtenção de provável segurança de que as demonstrações “estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro, possibilitando assim que o auditor expresse sua opinião sobre se as Demonstrações Contábeis”. Logo, o processo de auditoria contábil torna-se instrumento de controle imprescindível na verificação da conformidade dos documentos com os registros contábeis da empresa em relação às normas contábeis e às leis existentes no país.

Na esfera fiscal, os preceitos da auditoria contábil são adaptados para a auditoria fiscal, nesse caso, com o intuito da verificação de fraudes ou erros pelos contribuintes que geram a sonegação fiscal. Para Lima (2012), as técnicas utilizadas na auditoria contábil e fiscal auxiliam a desvendar irregularidades intencionais ou por desatenção e podem identificar fraudes e infrações ocultadas tanto na escrita fiscal quanto na escrituração contábil. Dessa forma, faz-se necessário diferenciar fraude e erro. Nesse sentido, Silva (2009, p. 84) é objetivo ao afirmar que: “a fraude é um crime doloso, pois se refere a ato intencional do agente que objetiva promover alterações e reproduzir uma realidade diferente, podendo beneficiar a si ou a terceiros interessados”. Crepaldi (2011) define fraude como ato intencional para omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis e erro como ato sem intenção que pode ser ocasionado pela omissão, pela desatenção e, ainda, por má interpretação de fatos no momento da elaboração ou do registro das informações. Em relação ao erro, Silva (2009) considera que o tratamento deve ser diferente do tratamento da fraude, já que não há intenção de dolo, no qual, é possível verificar que o erro, na maioria das vezes, ocorre por falta de treinamento e, em menor quantidade, por falta de qualificação do responsável pelo controle das atividades. Para Wanderley (2011), a diferença entre fraude e erro decorre

de que a primeira refere-se à omissão, à manipulação de operações, à adulteração de documentos, aos registros e relatórios contábeis, enquanto o erro é resultado de desatenção ou desconhecimento de práticas contábeis. Assim, em uma auditoria, é importante segregar erro e fraude para obtenção de resultados mais precisos e qualitativamente mais relevantes. A auditoria fiscal é um conjunto de procedimentos no qual se busca identificar erros e fraudes por parte dos contribuintes, de forma a recuperar os tributos que não foram efetivamente recolhidos aos cofres públicos. Para isso, faz-se necessário selecionar a amostra mais representativa que apresente indícios significativos para análise do auditor.

### 1.1.2 SELEÇÃO AMOSTRAL

No processo de auditoria, considerando o volume de operações, é inviável analisar e verificar todas as informações apresentadas pela empresa. Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 491), amostragem em auditoria “é a aplicação de procedimentos de auditoria a menos de 100% de uma população para avaliação de algumas características da população em questão”. Nesse sentido, Cunha, Beuren e Hein (2006) relatam que a amostragem se faz necessária para gerar provas e evidências que deem suporte e fundamentem o parecer do auditor. Para os autores, a amostragem trata de “verificar e testar as transações ocorridas na empresa, analisar e testar os documentos, livros, sistemas de controle interno, demonstrações contábeis” (CUNHA; BEUREN; HEIN, 2006, p. 86).

A utilização da amostragem no Brasil, para fins contábeis, era regulamentada pela Norma Brasileira de Contabilidade (NBCT) 11.11, de 2005, que foi revogada. Atualmente, a amostragem em auditoria, no Brasil, está regulamentada pelo CFC Resolução nº 1.222/2009, que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria (NBC TA) nº 530, que aborda a aplicabilidade da amostragem estatística e não estatística referente à definição e seleção de amostra no campo da auditoria. De acordo com tais normas, a amostragem em auditoria é:

A aplicação de procedimentos de auditoria em menos de 100% dos itens de população relevante para fins de auditoria, de maneira que todas as unidades de amostragem tenham a mesma chance de serem selecionadas para proporcionar uma base razoável que possibilite o auditor concluir sobre toda a população.

No âmbito internacional, a amostragem em auditoria estava regulamentada no *Statement on Auditing Standards* (SAS) nº 39, do *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA). Esse normativo foi alterado pelo SAS nº 111. O conceito de amostragem, nesse normativo, é praticamente o mesmo da NBC TA nº 530, já que a NBC TA foi elaborada considerando a harmonização das normas contábeis aos padrões internacionais, no qual a amostragem de auditoria utiliza procedimentos aplicados a menos de 100% dos itens analisados para um saldo de conta ou classe de transações, objetivando avaliá-los, fornecendo orientações à execução e à avaliação das amostras selecionadas pelo auditor.



Com relação à forma de utilização da amostragem, a NBC TA nº 530 prevê que a utilização da amostragem pode ser estatística ou não estatística. Uma das características da amostragem estatística é a seleção aleatória dos itens que compõem a amostra e a utilização da teoria das probabilidades com finalidade de avaliar os resultados obtidos pelas mesmas, sem desconsiderar os riscos envolvidos. Caso a seleção não atenda a esses requisitos, ela é considerada não estatística. Assim, Cunha e Beuren (2006) expõem que a abordagem sobre amostragem na literatura contábil tende a ser conceitual e sem aprofundamento, sendo tratada sinteticamente sobre o tamanho da amostra, o risco e os tipos de erro.

## **1.2 CONTABILOMETRIA**

A auditoria contábil utiliza métodos estatísticos e não estatísticos para seleção amostral de informações contábeis. Entre os aspectos estatísticos, a empregabilidade de métodos quantitativos na contabilidade é denominado de contabilometria.

A contabilometria passou a ser divulgada no Brasil por Sérgio Iudícibus em 1982. Este autor (1982, p. 45) define contabilometria como “a análise quantitativa de fenômenos contábeis reais baseadas no desenvolvimento concomitante da teoria e da observação, relacionados através de métodos apropriados de inferência”. Para Silva, Chacon e Santos (2005, p. 40), a contabilometria “pode ser considerada uma metodologia científica fundamentada nos Métodos Quantitativos (Matemática, Estatística e Informática) para uso na Contabilidade, com o objetivo de criar cenários contábeis que poderão auxiliar o Gestor a tomar decisões”. Conforme Matsumoto, Pereira e Nascimento (2006, p. 1),

é uma nova área do conhecimento contábil, que busca a aplicação de métodos quantitativos na solução de problemas contábeis na tentativa de auxiliar o processo de gestão das empresas, permitindo ao profissional contábil oferecer informações relevantes e oportunas para seus usuários.

Para Costa et al. (2012), a contabilometria emprega “métodos e técnicas quantitativas das ciências puras e também dos aspectos qualitativos aplicados na Ciência Contábil”. Assim, contabilometria é a utilização de métodos quantitativos aplicados à contabilidade para auxiliar na tomada de decisões e solução de problemas.

## **1.3 LEI DE NEWCOMB-BENFORD - NB-LEI**

A Lei de Newcomb-Benford foi descoberta, inicialmente, pelo astrônomo e matemático Simon Newcomb (1881), que publicou o artigo intitulado *Note on the frequency of use of the different digits in natura numbers*. Ele identificou que as páginas iniciais das tábuas de logaritmos nas bibliotecas eram mais manuseadas do que as páginas finais, chegando à conclusão que a procura por logaritmos que começavam com o dígito 01 (um) tinha maior incidência do que os demais dígitos. A partir daí, esse autor elaborou uma equação matemática e demonstrou que a ocorrência de

situações iniciadas por algarismos menores (1, 2, 3,...) são mais frequentes do que a ocorrência de situações iniciadas com dígitos maiores (9, 8, 7,...), sendo estes expressos com a nomenclatura de primeiro dígito significativo (PDS). Essa probabilidade pode ser expressa matematicamente, por uma equação, conforme, demonstra Santos et al. (2009, p. 87).

$$P(\text{primeiro dígito significativo} = d) = \text{Log}_{10}(1 + 1/d)$$

$d = \text{PDS}$  pertencente ao conjunto dos números inteiros entre 1 e 9.

$P(d)$  = probabilidade de ocorrência do dígito  $d$  em um número qualquer.

Por meio dessa fórmula desenvolvida por Newcomb, elaborou-se a probabilidade de ocorrência do primeiro dígito (*vide* tabela 1).

**Tabela 1: Probabilidade de ocorrência do primeiro dígito (PDS) - NB-Lei**

n	PDS	Fórmula	Resultado
1	1	$\text{Log}_{10}(1 + 1/1)$	0,301
2	2	$\text{Log}_{10}(1 + 1/2)$	0,176
...	...	...	...
9	9	$\text{Log}_{10}(1 + 1/9)$	0,046

Fonte: elaboração da autora. Adaptado de Santos et al. (2009).

Após uma análise do estudo de Newcomb (1881), Benford (1938) publicou a pesquisa *The law of anomalous numbers* na qual examinou um conjunto de dados com mais de 20 mil observações obtidas em diferentes fontes, como áreas de rios e números de casas em determinada rua, obtendo resultado semelhante ao alcançado por Newcomb, demonstrando que os números com o PDS iniciados pelos menores dígitos encontravam-se espalhados pela natureza. De tal forma, o estudo obteve alta repercussão no meio científico, sendo este estudo maior que o trabalho publicado por Newcomb e passando a ser divulgado por outros pesquisadores (SANTOS, DINIZ; CORRAR, 2009; COSTA, 2012). Assim, surgiu a denominada Lei de Newcomb-Benford. Desse modo, conforme esta lei, a probabilidade de ocorrência do primeiro dígito significativo, desprezando o 0, para os números de 1 a 9, ocorre conforme a demonstrado na tabela 2.

**Tabela 2: Probabilidade de ocorrência do primeiro dígito - NB-Lei**

Probabilidade de ocorrência (P)- primeiro dígito significativo (PDS)										
PDS(d)	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Total
P (d)	30,1%	17,6%	12,5%	9,7%	7,9%	6,7%	5,8%	5,1%	4,6%	100,0%

Fonte: Santos et al. (2009).

A NB-Lei é conhecida como uma anomalia das probabilidades, pois estatisticamente apresenta-se que a possibilidade de aparecimento de um dígito em um conjunto de números, como, por exemplo, 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, é a mesma, mas a Lei de Newcomb-Benford apresenta um cálculo de probabilidade, com valor específico, para cada dígito (COSTA, 2012). Assim, a probabilidade de ocorrer o PDS 1 é maior que a probabilidade de ocorrer o número PDS 2, que é maior, por sua vez, do que a probabilidade de ocorrer o PDS 3, e assim sucessivamente.

Apesar da comprovação científica, essa é uma lei que ainda é pouco utilizada. Verificou-se, no estudo de Costa (2012), que as publicações realizadas com base na Lei de Newcomb-Benford, no período de 1988 a 2011, somaram 145 publicações, com enfoque na área contábil. Assim, depreende-se uma média de 10 publicações com moda bimodal igual a 2 e 3.

**Tabela 3: Pesquisa e publicações da NB-Lei**

País	Quantidade	Contribuição (%)
Estados Unidos	66	45,52
Alemanha	13	8,97
Brasil	12	8,28
Canadá	9	6,21
Suíça	4	2,76
Bélgica	3	2,07
França	3	2,07
Austrália	3	2,07
África do Sul	3	2,07
Reino Unido	2	1,38
Croácia	2	1,38
Inglaterra	2	1,38
China	2	1,38
Outros < 2	9	6,21
Não localizados	12	8,28

Fonte: Costa (2012).

Em relação ao Brasil, ao considerar a tabela 3, percebe-se que a Lei de Newcomb-Benford não é tão explorada em comparação às publicações realizadas nos Estados Unidos. Porém, em análise com outros países, verifica-se que o Brasil é um dos países que está descobrindo NB-Lei, pois está em terceiro lugar, utilizando pesquisas com essa lei.

Ao considerar os estudos realizados utilizando a NB-Lei no campo da auditoria internacional, pode-se citar os trabalhos de Nigrini (1996; 2000), Nigrini e Wells (2012), Huxley (2001), Ashcroft, Bae e Norvell (2002), Kumar e Bhattacharya (2003). Na mesma linha de trabalho aplicado ao Brasil, têm-se as pesquisas de Santos, Tenório e Silva (2003), Santos, Diniz e Corrar (2005), Ribeiro et al. (2005), Santos et al. (2009), Lagioia (2011), Costa (2012), Costa et al. (2012) e Costa, Santos e Travassos (2013).

O padrão da Lei de Newcomb-Benford está sendo aplicado como procedimento de auditoria para análise de conformidade e detecção de desvios de dados financeiros, considerando a ocorrência do primeiro dígito significativo (COSTA; SANTOS; TRAVASSOS, 2013). Em algumas atividades de auditoria, para que o profissional possa emitir seu parecer, ou até mesmo tomar decisões, é necessário que haja não somente uma análise qualitativa, mas também o procedimento de levantamento de amostragem de dados, de forma a deixar a auditoria com maior precisão, pois, a partir do levantamento desses fenômenos, é possível fazer uma análise para detecção de desvios (LAGIOIA, 2011).

A partir do trabalho de Santos, Tenório e Silva (2003), a NB-Lei passou a ser utilizada no Brasil, aplicando o método utilizado nos Estados Unidos por Nigrini, com o objetivo de detecção de evasão fiscal e indícios de fraudes. Observa-se, em estudos desse modelo contábilométrico, o qual se vale dos testes estatísticos Z-teste e  $X^2$  (quadrado), que o auditor pode desfrutar de vantagens, como redução de viés em relação às contas auditadas com maior grau de cientificidade e maior consistência na emissão do parecer, ajudando a combater a fraude fiscal, os erros contábeis e de digitação.

Assim sendo, percebe-se a importância dessa lei e sua aplicabilidade, em relação à auditoria contábil e fiscal, no intuito de selecionar a amostra com maior probabilidade de erro ou de fraude para o universo analisado. A NB-Lei é uma aliada para realização de auditoria, podendo contribuir significativamente no trabalho do profissional da área pela fácil aplicabilidade e eficácia de seus resultados.

## **2 METODOLOGIA**

Quanto à metodologia, é uma pesquisa aplicada, pois tem como objetivo comprovar ou rejeitar hipóteses a partir de modelo teórico; quanto aos objetivos, é uma pesquisa exploratória quantitativa. Segundo Beuren (2006), a pesquisa exploratória busca aprofundar conceitos que não foram contemplados adequadamente anteriormente, contribuindo para esclarecer questões abordadas superficialmente. Para Severino (2007, p. 123), “a pesquisa exploratória busca apenas levantar informações sobre um determinado objeto, delimitando assim um campo de trabalho, mapeando as condições de manifestação desse objeto”. Esta pesquisa é também quantitativa, pois coletam-se informações e as quantificam, utilizando recursos e técnicas estatísticas, mais análises simples, como porcentagem, média e desvio-padrão, e

análises mais complexas, como coeficiente de correlação, a análise de regressão, etc. (GONÇALVES, 2005).

Para as análises, utilizou-se o modelo contabilométrico por meio da aplicação da Lei de Newcomb-Benford ao primeiro dígito significativo, para identificar indícios de desvios de informação no processo de seleção amostral, no monitoramento de contribuintes, para inclusão em ação fiscal, considerando os testes de hipóteses Z e  $X^2$  para analisar o grau de significância dos desvios detectados.

## **2.1 CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA**

A análise foi realizada em duas bases:

### **Base I – Contribuintes do Simples Nacional**

#### *A) Receita bruta – DASN*

Foi verificado o valor da receita bruta informado na Declaração Anual do Simples Nacional (DASN) referente ao ano 2011. O universo é composto por 49.403 contribuintes do estado de Alagoas, dos quais foram analisadas 17.464 declarações. Essa seleção foi feita excluindo os contribuintes que não apresentaram DASN para o período.

#### *B) Aquisições de contribuintes do Simples Nacional por meio da NF-e*

Foram verificados os valores do montante anual das operações de compra, por meio da Nota Fiscal eletrônica (NF-e), de 26.782 contribuintes optantes do Simples Nacional, no ano 2011.

### **Base II – Contribuintes da operação cartão de crédito**

Foi utilizada amostra de 1.078 contribuintes, utilizados no processo de monitoramento de empresas, para inclusão em ação fiscal específica, por meio do cruzamento de informações prestadas por terceiros em análise com as informações do banco de dados da Secretaria da Fazenda de um estado da Federação. Essas empresas foram incluídas em auditoria fiscal e tiveram o ciclo fiscal fechado. O período analisado corresponde aos anos 2007 a 2009 e, por motivo de sigilo fiscal, os contribuintes não serão identificados.

## **2.2 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA**

Esta pesquisa limita-se à amostra escolhida para análise. A escolha da amostra ocorreu de forma aleatória, considerando a ação fiscal com ciclo de auditoria completo, ou seja, fase de monitoramento, planejamento e auditoria fiscal.

## 2.3 METODOLOGIA DE ANÁLISE

A análise foi efetuada ao confrontar-se a observação feita na amostra consoante o número de repetições do PDS e os percentuais obtidos pela Lei de Newcomb-Benford para a amostra. Em seguida, foram aplicados o Z-teste e o  $X^2$  (quiquadrado). Para análise dos resultados desta pesquisa, utilizou-se o nível de significância de 5%, no qual o grau de erro poderá ocorrer ou não na aplicação da Lei de Newcomb-Benford, tendo em vista as hipóteses de erro do tipo I, que se dá quando a hipótese nula é rejeitada, quando, de fato, a mesma é verdadeira e não poderia ter sido rejeitada ou erro do tipo II, que ocorre quando a hipótese nula não é rejeitada, quando, de fato, ela é falsa e deveria ser rejeitada (LEVINE et al., 2005). Assim, determinou-se o coeficiente de confiança da pesquisa, que está relacionado à probabilidade de que a hipótese nula não seja rejeitada quando, de fato, for verdadeira e não deve ser rejeitada. Este coeficiente é representado por  $(1 - \alpha) 100\%$ , de forma que, nesta pesquisa, utilizou-se o coeficiente de 95%  $(1 - 0,05 * 100)$ .

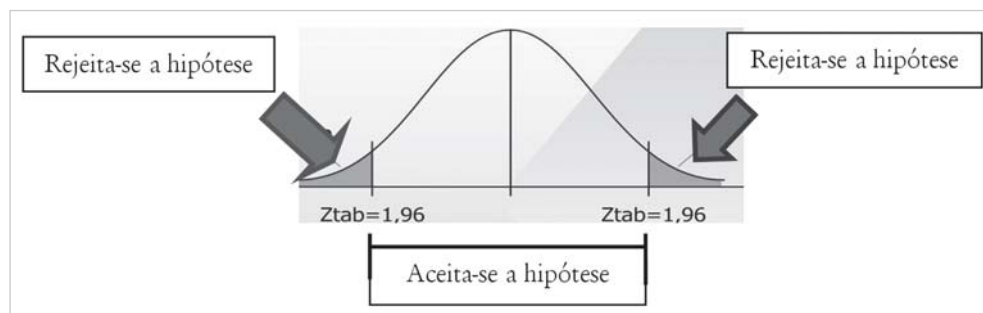
Conforme índice predefinido de acordo com o grau de confiabilidade da pesquisa, utilizando os valores para comparação de desvios da proporção observada ( $p_o$ ) menos a proporção esperada ( $p_e$ ), o valor de  $Z_c$  (Z crítico) foi igual a 1,96 e, para o  $X^2_c$  (quiquadrado crítico), o valor encontrado foi igual a 15,507.

### 2.3.1 TESTE Z DE HIPÓTESES

Conforme pesquisa de Santos et al. (2009), Lagioia (2011) e Costa (2012), para examinar o grau de significância entre as diferenças de  $p_o - p_e$ , é necessário que haja a aplicação do Z-teste, o qual tem por objetivo identificar a ocorrência de desvios significativos em cada um dos dígitos individualmente observados. Com o objetivo de determinar as hipóteses que serão testadas posteriormente, foram estabelecidas as hipóteses denominadas de  $H_0$  e  $H_1$ , de tal forma que:  $H_0: p_o = p_e$  e  $H_1: p_o \neq p_e$ .

Para uma distribuição normal, com nível de significância de  $\alpha = 0,05$ , determinou-se o valor do Z crítico ( $Z_c$ ) bicaudal igual a 1,96, portanto, aceitar-se-á a hipótese  $H_0$  se esta estiver dentro do intervalo  $-1,96 \leq x \leq 1,96$ .

Figura 1: Teste de hipótese Z



Fonte: elaboração da autora.

O valor do  $Z_c$  é a base de comparação, assim, quando o módulo de  $Z$  for superior ao  $Z_c = 1,96$ , é aceita a hipótese de  $H1$ ; quando não, a hipótese aceita é a de  $H0$  (STEVENSON, 2001 apud LAGIOIA, 2011).

O Z-teste é utilizado para verificar se existe a possibilidade de fraude na amostra analisada. Com a utilização do Z-teste, pode-se verificar se o resultado encontrado está na região de aceitação e, dessa forma, verifica-se se há ou não indicativo de fraude na amostra analisada.

### **2.3.2 TESTE $X^2$ (QUIQUADRADO)**

Segundo Lagioia (2011) e Costa (2012), a aplicação da fórmula do quiquadrado tem o objetivo de identificar os desvios em todos os dígitos do conjunto estudado, sendo somados para determinar o valor crítico, diferentemente do Z-teste, que analisa os desvios individualmente (COSTA, 2012). Assim, no teste do  $X^2$ , a análise é feita considerando o conjunto de informações, enquanto, no Z-teste, a análise é feita considerando o desvio individual de cada amostra. Dessa maneira, para análise desta pesquisa em relação ao  $X^2$ , considerou-se:  $H0$ : não há indícios de erros/fraude; e  $H1$ : há indícios de erros/fraude.

## **3 ANÁLISE DOS RESULTADOS**

A análise dos dados foi organizada em duas etapas. Na primeira etapa, é feita análise, considerando as declarações do Simples Nacional e, na segunda, as informações referentes aos processos administrativos sobre cartão de crédito.

### **Base I – Simples Nacional**

#### *A) Receita bruta – DASN*

A primeira análise realizada foi no resultado das declarações informadas pelo contribuinte do Simples Nacional – DASN, referente ao ano 2011. Foram analisadas 17.464 declarações, as quais foram agrupadas pelo valor da receita bruta informada, considerando o primeiro algarismo do valor declarado pelos contribuintes. Após a tabulação, identificou-se o quantitativo de empresas que declararam valores iniciados por 1, 2, 3, e assim sucessivamente (*vide* tabela 4).

Logo após a estruturação dos dados, foi feita a comparação do número de observações em relação à quantidade esperada pela Lei de Newcomb-Benford.

Tabela 4: Receita bruta DASN – contribuinte

1º Dígito valor DASN	Quantidade observada	Proporção observada (Po)	Lei de Newcomb- -Benford (Pe)	Contagem esperada	Desvio (po-pe)	Diferença	Z	X <sup>2</sup>
1	5.302	0,304	0,301	5.257	0,003	45	0,740	0,391
2	3.014	0,173	0,176	3.074	-0,003	-60	-1,195	1,158
3	2.159	0,124	0,125	2.183	-0,001	-24	-0,561	0,264
4	1.642	0,094	0,097	1.694	-0,003	-52	-1,343	1,597
5	1.372	0,079	0,079	1.380	0,000	-8	-0,229	0,042
6	1.211	0,069	0,067	1.170	0,002	41	1,223	1,430
7	1.041	0,060	0,058	1.013	0,002	28	0,893	0,779
8	936	0,054	0,051	891	0,003	45	1,542	2,308
9	787	0,045	0,046	803	-0,001	-16	-0,608	0,333
<b>Total</b>	<b>17.464</b>	<b>1,000</b>	<b>1</b>	<b>17.464</b>	<b>0,000</b>	<b>0</b>	<b>-</b>	<b>8,302</b>

Fonte: elaboração da autora. Dados da pesquisa (2014).



Após análise das informações, verificou-se que, em termos de valores da receita bruta informada na DASN, não houve divergência significativa em relação à Lei de Newcomb-Benford. Ao aplicar o Z-teste, verificou-se que nenhum valor ficou na zona de rejeição do intervalo de confiança, ou seja, todos os valores identificados estão com resultado dentro do esperado, não apresentando indicativo de fraude. Em relação ao  $X^2$ , a soma apresenta valor 8,302 estando abaixo do  $X^2$  crítico, que foi igual a 15,507. Em relação à apresentação da receita bruta, não foram identificados desvios significativos, considerando a NB-Lei, fato que foi constatado pelo Z-teste e pelo  $X^2$ . Assim, não foi possível realizar seleção amostral com essa informação.

*B) Aquisições de contribuintes do Simples Nacional por meio da NF-e*

A segunda análise feita, considerou o montante anual de aquisições por meio da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) pelos contribuintes do Simples Nacional. Nesta análise, considerou-se um total de 26.782 contribuintes optantes do Simples Nacional que tiveram operações de compras de mercadorias por meio da NF-e no ano 2011. Os contribuintes foram agrupados pelo valor total de aquisição, considerando o primeiro dígito significativo. Logo após, foi feito o comparativo entre os valores das notas fiscais com os valores esperados pela Lei de Newcomb-Benford e a aplicação do Z-teste e do teste do  $X^2$ .

Tabela 5: Aquisição de mercadorias NF-e

1º dígito somatório do valor das NF-e	Quantidade observada	Proporção observada (po)	Lei de Newcomb-Benford (pe)	Contagem esperada	Desvio (po-pe)	Diferença	Z	X <sup>2</sup>
1	7878	0,294	0,301	8.061	-0,007	-183	-2,450	4,172
2	4.861	0,182	0,176	4.714	0,006	147	2,357	4,607
3	3.358	0,125	0,125	3.348	0,000	10	0,180	0,031
4	2.636	0,098	0,097	2.598	0,001	38	0,777	0,560
5	2.101	0,078	0,079	2.116	-0,001	-15	-0,346	0,103
6	1.782	0,067	0,067	1.794	0,000	-12	-0,315	0,086
7	1.543	0,058	0,058	1.553	0,000	-10	-0,284	0,069
8	1.388	0,052	0,051	1.366	0,001	22	0,600	0,358
9	1.235	0,046	0,046	1.232	0,000	3	0,074	0,007
<b>Total</b>	<b>26.782</b>	<b>1,000</b>	<b>1</b>	<b>26.782</b>	<b>0,000</b>	<b>0</b>	<b>-</b>	<b>9,994</b>

Fonte: elaboração da autora. Dados da pesquisa (2014).

Nessa análise, identificaram-se divergências, em relação a NB-Lei, pouco significativas, porém, ao aplicar o Z-teste ao resultado, detecta-se que há distorção para os dígitos 1 e 2, pois eles apresentaram o valor de Z superior ao Z crítico (1,96 e -1,96) – *vide* tabela 5. Ao considerar o teste do  $X^2$ , não foi identificada distorção, pois o somatório do mesmo foi igual a 9,994, sendo esse valor inferior ao  $X^2$  crítico. Assim, depreende-se que, nessa amostra, há indicativo de fraude para os PDS 1 e 2. A partir daí, foi efetuado o confronto com as empresas que efetivamente foram incluídas em ação fiscal (*vide* tabela 6).

Tabela 6: Empresas incluídas em ação fiscal

1º dígito somatório do valor das NF-e	Quantidade observada	Proporção observada (po)	Lei de Newcomb-Benford (pe)	Contagem esperada	Desvio (po-pe)	Diferença	Z	X <sup>2</sup>
1	66	0,262	0,301	76	-0,039	-10	-1,422	1,280
2	45	0,179	0,176	44	0,003	1	0,024	0,009
3	25	0,099	0,125	32	-0,026	-7	-1,333	1,341
4	22	0,087	0,097	24	-0,010	-2	-0,627	0,244
5	25	0,099	0,079	20	0,020	5	1,072	1,302
6	20	0,079	0,067	17	0,012	3	0,659	0,575
7	20	0,079	0,058	15	0,021	5	1,316	1,983
8	19	0,075	0,051	13	0,024	6	1,617	2,941
9	10	0,040	0,046	12	-0,006	-2	-0,629	0,219
<b>Total</b>	<b>252</b>	<b>1,000</b>	<b>1</b>	<b>252</b>	<b>0,000</b>	<b>0</b>	<b>-</b>	<b>9,985</b>

Fonte: elaboração da autora. Dados da pesquisa (2014).

Do total de 26.782 contribuintes, foram incluídas 252 empresas em ação fiscal, referentes às divergências de aquisição por meio de NF-e e à sistemática do Simples Nacional. Ao utilizar a NB-Lei, verifica-se que as amostras não apresentam divergências significativas, considerando o Z-teste e o  $X^2$ . Dessas empresas, após conclusão da ação fiscal, por meio de auditoria, foram excluídas da sistemática do Simples Nacional 178 empresas, conforme tabela 7.

Tabela 7: Empresas excluídas da sistemática do Simples Nacional após auditoria fiscal

1º dígito das NF-e	Quantidade observada	Proporção observada (po)	Lei de Newcomb-Benford (pe)	Contagem esperada	Desvio (po-pe)	Diferença	Z	X <sup>2</sup>
1	52	0,292	0,301	54	-0,009	-2	-0,340	0,046
2	28	0,157	0,176	31	-0,019	-3	-0,753	0,354
3	17	0,096	0,125	22	-0,029	-5	-1,303	1,239
4	19	0,107	0,097	17	0,010	2	0,313	0,174
5	21	0,118	0,079	14	0,039	7	1,789	3,423
6	15	0,084	0,067	12	0,017	3	0,772	0,792
7	13	0,073	0,058	10	0,015	3	0,698	0,694
8	7	0,039	0,051	9	-0,012	-2	-0,878	0,476
9	6	0,034	0,046	8	-0,012	-2	-0,962	0,585
<b>Total</b>	<b>178</b>	<b>1,000</b>	<b>1,000</b>	<b>178</b>	<b>0,000</b>	<b>0</b>	<b>-</b>	<b>7,782</b>

Fonte: elaboração da autora. Dados da pesquisa (2014).

Ao analisar a tabela 7, verifica-se, na auditoria efetiva, que 45% das empresas que foram excluídas da sistemática obtiveram mercadorias, por meio da NF-e, com montante considerando o PDS igual a 1 e a 2. Além disso, percebe-se que a concentração de esforços na auditoria, mesmo sem utilização da lei, foi direcionada aos contribuintes que apresentaram desvios conforme a NB-Lei, ou seja, para os dígitos iniciados por 1 e 2, representado 44% das empresas incluídas na ação. Dessa forma, verifica-se que foi mantida, praticamente, a mesma proporção entre as empresas investigadas (45%) e as empresas que foram penalizadas (44%) com PDS 1 e 2, identificados como desvios pela lei na tabela 5. Assim, a aplicação da lei como filtro poderia ter proporcionado retorno na auditoria específica.

## **Base II – Cartão de crédito**

Outro foco de análise foi a utilização da base de cartão de crédito para a análise dos resultados.

Inicialmente, fez-se o agrupamento das informações, considerando o primeiro algarismo do valor declarado pelos contribuintes, por meio de declarações com informações próprias sobre suas receitas de vendas de mercadorias.

Após a tabulação, identificou-se o quantitativo de empresas que declararam valores iniciados por 1, 2, 3, e assim sucessivamente, conforme tabela 8.

Logo após a estruturação dos dados, foi feita a comparação do número de observações em relação à quantidade esperada pela Lei de Newcomb-Benford (*vide* tabela 8), na qual se identificou que, em todos os casos, a proporção observada (po) divergiu da proporção esperada (pe), sendo mais significativa a diferença para os PDS 1, 2, 4, 6 e 9. Para convalidar os desvios identificados pela NB-Lei, aplicou-se o teste Z e  $X^2$ , conforme índice predefinido de acordo com o grau de confiabilidade da pesquisa, utilizando os valores para comparação de desvios de po-pe, em que para  $Z_c = 1,96$  para o  $X^2_c = 15,507$ .

Tabela 8: Empresas incluídas em ação fiscal – declaração receita própria

1º dígito informações contribuinte	Quantidade observada	Proporção observada (po)	Lei de Newcomb-Benford (pe)	Contagem esperada	Desvio (po-pe)	Z	X <sup>2</sup>
1	453	0,420	0,301	324	0,119	8,501	50,906
2	156	0,145	0,176	190	-0,031	-2,737	5,996
3	131	0,122	0,125	135	-0,003	-0,391	0,104
4	79	0,073	0,097	105	-0,024	-2,682	6,251
5	71	0,066	0,079	85	-0,013	-1,656	2,355
6	53	0,049	0,067	72	-0,018	-2,403	5,118
7	55	0,051	0,058	63	-0,007	-1,046	0,905
8	48	0,045	0,051	55	-0,006	-1,035	0,886
9	32	0,030	0,046	50	-0,016	-2,630	6,238
<b>Total</b>	<b>1.078</b>	<b>1,000</b>	<b>1,000</b>	<b>1.078</b>	<b>0,001</b>	<b>-</b>	<b>78,759</b>

Fonte: elaboração da autora. Dados da pesquisa (2014).



Ao analisar a probabilidade observada ( $p_o$ ) comparada com a probabilidade esperada ( $p_e$ ), verificou-se que houve divergência em relação ao teste do  $X^2$ , pois o  $X^2$  crítico é igual a 15,507 e o  $X^2$  total da análise foi igual a 78,759, apresentando uma diferença de 63,252. A análise por meio do Z-teste não apresentou resultados diferentes, demonstrando significativa divergência para as declarações do contribuinte iniciadas pelos números 1, 2, 4, 6 e 9.

Considerando, ainda, o teste Z, na tabela 8, observou-se divergência significativa para os mesmos dígitos 1, 2, 4, 6 e 9. Sendo que a maior divergência ocorreu em relação aos contribuintes que apresentaram declarações iniciadas com o PDS 1. Além disso, verificou-se que a soma dos maiores desvios negativos em Z é igual e aproxima-se do desvio positivo identificado no 1º dígito 1, de tal forma que os valores das receitas declaradas podem ter sido direcionados para o dígito 1, vindo dos dígitos 2, 4, 6 e 9. Assim, o modelo contabilométrico, por meio da Lei de Newcomb-Benford, há indício de fraude/manipulação nas declarações encaminhadas com valores iniciados por um.

Para verificar a aplicabilidade da lei, utilizou-se o mesmo teste, considerando a mesma quantidade da amostra anterior e os mesmos contribuintes, porém com valores que foram encaminhados pela administradora de cartão de crédito, conforme tabela a seguir.

Tabela 9: Informações prestadas pelas operadoras de cartão de crédito

1º dígito relatório da adm. cartão de crédito	Quantidade observada	Proporção observada (po)	Lei de Newcomb-Benford (pe)	Contagem esperada	Desvio (po-pe)	Diferença	Z	X <sup>2</sup>
1	234	0,217	0,301	324	-0,084	-90	-6,041	25,229
2	226	0,210	0,176	190	0,034	36	2,861	6,934
3	181	0,168	0,125	135	0,043	46	4,213	15,874
4	114	0,106	0,097	105	0,009	9	0,919	0,851
5	108	0,100	0,079	85	0,021	23	2,522	6,124
6	78	0,072	0,067	72	0,005	6	0,642	0,462
7	66	0,061	0,058	63	0,003	3	0,388	0,193
8	37	0,034	0,051	55	-0,017	-18	-2,558	5,879
9	34	0,032	0,046	50	-0,014	-16	-2,339	4,900
<b>Total</b>	<b>1.078</b>	<b>1,00</b>	<b>1,00</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>66,447</b>

Fonte: elaboração da autora. Dados da pesquisa (2014).

Identificou-se sensível redução nos resultados apresentados. Porém, ainda, houve variação significativa em relação ao  $X^2$  e ao Z-teste para os dígitos 1, 2, 3, 5, 8 e 9. Percebe-se que as informações apresentadas pelas administradoras, apesar de apresentarem menores divergências, ainda existem para a amostra selecionada.

**Tabela 10: Informações prestadas pela declaração dos contribuintes versus declaração operadoras de cartão de crédito**

PDS	Z declarações	Z adm. cartão	$X^2$ declarações	$X^2$ adm. cartão
1	8,501	-6,041	50,906	25,229
2	-2,737	2,861	5,996	6,934
3	-0,391	4,213	0,104	15,874
4	-2,682	0,919	6,251	0,851
5	-1,656	2,522	2,355	6,124
6	-2,403	0,642	5,118	0,462
7	-1,046	0,388	0,905	0,193
8	-1,035	-2,558	0,886	5,879
9	-2,630	-2,339	6,238	4,900
<b>Total</b>	-	-	<b>78,759</b>	<b>66,447</b>

Fonte: elaboração da autora. Dados da pesquisa (2014).

Nessa fase da pesquisa, buscou-se verificar a probabilidade de desvios, considerando as informações apresentadas pelos contribuintes em relação às vendas apresentadas, para esses contribuintes, pelas administradoras de cartão de crédito. Ressalte-se que, para a comprovação do resultado, faz-se necessário analisar o resultado da auditoria *in loco* e avaliar o resultado real em relação ao resultado esperado considerando a NB-Lei.

Por meio das análises, identificou-se que os dados informados pelos contribuintes mostram o oposto dos dados informados pelas administradoras de cartão de crédito em relação ao dígito 1. Esse fato ressalta a evidência de subavaliação dos gastos pelas empresas.

Além disso, nas análises, identificou-se um padrão de desvios entre os dados declarados pelos contribuintes e os dados obtidos junto a terceiros. Observou-se

que os desvios, nos dígitos 1 e 2 das tabelas 4 e 8 (dados declarados), possuem sentidos opostos aos desvios nos mesmos dígitos 1 e 2 das tabelas 5 e 9 (dados obtidos com terceiros). Esse padrão indica possível subavaliação na declaração dos dados informados pelos contribuintes, pois os desvios positivos no dígito 1 e os negativos no dígito 2, observados nas tabelas 4 e 8, indicam uma provável migração dos valores iniciados em 2 para os valores iniciados em 1. Essa evidência é ratificada com o padrão inverso, desvios negativos para o dígito 1 e positivos no dígito 2, observado nas tabelas 5 e 9, dados estes considerados mais confiáveis, visto que foram obtidos junto a terceiros.

Dessa forma, verifica-se que o modelo contabilométrico, utilizando a Lei de Newcomb-Benford como instrumento de análise, é aplicável ao processo de monitoramento e seleção amostral de contribuintes para análise fiscal.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O processo de auditoria fiscal requer constante análise dos contribuintes e dos segmentos econômicos envolvidos para que seja selecionada a amostra que apresente maior indicativo de desvios. Assim, a pesquisa realizada teve o intuito de verificar a aplicabilidade da Lei de Newcomb-Benford para seleção de indícios/amostra no monitoramento de contribuintes para inclusão em ações fiscais. A partir das análises, considerando dois universos distintos, verificou-se que a Lei de Newcomb-Benford pode contribuir para seleção amostral, desde que haja um monitoramento constante e que a informação seja analisada de forma detalhada. Na análise referente ao Simples Nacional, não houve divergência, considerando as informações da NB-Lei. Considerando que os contribuintes do Simples Nacional procuram não ultrapassar o limite R\$ 3.600.000,00 ou sublimite (R\$ 1.800.000,00) caso haja, é provável que a maioria dos contribuintes declare valores apresentando os três primeiros dígitos significativos (1, 2 ou 3), razão pela qual se acredita que não houve discrepância em relação aos percentuais apresentados pela NB-Lei. Ao considerar o valor apresentado do Simples Nacional pelas compras efetuadas por meio da NF-e, verificaram-se discrepâncias em alguns dígitos, fato que foi demonstrado pelo percentual de empresas que foram excluídas da sistemática.

Com relação à amostra de cartão de crédito, a análise foi superficial, efetuando o comparativo da lei em relação aos valores declarados pelas empresas e o valor declarado pelas administradoras de cartão, demonstrando que as informações apresentadas pelas administradoras aproximam-se mais dos resultados previstos pela lei do que os valores informados pelos contribuintes.

Ao analisar os dois grupos, verificou-se padrão de desvios entre os dados declarados pelos contribuintes e os dados obtidos junto a terceiros, com desvios em sentidos opostos para os PDS 1 e 2, indicando provável migração dos valores iniciados em 2 para os valores iniciados em 1. Assim, sugerem-se, para trabalhos futuros,

análises no conjunto dos valores dos comprovantes (notas de venda, notas de compra e gastos com cartão) de cada uma das empresas selecionadas para análise na ação fiscal, comparando-se o resultado das empresas com desvios na NB-Lei em relação ao resultado das empresas penalizadas após a realização da auditoria fiscal, de forma a confirmar a eficácia do modelo.

Ressalte-se que este estudo não tem o viés de eliminar ou modificar os cruzamentos efetuados pela administração fazendária, mas de demonstrar uma forma estatística que pode evidenciar um ponto de corte ou uma seleção mais direcionada. Assim, considera-se com este estudo que a Lei de Newcomb-Benford é aplicável no processo de seleção amostral, porém faz-se necessária sua inclusão em uma sistematização para facilitar seu manuseio e aumentar a agilidade na identificação das informações.

## REFERÊNCIAS

AICPA. *SAS nº 39. Audit Sampling*. Disponível em: <<http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/Pages/SAS.aspx>>. Acesso em: 12 out. 2014.

\_\_\_\_\_. *SAS nº 111. Audit Sampling*. Disponível em: <<http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/Pages/SAS.aspx>>. Acesso em: 12 out. 2014.

ARAÚJO, Inaldo Santos Paixão da. *Introdução à auditoria operacional*. 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2004.

ASHCROFT, P.; BAE, B.; NORVELL, J. *Application of digital analysis in the audit*. September/October 2002. Disponível em: <<http://www.csub.edu/~bbae/publication/digital%20analysis%20in%20audit.todays%20cpa%202002.pdf>>. Acesso em: 15 jul. 2014.

BENFORD, F. *The law of anomalous numbers*. Proceedings of the American Philosophical Society, 78 (4), p. 551-572, 1938.

BEUREN, Ilse Maria. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e Prática*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. *Auditoria*. Tradução de José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002.

CFC. *Resolução nº 1.203/2009 aprova a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria*. Publicada em 3 dezembro de 2009. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001203](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001203)>.

\_\_\_\_\_. *Resolução nº 1.012/2005 aprova a NBC T 11.11 – Amostragem*. Publicada em 25 janeiro de 2005. Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2005/001012](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001012)>.

\_\_\_\_\_. *Resolução nº 1.222/2009 aprova a NBC TA 530 – Amostragem em Auditoria*. Publicada em 4 de dezembro de 2009. Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001222](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001222)>.

COSTA, José Isidio de Freitas. *Desenvolvimento de metodologias contabilométricas aplicadas a auditoria contábil digital: uma proposta de análise da lei de Newcomb-Benford para os Tribunais de Contas*. 447 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)–Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, UFPE, Recife, 2012.

COSTA, José Isidio de Freitas et al. Análise de métodos contabilométricos para determinação de conformidade da Lei Newcomb-Benford aplicados à auditoria contábil. *Revista Gestão Pública: Práticas e Desafios*, Recife, vol. III, n. 6, dez. 2012.

COSTA, José Isidrio de Freitas; SANTOS, Josenildo dos; TRAVASSOS, Silvana Karina de Melo. *Análise de conformidade da Lei de Newcomb-Benford no ambiente de auditoria contínua: uma proposta de identificação de desvios no tempo*. Rio de Janeiro: Enanpad, 2013.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Auditoria contábil: teoria e prática*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CUNHA, Paulo Roberto; BEUREN, Ilse Maria; HEIN, Nelson. Técnicas de amostragem utilizadas nas empresas de Auditoria Independente Estabelecidas em Santa Catarina *Versus* na cidade do Rio de Janeiro. *Revista UnB Contábil*, Brasília, UnB, v. 9, n. 1, jan./jun. 2006.

CUNHA, Paulo Roberto da; BEUREN, Ilse Maria. Amostragem nas empresas de auditoria independentes estabelecidas em Santa Catarina. *Revista de Contabilidade do Mestrado de Ciências Contábeis da UERJ*, Rio de Janeiro, 2006.

FISHER, Daniel. The Simple Mathematical Law That Financial Fraudsters Can't Beat. *Forbes: Personal Finance*. 30 maio 2014. Disponível em: <<http://www.forbes.com/sites/danielfisher/2014/05/30/the-simple-mathematical-law-that-financial-fraudsters-cant-beat/print/>>. Acesso em: 4 ago. 2014.

GONÇALVES, Hortência de Abreu. *Manual de metodologia da pesquisa científica*. São Paulo: Avercamp, 2005.

HUXLEY, S. J. *Why Benford's Law works and How to do digit analysis on spreadsheets*. 2001. Disponível em: <<http://www.usfca.edu/fac-staff/huxleys/benford.html>>. Acesso em: 15 jul. 2014.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Existirá a contabilometria? *Revista Brasileira de Contabilidade*, Rio de Janeiro, n. 41, 1982.

KUMAR, K.; BHATTACHARYA, S. Benford's law and its application in financial fraud detection. *The Advances in Financial Planning and Forecasting*, 11, p. 57-70, 2003.

LAGIOIA, Umbelina Cravo Teixeira et al. Aplicabilidade da Lei de Newcomb-Benford nas fiscalizações do imposto sobre serviços – ISS. *Revista de Contabilidade & Finanças*, v. 22, n. 56, 2011. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/issue/view/2793>> . .

LEVINE, David M et al. *Estatística-Teoria e Aplicações Usando o Microsoft® Excel em Português*. 3. ed. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos Editora S.A. – LTC, 2005.

LIMA, Paulo Gildo de Oliveira. *O contador: auditoria fiscal-contábil (técnicas e contencioso)*. 1. ed. João Pessoa: Grafique Gráfica e Editora Ltda., 2012.

MATSUMOTO, A. S.; PEREIRA, S. E.; NASCIMENTO, G. S. *A utilização da contabilometria e a agregação de valor á informação contábil*. In: 3º CONGRESSO USP INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE 27 e 28 de julho de 2006. Disponível em: <<http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos32006/255.pdf>>. Acesso em: 17 de nov. 2013.

MELO, Moisés Moura de; SANTOS, Ivan Ramos dos. *Auditoria contábil*. Rio de Janeiro: Editora Freitas Bastos, 2012.

NEWCOMB, S. Note on the frequency of use of the different digits in natural numbers. *American Journal of Mathematics*, v. 4, n. 1, p. 39-40, 1881.

NIGRINI, M. J. A taxpayer compliance application of Benford's law. *The American Taxation Association*, 1, p. 72-91, 1996.

\_\_\_\_\_. *Digital Analysis Using Benford's Law: Tests? Statistics for Auditors*. Canadá: Global Audit Publication, 2000.

NIGRINI, Mark; WELLS, Joseph T. *Benford's law: applications for forensic accounting, auditing, and fraud detection*. [S.l.]: Willey Corporate F&A. abril, 2012.

RIBEIRO, J. C. et al. Aplicação da Lei de Newcomb-Benford na Auditoria. Caso notas de empenho dos Municípios do Estado da Paraíba. In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 5, 2005. *Anais...* São Paulo, 2005.

SANTOS, J.; DINIZ, J. A.; CORRAR, L. J. A Lei de Newcomb-Benford. In: CORRAR, L. J.; PAULO, E.; DIAS FILHO, J. M. *Análise multivariada: para os cursos de administração, ciências contábeis e economia*. São Paulo: Atlas, 2009.

SANTOS, J.; TENÓRIO, J. N. B.; SILVA, L. G. C. Uma aplicação da teoria das probabilidades na contabilometria: a lei Newcomb-Benford como medida para análise de dados no campo da auditoria contábil. UnB Contábil – Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, Brasília v. 6, n. 1, 2003.

SANTOS, J.; TENÓRIO, J. N. B. A Lei de Newcomb-Benford: aplicação da Lei de Newcomb-benford Na Auditoria. Caso Notas de Empenho dos Municípios do Estado da Paraíba. In: SEMINÁRIO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 5, 2004, *Anais...* São Paulo, 2004.

SANTOS, Josenildo dos; DINIZ; Josedilton Alves; CORRAR, Luiz J. O Foco é a Teoria Amostral nos Campos da Auditoria Contábil Tradicional e da Auditoria Digital: testando a Lei de Newcomb-Benford para o primeiro dígito nas contas públicas. *BBR – Brazilian Business Review*, Fucape Business School Brasil, v. 2, n 1, enero-junio, 2005.



SANTOS, Josenildo dos et al. Aplicações da lei de Newcomb-Benford na auditoria tributária do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). *Revista de Contabilidade & Finanças, on-line.*, v. 20, n. 49, 2009. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/issue/view/2786>>.

SEVERINO, Antonio Joaquim. *Metodologia do trabalho científico*. 23. ed. Revista e atualizada. São Paulo: Cortez, 2007.

SILVA, M. C.; CHACON, M. J. M.; SANTOS, J. O que é contabilometria (What is “Contabilometria”?). *Revista Pensar Contábil – CRC-RJ*, Rio de Janeiro, ano VII, n. 27, p. 40-43, fev./abr. 2005.

SILVA, Ana Cláudia Alencar da. *A Lei de Newcomb-Benford aplicada à auditoria contábil e digital*. TCC, Ciências Contábeis UFPE, Recife, 2003.

SILVA, Moacir Marquesda. *Curso de auditoria governamental: de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria Pública aprovadas pela Intosai*. São Paulo: Atlas, 2009.

WANDERLEY, Carlos Alexandre Nascimento. *Auditoria*. Rio de Janeiro: Ferreira, 2011.



# Como o Plano Interno pode ser utilizado para monitorar a despesa orçamentária do governo federal

**André Luiz Sant'Ana Ferrari**

Mestre em Administração pela Universidade Federal do Espírito Santo (Ufes), analista de Finanças e Controle do Tesouro Nacional, ministra cursos de Siafi Gerencial, Siafi Operacional e Contabilidade Pública pela Escola de Administração Fazendária (Esaf).

## Resumo

No presente estudo buscou-se compreender como os órgãos do governo federal utilizam o Plano Interno (codificação alfanumérica) para monitorar as despesas orçamentárias. Para tanto, foi realizado um estudo exploratório envolvendo todos os órgãos superiores do governo federal. De um total de 40 órgãos superiores, 29 utilizam Plano Interno para monitorar as despesas orçamentárias. Foi encaminhado um questionário para identificar como os 29 órgãos utilizam o Plano Interno. A partir das respostas recebidas dos 29 órgãos e de consultas realizadas no Siafi Gerencial, foi criado o conceito de “marcador” para compreender a estrutura dos planos internos. Os três marcadores (Siafi, Emenda Parlamentar e Gestor) são uma novidade conceitual e não existem na legislação ou em manuais da Administração Pública federal. Os resultados do estudo apontam que: i) a utilização do Plano Interno é predominante no Poder Executivo, mas ainda é incipiente no Poder Judiciário; ii) a maioria dos órgãos utiliza o Plano Interno apenas para agregar diversas classificações orçamentárias da despesa (por exemplo, o Plano Interno pode ser uma junção dos códigos da ação orçamentária e do PTRES); iii) os dois principais agregadores mencionados pelos órgãos foram ação orçamentária (11 menções) e unidade gestora responsável (7 menções). No estudo aborda-se ainda um diagrama classificando os órgãos por tipo de marcador predominante e propõem-se diretrizes para futuras pesquisas sobre Plano Interno.

## Palavras-chave

Plano Interno. Governo federal. Despesa orçamentária.

## Abstract

The present study sought to understand how Brazilian Federal Government employs the Internal Plan (an alphanumeric encoding), to monitor the budgetary expenditure. For this purpose, an

exploratory study was conducted involving top agencies of the Executive Branch, Higher Courts of the Judiciary Branch and the Legislative Branch of the Federal Government. Out of a population of forty top-level governmental agencies, twenty-nine employ the Internal Plan to monitor budgetary expenditure. A questionnaire was forwarded to the 29 agencies to identify how they employ the Internal Plan. From the replies of the agencies and consultations on Siafi Gerencial was created the concept of Marker to understand the structure of Internal Plans. The three markers (Siafi, Parliamentary Amendment and Parliamentary Manager) are a conceptual novelty and do not exist in law or in the federal public administration manuals. The study results indicate that: i) the use of the Internal Plan is predominant in the Executive Branch, but is still incipient in the Judiciary; ii) most of the agencies employ the Internal Plan simply to aggregate several classifications of expenditure budget. The study also brings a diagram sorting the entities by predominant type of Marker and propose guidelines for future research on Internal Plan.

## Keywords

Internal Plan. Federal Government. Budget Expenditure.

## INTRODUÇÃO

Ao avaliar a prática e a teoria sobre o orçamento público, Key (1940) fez o seguinte questionamento: o que é levado em consideração para tomar a decisão de alocar X dólares na atividade A em vez de se alocar na atividade B? As décadas se passaram e, ao longo do tempo, soluções foram apresentadas na tentativa de se obter a melhor alocação de recursos escassos.

A demanda por serviços públicos de qualidade torna imperativo que a ação governamental seja revestida de eficiência, eficácia e efetividade para

enfrentar os desafios do Estado. A informação capaz de contribuir para a gestão eficiente e eficaz deve ter formato adaptado às demandas do tomador de decisão e fornecer aos usuários pleno conhecimento dos atos e fatos realizados pela gestão da entidade.

O principal sistema de informação contábil do governo federal é o Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi). O Siafi foi criado em 1987 e, desde o seu início, permite que os órgãos do governo federal utilizem o Plano Interno (PI) para realizar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária.

O objetivo deste trabalho é identificar e descrever como o Plano Interno tem sido estruturado/utilizado no monitoramento da execução orçamentária dos órgãos superiores do governo federal do Brasil.

O trabalho apresenta esta introdução com os motivadores da pesquisa e os objetivos. O primeiro capítulo apresenta a revisão bibliográfica do tema, considerando a relevância do trabalho a partir de discussões na literatura publicada. No capítulo dois, são apresentados os aspectos metodológicos. O terceiro capítulo se destina à apresentação dos dados obtidos pelo levantamento realizado sobre o uso do PI em órgãos da administração federal, assim como à análise dos referidos dados. Por fim, na última parte, são apresentadas as principais conclusões, que são confrontadas com o objetivo explicitado.

## 1 REFERENCIAL TEÓRICO

### 1.1 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO SOB O ENFOQUE DOS MODELOS DE GESTÃO

Durante a segunda metade do século XX, o governo federal dos Estados Unidos demonstrou interesse na relação entre informações sobre desempenho e práticas orçamentárias (MULLEN, 2006). De acordo com Heinrich (2012), durante a década de 1990, a gestão orientada para resultados ganhou espaço nos Estados Unidos, o que culminou na criação, em 2002, do Program Assessment Rating Tool (Part).<sup>1</sup>

Esse programa buscou fortalecer o processo de avaliação da eficácia dos programas governamentais e responsabilizar os órgãos do governo pelos resultados obtidos, tornando a avaliação mais rigorosa, sistemática e transparente. O Part, durante a sua existência, foi uma ferramenta que auxiliou a alocação dos recursos orçamentários.

O Part também foi estudado por White (2011). De acordo com o autor, a análise do orçamento pode buscar a eficiência de duas maneiras. Uma pelo modo tradicional de análise: avaliar os programas governamentais a partir da relação entre *inputs/outputs*

---

1 O Part foi criado pelo Presidente George W. Bush em 2002, mas foi descontinuado pelo Presidente Barack Obama.

e os possíveis efeitos do aumento/diminuição do financiamento sobre os resultados dos programas. A segunda abordagem, denominada “orçamento por resultado”, mede o desempenho dos programas a fim de alocar recursos de forma a aumentar o bem-estar total. De acordo com White (2011), o fato de o Part ter utilizado a abordagem de orçamento por resultado prejudicou a análise orçamentária, uma vez que esse tipo de abordagem é muito mais difícil de ser realizada.

No Brasil, pesquisadores buscaram entender recentemente a lógica da alocação dos recursos orçamentários (PROCOPIUCK et al., 2007). No trabalho de Cavalcante (2012), ele analisou a relação entre os indicadores de desempenho do Plano Plurianual (PPA) de 2004 a 2007 do governo federal e a alocação de recursos orçamentários. Para o autor, as vinculações orçamentárias e as despesas obrigatórias dificultam a alocação de mais recursos nos programas de melhor desempenho.

Nas últimas duas décadas, o debate sobre como alocar os recursos e como melhorar os programas governamentais foi permeado por modelos de gestão e/ou por mecanismos de avaliação de desempenho (tanto do ponto de vista da organização quanto do ponto de vista do indivíduo/trabalhador). Ferreira e Otley (2009) propuseram uma estrutura conceitual para avaliar os sistemas de gestão de desempenho e aplicaram o modelo proposto para analisar uma empresa pública<sup>2</sup>. O objetivo de Ferreira e Otley (2009) era fornecer uma ferramenta para desvendar os mecanismos de controle destinados a assegurar que as estratégias e os planos da organização fossem efetivamente implementados. A estrutura conceitual de Ferreira e Otley (2009) foi desmembrada em 12 grupos de perguntas, sendo o grupo 9 (fluxo da informação, os sistemas e as redes de trabalho) responsável por responder ao seguinte questionamento: qual fluxo de informação, sistemas e redes de trabalho (*networks*) a organização tem para apoiar o funcionamento do seu sistema de gestão de desempenho?

Tanto o modelo conceitual proposto por Ferreira e Otley (2009) quanto os mecanismos de gestão analisados por Spekléa e Verbeeten (2014) e por Hou et al. (2011) direcionados para o setor público têm um componente importante relacionado aos sistemas de recompensa/remuneração. Contudo o estudo de Spekléa e Verbeeten (2014) acende uma luz de alerta, pois indica que sistemas orientados para incentivos influenciam negativamente o desempenho dos trabalhadores. Para Hou et al. (2011), a remuneração fixa deve ser utilizada em situações em que o resultado é completamente independente do esforço individual, e é difícil medir e observar o esforço do agente.

No caso brasileiro, o arcabouço básico tanto do orçamento quanto do modelo de gestão está expresso em normativos legais. A Constituição Federal de 1988

---

2 O modelo foi aplicado a duas empresas, mas somente a empresa Correios de Portugal (CTT) foi identificada pelos autores. Quando o estudo foi publicado em 2009, a CTT era uma empresa pública. Atualmente a empresa passa por um processo de privatização.

(BRASIL, 1988) estabelece o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) como ferramentas básicas para o planejamento e orçamento dos entes federativos. Já a Lei nº 4.320/1964 (BRASIL, 1964) define as bases para as demonstrações contábeis e o controle orçamentário. No caso dos órgãos da administração direta do governo federal, dadas as restrições legais, é praticamente nula a possibilidade de se utilizarem sistemas de recompensa/remuneração. A seguir, serão apresentadas iniciativas de entes federativos que procuram ir além do modelo básico proposto pela legislação.

Em 2011, foi criado o Sistema de Custos do governo federal com o objetivo de monitorar de forma mais depurada o consumo de recursos, o atingimento de metas e a alocação orçamentária (MACHADO; HOLANDA, 2010). Entretanto, de acordo com Borges, Mario e Carneiro (2013), para que o Sistema de Custos alcance os seus objetivos, é necessário superar barreiras associadas à estrutura administrativa e ao marco legal. Ainda na esfera federal, Gonçalves et al. (2013) sugeriram que a estrutura desenvolvida para o PPA<sup>3</sup> não está alinhada com o modelo de gestão administrativa do Ministério Público da União (MPU).

No trabalho de Silva e Sousa (2013), apresenta-se o projeto-piloto do estado de São Paulo para o orçamento por resultados como ferramenta da gestão para resultados. De acordo com os autores, é esperado que, no próximo PPA (2016-2019), o governo de São Paulo seja capaz de utilizar ferramentas de gestão para estabelecer um vínculo claro entre as políticas públicas baseadas em resultados e os impactos sobre a vida dos cidadãos. Para tanto, pretende-se utilizar um instrumento capaz de relacionar as dotações orçamentárias tanto aos resultados esperados quanto aos produtos necessários para alcançá-los.

O processo de reforma administrativa do estado de Minas Gerais foi analisado por Corrêa (2007). De acordo com o autor, a implementação de um novo modelo de gestão começou pela definição da visão, da missão e das metas do estado e buscou relacionar o planejamento estratégico ao ciclo orçamentário. No estudo de Guimarães (2011), os autores foram um passo além e apresentaram a experiência do governo de Minas Gerais com as avaliações de projetos, de indicadores e de impacto. Guimarães (2011) considera que um dos maiores desafios para a institucionalização das avaliações do sistema de monitoramento mineiro é a necessidade de se alinhar três itens: as avaliações; os ciclos orçamentário, político e de planejamento; e as necessidades de informação dos gestores. Cunha (2013) analisa a implementação de uma metodologia para o monitoramento dos processos estratégicos do governo de Minas Gerais e também aponta que um dos pontos críticos é a necessidade de se alinhar a gestão de processos e a gestão orçamentária.

---

3 Gestão orientada para resultados; obediência aos princípios da eficiência, eficácia e efetividade; monitoramento estratégico com base em indicadores de objetivos e metas de programas prioritários, processo de revisão.

O uso da informação, em especial a orçamentária, é um ponto central nos modelos de gestão do setor público. De acordo com Moynihan e Pandey (2010), embora os governos tenham investido um volume elevado de recursos para a criação de sistemas de informação de desempenho, o uso da informação gerada pelos sistemas tem sido negligenciado. Os autores afirmam ainda que o altruísmo dos servidores públicos tem um peso importante para que as informações geradas pelos sistemas sejam utilizadas para a tomada de decisão.

O estudo de Caudle, Gorr e Newcomer (1991) aponta alguns desafios para os sistemas de informação do setor público. Um deles é a dificuldade de se manter séries históricas devido à descontinuidade de definições básicas de elementos de dados<sup>4</sup>. Os autores apontam que os requisitos de informação são inerentemente mais difíceis e instáveis no setor público.

Horngren (1995) delimitou os dois pontos fundamentais para a avaliação de um sistema contábil: transmissão da informação para orientar decisões econômicas sábias; e motivação da equipe na direção dos objetivos da instituição. Para o autor, a relação custo-benefício deve permear a decisão de se adotar ou melhorar um sistema contábil. As recomendações de Horngren (1995) são relevantes para o caso do governo federal, pois a informação orçamentária é registrada em contas contábeis e, em 2015, o sistema contábil passará por uma grande transformação.

## 1.2 O CONTROLE ORÇAMENTÁRIO NO GOVERNO FEDERAL

Para os fins do presente estudo, o controle orçamentário no governo federal pode ser dividido em três importantes marcos históricos, que vão de 1964 a 1994 (fig. 1): a Lei nº 4.320/1964; a criação do Tesouro Nacional – com a subsequente criação do Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi) e a operacionalização da Conta Única; e o Siafi Gerencial.

Além dos marcos históricos, serão abordadas brevemente duas novas e grandes mudanças no controle orçamentário: a entrada em vigor do novo plano de contas aplicado ao setor público; e o novo sistema para extrair informações gerenciais, o Tesouro Gerencial.

**Figura 1: Governo federal – marcos históricos do controle orçamentário (1964 a 2015)**



Fonte: elaboração do autor.

<sup>4</sup> Há várias situações, no caso do governo federal, que se enquadram em situações de descontinuidade. Por exemplo, houve um grande reagrupamento/remanejamento dos programas de trabalho no PPA 2012-2015. Em 2014, para atender a uma exigência legal, foi criado um novo indicador de resultado primário para identificar as despesas discricionárias e decorrentes de emenda individual.

### 1.2.1 1964: LEI Nº 4.320

A Lei nº 4.320/1964 estabeleceu as regras para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços dos entes da Federação. Há 50 anos, essa lei permeia o cotidiano dos setores de contabilidade, finanças e orçamento do governo federal. Desde sua criação, os entes da Federação passaram a adotar um padrão único para a elaboração de balanços e a utilizar critérios semelhantes para registrar e controlar a execução orçamentária.

A Lei nº 4.320/1964 definiu critérios para a classificação da despesa orçamentária que persistem até hoje:

- categoria econômica;
- função e subfunção;
- unidade orçamentária; e
- tipo de crédito.

Essa lei também trouxe o embrião de outras duas formas atuais de classificação da despesa orçamentária: a natureza da despesa e a classificação programática. O Anexo 4 da referida lei traz o protótipo da natureza da despesa ao estabelecer que a despesa orçamentária deveria ser apresentada a partir de um agrupamento de quatro dígitos. Por exemplo, o código 3.1.1.1 indicava uma despesa corrente com pessoal civil.

O texto da Lei nº 4.320/1964 menciona diversas vezes o termo “programa”. Em alguns casos aparece a expressão “programa de trabalho”, em outros consta “programa anual de trabalho do Governo” e ainda “programa de trabalho do Governo” (*ipsis litteris*). Contudo a Lei nº 4.320/1964 não define as regras para a codificação dos programas ou o conceito de “programa” nesse contexto. Atualmente, o *Manual Técnico do Orçamento (MTO)*, publicado pela Secretaria de Orçamento Federal (SOF), estabelece a codificação para a classificação programática e contém os conceitos relacionados ao programa. O quadro 1 apresenta exemplos atuais das classificações da despesa orçamentária.

**Quadro 1: Exemplo de classificações da despesa orçamentária**

Tipo de classificação da despesa	Exemplos
Institucional	Ministério da Educação Universidade Federal da Paraíba Controladoria-Geral da União
Funcional	Saúde Educação Administração
Estrutura programática	Agricultura familiar Bolsa-Família
Natureza da despesa	Aquisição de imóveis Material de consumo

Fonte: elaboração do autor.



A Lei nº 4.320/1964 também definiu as fases da execução da despesa orçamentária (empenho, liquidação e pagamento) e outras formas de se detalhar a despesa orçamentária que perduram até hoje, por exemplo:

- o tipo de crédito (dotação inicial ou crédito adicional);
- a origem do produto adquirido;
- o objeto adquirido; e
- a quem se deve pagar a importância (beneficiário do empenho).

### **1.2.2 1986 A 1988: SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, SIAFI E CONTA ÚNICA**

O Decreto nº 92.452, de 10 de março de 1986, (BRASIL, 1986) criou a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que delegou duas importantes atribuições: a criação do que viria a ser o Siafi e a criação da Conta Única.

Art. 11 – Até 30 de setembro de 1986, o ministro da Fazenda proporá ao Presidente da República a reestruturação dos Sistemas de Programação Financeira, Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria, bem como a atualização da respectiva legislação básica, objetivando maior racionalidade, eficácia e economicidade.

Parágrafo único. A unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, para a execução da programação financeira de desembolso (Decreto-lei nº 200/67, artigo 92), será concluída até 2 de janeiro de 1987. (BRASIL, 1986).

Após a criação da STN, o funcionamento do Siafi e a operacionalização da Conta Única (um ciclo que durou aproximadamente dois anos)<sup>5</sup>, o governo federal passou a ter as ferramentas necessárias para controlar com mais acurácia e tempestividade a execução orçamentária.

O Siafi foi estruturado levando-se em consideração um plano de contas contábeis. Assim, a informação sobre as fases da execução da despesa orçamentária (fixação, empenho, liquidação e pagamento) estão registradas em contas contábeis. Por exemplo, o art. 2º da Lei nº 4.320/1964 dispõe que a Lei Orçamentária Anual (LOA) deve informar as dotações por órgãos do governo (BRASIL, 1964). Essa informação sobre a dotação é registrada na Conta Contábil nº 192110101 (crédito inicial/originário do Orçamento Geral da União<sup>6</sup>).

A figura 2 contém uma tela da transação Balancete do Siafi. A consulta apresenta o saldo da Conta Contábil nº 192110101, ou seja, a dotação originária da LOA de cada um dos órgãos federais (Câmara dos Deputados, Senado Federal, Supremo Tribunal Federal...).

5 O Decreto nº 93.872, de 1986, trata da efetiva operacionalização da Conta Única e de regras tanto para a execução da despesa quanto para a programação financeira.

6 É importante ressaltar que, a partir de 2015, entrará em vigor um novo plano de contas para o governo federal. No novo plano de contas, os valores pertinentes aos créditos iniciais aprovados pela lei orçamentária para execução do orçamento dos órgãos/entidades integrantes do Orçamento Geral da União serão registrados na Conta Contábil nº 522110101.

Figura 2: Siafi – Balancete com a informação do crédito inicial da LOA de 2014

*** BALANCETE GERAL ***		TELA: 001
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEG. SOCIAL		
AGOSTO DE 14 - ABERTO		
POSICAO ATE O MES EM 03SET2014 AS 01:06		
CONTA / ORGAO GESTAO		
ORGAO GESTAO	NOME DO ORGAO	SALDO ATUAL
-----GLOBAL (REAL+OUTRAS MOEDAS) EM REAL		
1.9.2.1.1.01.01 - ORIGINARIO DO OGU		2383177997310,00 D
01000/00001 - CAMARA DOS DEPUTADOS		4929898708,00 D
01901/00001 - FUNDO ROTATIVO DA CAMARA DOS DEPUTADOS		11727401,00 D
02000/00001 - SENADO FEDERAL		3781674232,00 D
03000/00001 - TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIAO		1618711662,00 D
10000/00001 - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL		564146036,00 D

Fonte: Siafi – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (2014).

As contas contábeis podem ser detalhadas em contas-correntes. De acordo com o *Manual Siafi Web* (BRASIL, 1996), a conta-corrente<sup>7</sup> possibilita o tratamento de informações no menor nível de detalhe permitido pelo Siafi. A partir das contas-correntes, é possível detalhar cada uma das fases da execução. A figura 3 apresenta a Conta Contábil nº 292110000 (crédito disponível) detalhada por conta-corrente.

Figura 3: Siafi – Conta contábil detalhada (crédito disponível por conta-corrente)

UG EMITENTE	: 170600 - COORD.GERAL DE CONTROLE DA DIVIDA PUBLICA
GESTAO EMITENTE	: 00001 - TESOURO NACIONAL
POSICAO	: JUNHO - FECHADO
CONTA CONTABIL	: 292110000 - CREDITO DISPONIVEL

CONTA CORRENTE		SALDO EM R\$
10632410143000000469076	1706002770AGRICOL	171.500.000,00 C
10632410144000000329023	1706002770AGRICOL	923.500.000,00 C
10632430143000000469077	1706009999INAVAL	334.856.705,00 C
10632430144000000329021	1706009999INAVAL	215.817.030,00 C
10632450143000000469077	1706009999AVISOMF	432.383.885,00 C

Fonte: Siafi (2014).

A conta-corrente da Conta Contábil nº 292110000 está estruturada da seguinte maneira:

Figura 4: Estrutura da conta-corrente da Conta Contábil nº 292110000

<b>1</b>	<b>063241</b>	<b>0143000000</b>	<b>469076</b>	<b>170600</b>	<b>2770AGRICOL</b>
<b>X +</b>	<b>XXXXXX</b>	<b>XXXXXXXXXXXX</b>	<b>XXXXXX</b>	<b>XXXXXX</b>	<b>XXXXXXXXXXXX</b>
<b>Esfera</b>	<b>PTRES</b>	<b>Fonte de Recursos</b>	<b>Natureza da Despesa</b>	<b>Unidade Gestora Responsável</b>	<b>Plano Interno</b>

Fonte: elaboração do autor.

7 Até outubro de 2014, existiam 93 tipos (códigos) de conta-corrente no Siafi. Dessa forma, as quase 20 mil contas contábeis são agrupadas em cada um (e apenas um) desses 93 tipos de conta-corrente. Ou seja, uma conta contábil só tem um tipo de conta-corrente. Existem contas contábeis que são detalhadas pela individualização de imóveis, outras contas contábeis que são detalhadas pela fonte de recursos e outras pela natureza da receita, por exemplo. A partir de 2015, uma conta contábil poderá ter até dois tipos de conta-corrente, estando previstos pouco mais de 100 contas-correntes.

Logo, a partir da Conta-Corrente nº 106324101430000004690761706002770AGRICOL, é possível identificar que a Unidade Gestora nº 170600 (Coordenação Geral da Dívida Pública) tem crédito disponível na Fonte de Recurso nº 43 (títulos de responsabilidade do Tesouro Nacional – refinanciamento da dívida pública), para Despesas de Natureza nº 469076 (principal da dívida mobiliária refinanciada), no Plano Interno nº 2770AGRICOL (dívidas originárias de crédito rural). Outros detalhamentos são possíveis a partir do Programa de Trabalho Resumido (PTRES)<sup>8</sup>, da esfera orçamentária e da pormenorização das informações contidas na fonte de recursos<sup>9</sup> e na natureza da despesa<sup>10</sup>.

### 1.2.3 1994: SIAFI GERENCIAL

O Siafi Gerencial é um sistema que possibilita, desde 1994, a obtenção de informações a partir dos dados da execução orçamentária existentes no Siafi (BRASIL, 2009). Para se ter noção da importância do Siafi Gerencial para o governo federal, basta mencionar que o sistema é utilizado para extrair os dados utilizados na elaboração dos principais demonstrativos da União, como o relatório de gestão fiscal, o *Relatório Resumido da Execução Orçamentária* (2014) e as demonstrações contábeis da União.

Para o presente estudo, é relevante esclarecer como é utilizada a funcionalidade “Consulta Construída” do Siafi Gerencial. Tal funcionalidade demanda que o usuário informe na aba “Contexto” ao menos três informações:

- o grupo de itens de informação;
- no mínimo, um tipo de valor; e
- no mínimo, o filtro mês de referência.

Na figura 5, apresenta-se a imagem da aba “Contexto” para uma consulta construída. Nessa aba, o usuário deve informar alguns parâmetros para definir qual será o escopo da informação que será extraída pelo Siafi Gerencial. No caso da figura 5, foram informados os seguintes parâmetros:

- Grupo (de itens de informação) utilizado: *public mensal*.<sup>11</sup>
- Tipo de valor: saldo atual.
- Filtros aplicados: junho (mês de referência), Ministério da Educação (órgão da Unidade Orçamentária) e parâmetro que define se o valor faz parte do orçamento fiscal e da seguridade fiscal.

8 Programa de Trabalho Resumido (PTRES) é composto a partir da combinação das seguintes informações orçamentárias: Unidade Orçamentária, Programa de Trabalho, Indicador de Resultado Primário, Tipo de Crédito e Plano Orçamentário.

9 É possível identificar, por exemplo, se o recurso é proveniente de: 1) um empréstimo do Banco Mundial; 2) do Programa Nacional de Acesso ao Ensino Técnico e Emprego (Pronatec); ou 3) dividendos pagos pelo Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) à União.

10 É possível identificar, por exemplo, se é uma despesa com: 1) pessoal; 2) pagamento de diárias para viagens internacionais; 3) locação de imóveis; ou 4) juros da dívida pública.

11 O grupo Public Mensal traz as fases da execução da despesa desde a dotação inicial, passando pelo empenho e pelo pagamento, até chegar à eventual inscrição em restos a pagar.

Figura 5: Siafi Gerencial – aba “Contexto”

Fonte: Siafi Gerencial (BRASIL, 2009).

Após definir qual é a informação desejada, o usuário deve preencher a aba “Apresentação” para definir como a informação deve ser apresentada. Este é um ponto relevante para o presente estudo, pois, dependendo das definições utilizadas nessa aba, o Siafi Gerencial pode gerar uma consulta com dezenas de páginas.

A figura 6 demonstra o preenchimento da aba “Apresentação”. A formatação utilizada gera uma consulta com 97 páginas. O número elevado de páginas está associado a uma limitação do Siafi Gerencial: só é possível ter dois parâmetros na linha. Assim, se o usuário quiser apresentar na mesma consulta a execução da despesa detalhada por projeto/atividade, PTRES, natureza da despesa e Unidade Gestora Responsável (UGR), apenas dois desses itens poderão aparecer nas linhas da consulta. No exemplo, foi colocado projeto/atividade e PTRES no cabeçalho. Dadas as características do Siafi Gerencial, será gerada uma página para cada combinação de PTRES e projeto/atividade. Por exemplo, se o órgão tiver dez PTRES e 10 projetos/atividades, serão geradas, no mínimo, 100 páginas.

Figura 6: Siafi Gerencial – aba “Apresentação”

Secretaria do Tesouro Nacional  
Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

Contexto Apresentação Consulta

Título  
Dot Inicial, Dot Atualizada, Desp Emp, Desp Liquidada, Val Pagos e RP

Subtítulo

Moeda  
REAL

Unidade Monetária  
em unidade

Nome do Parâmetro	Decod.
PROJETO/ATIVIDADE	
PTRES	
TIPO DE VALOR	

Linha	Decod.
NATUREZA DA DESPESA	
UG RESPONSÁVEL	
ITEM DE INFORMAÇÃO	

Excluir Salvar Como Salvar Executar

Fonte: Siafi Gerencial (BRASIL, 2009).

#### 1.2.4 2015: O NOVO PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO (PCASP) E O TESOURO GERENCIAL<sup>12</sup>

Em 2015, a União adotará um novo plano de contas para evidenciar com maior clareza as informações patrimoniais. Outra novidade para 2015 é a utilização de um novo sistema para extrair as informações sobre a execução orçamentária. Por ser um *data warehouse*, o Tesouro Gerencial supera uma limitação do Siafi Gerencial: o limite de apenas dois parâmetros nas linhas da aba “Apresentação”. Dessa forma, o Tesouro Gerencial será capaz de agrupar em uma única consulta diversas classificações orçamentárias (por exemplo: natureza da despesa, PTRES, fonte de recursos e função) sem gerar um relatório com inúmeras planilhas.

### 1.3 MECANISMOS PARA MONITORAR O ORÇAMENTO: PLANO INTERNO E OUTROS

O Plano Interno (PI), criado em 1987, é um código composto por até 11 caracteres alfanuméricos. De acordo com o *Manual Siafi Web* (BRASIL, 1996), o PI é um

<sup>12</sup> As mudanças vão além de um novo plano de contas. As rotinas contábeis e os demonstrativos contábeis passarão por uma profunda reformulação. Para mais detalhes, acessar o site do Tesouro Nacional: < <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/implantacao-do-pcasp-uniao> > .

instrumento de planejamento e acompanhamento que pode ser usado para detalhar um projeto/atividade.

O quadro 2 ilustra como o PI pode facilitar o acompanhamento da execução orçamentária.

**Quadro 2: Universidade Federal do Espírito Santo – despesa empenhada (abril/2014)**

Natureza da despesa detalhada*		Plano Interno	
Código	Descrição	Código	Descrição
33903916	Manutenção e conservação de bens imóveis	FGRADG43139	Obra – teatro universitário
		FGRADG43140	Obra – telhado Cemunis
		FGRADG43141	Obra – rede elétrica e lógica

Fonte: elaboração do autor a partir de dados do Siafi.

Nota: \* as despesas na natureza da despesa detalhada (3903916) foram desmembradas pelo gestor em três obras distintas (teatro universitário, telhado Cemunis e rede elétrica e lógica). O gestor utilizou os últimos três dígitos do Plano Interno iniciado por FGRADG43 para desmembrar as despesas.

A despesa com manutenção e conservação de bens imóveis (natureza da despesa detalhada) foi desmembrada graças à informação contida no Plano Interno. O PI informa que a despesa foi alocada em três obras diferentes: 1) teatro universitário, 2) telhado do Cemunis e 3) rede elétrica e lógica.

Os órgãos superiores têm autonomia para definir se o PI será utilizado no momento da execução da despesa orçamentária<sup>13</sup>. O Ministério da Educação (MEC) tem uma experiência bem sucedida<sup>14</sup> na utilização do Plano Interno como ferramenta para monitorar a execução orçamentária. Em 2009, o MEC estabeleceu as regras<sup>15</sup> para a formatação do PI, que passou a ser um instrumento de programação e gerenciamento da subação<sup>16</sup> orçamentária. A figura 7 apresenta a estrutura do PI do MEC:

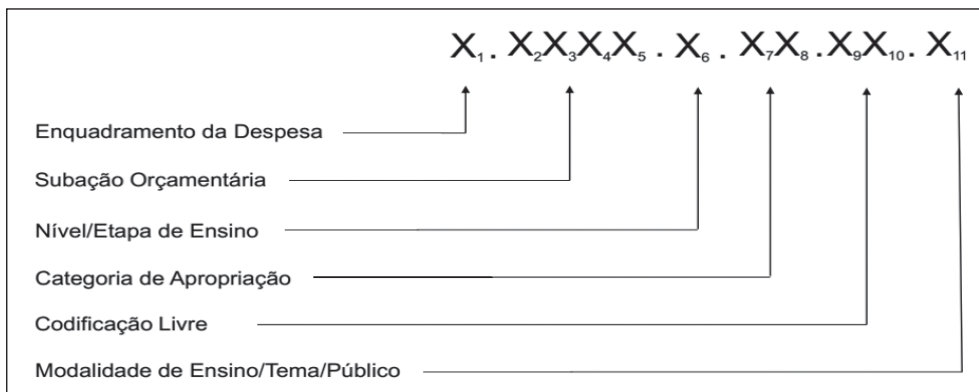
13 Exceto em casos muito específicos, o órgão não tem autonomia sobre a regra de utilização do PI. Por exemplo, os PIs das despesas financiadas com recursos externos (Banco Mundial, JBIC, BID...) seguem uma regra única criada pelo Tesouro Nacional e as despesas do Plano Brasil Sem Miséria devem seguir as orientações do Decreto 7.492 de 2011. Os PIs utilizados para marcar as despesas do PAC normalmente têm a formatação sigla do ministério + sequencial numérico. Por exemplo: MME000001, MME000002...

14 O MEC é rotineiramente convidado para apresentar o Sistema Integrado de Monitoramento Execução e Controle (Simec) e a importância do Plano Interno para as demais instituições da administração pública, como, por exemplo, no I Congresso: Informação de Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público, realizado em 2011 na ESAF.

15 Portaria SPO/MEC Nº. 09, de 31 de dezembro de 2009.

16 De acordo com o *Manual Siafi Web* (1996), a subação é um desdobramento de determinada ação do ministério ou do órgão, abrangendo objetivos mais específicos dentro do objetivo maior e representa os meios e os instrumentos da ação autorizada para alcançar os objetivos pretendidos. Sempre que possível, as subações são correlacionadas a metas, no que concerne à realização de obras e de serviços.

Figura 7: Ministério da Educação – modelagem estrutural do Plano Interno



Fonte: adaptado de Rocha (2010).

Obs.: para obras, os três últimos dígitos (9, 10 e 11) são agrupados.

Existem outras maneiras de detalhar a execução orçamentária. Uma delas é o Plano Orçamentário (PO), que passou a fazer parte da estrutura orçamentária do governo federal a partir de 2013. Com o PO é possível, por exemplo, identificar quanto o governo federal pagou para o programa Voluntariado da Copa do Mundo de 2014, ou ainda, quanto foi gasto com o programa Mais Médicos. Outra forma de se detalhar o orçamento é a utilização, pelo Comando da Marinha, de contas contábeis como Fonte de Recurso Escritural<sup>17</sup> para monitorar as transações no âmbito do sistema das Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS). O Superior Tribunal Militar (STM), por sua vez, criou o próprio sistema para monitorar o planejamento e a execução do orçamento. O Sistema de Planejamento, Orçamento e Controle (Sipoc) do STM permite detalhar a natureza da despesa a tal ponto que é possível identificar quanto o órgão pagou para a aquisição de água mineral (SILVA, 2011).

Deve ficar claro que o PI é uma das formas de monitorar o planejamento e a execução do orçamento. O fato de determinado órgão não utilizar o PI (ou utilizar de maneira simplificada) não significa que a instituição não tenha um sistema sofisticado para monitorar o orçamento.

## 2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo é do tipo exploratório descritivo e de abordagem qualitativa. Uma das maneiras de compreender a pesquisa qualitativa é distinguindo-a da pesquisa quantitativa. Uma pesquisa qualitativa, diferentemente da pesquisa quantitativa, se caracteriza pela descrição, compreensão e interpretação de fatos. Enquanto na

<sup>17</sup> Uma “moeda virtual” registrada nas Contas Contábeis nº 19247XXXX e nº 29247XXXX. Disponível em: <[http://inovacao.enap.gov.br/index.php?option=com\\_docman&task=doc\\_view&gid=110](http://inovacao.enap.gov.br/index.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=110)>. Acesso em: 20 maio 2014.

pesquisa quantitativa predomina a mensuração, na pesquisa qualitativa sobressaem as interlocuções com o sujeito. Martins (2008) destaca que os fenômenos presentes nas ciências sociais aplicadas são complexos e de difícil mensuração, por isso, nesses casos, a pesquisa qualitativa é mais adequada, considerando o tratamento contextual do fenômeno e sua operacionalização. A abordagem qualitativa visa à descoberta, à obtenção de respostas e à formulação de novas indagações, enfatizando a interpretação de um contexto, retratando a realidade de forma completa e profunda e permitindo a compreensão de uma instância singular (LÜDKE; ANDRÉ, 2007).

O objetivo geral do trabalho é confirmar, pelos dados levantados, se o PI pode auxiliar no monitoramento da execução orçamentária.

Os objetivos específicos são:

1. apresentar a estrutura do PI;
2. mapear a legislação sobre PI;
3. identificar quais órgãos utilizam o PI;
4. identificar as melhores práticas na utilização do PI; e
5. propor regras para a utilização do PI.

O universo do estudo são os 40 órgãos superiores listados no demonstrativo das despesas por poder e órgão do *Relatório Resumido da Execução Orçamentária* (RREO) do governo federal de abril de 2014 (BRASIL, 2014).

É importante ressaltar que existem órgãos superiores e órgãos subordinados no Siafi. Ao todo existem 40 órgãos superiores e mais de 500 órgãos subordinados no Siafi, de tal forma que um órgão subordinado sempre está vinculado a um órgão superior. Por exemplo: o Comando da Marinha (órgão) está vinculado ao Ministério da Defesa (órgão superior); a Controladoria-Geral da União (CGU – órgão) está vinculada à Presidência da República (órgão superior); a Universidade Federal de Minas Gerais (órgão) está vinculada ao Ministério da Educação (órgão superior). Só para ilustrar a situação, 187 órgãos são vinculados ao Ministério da Educação (órgão superior) e nove órgãos são vinculados Ministério da Cultura (órgão superior).

Para os fins deste trabalho, a opção pelos 40 órgãos superiores levou em consideração dois critérios: o primeiro foi legal, pois o RREO deve atender às exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e divulgar as despesas por poder e órgão (no caso da União, os órgãos superiores); e o segundo foi sistêmico, pois a informação sobre a utilização do Plano Interno está registrada na tabela de órgãos do Siafi. A regra definida pelo órgão superior é estendida para todos os órgãos subordinados. Logo, se um órgão superior utiliza o Plano Interno, todos os órgãos subordinados a ele devem, obrigatoriamente, utilizar o Plano Interno.

De acordo com a tabela de órgãos do Siafi, dos 40 órgãos superiores, apenas 29 utilizam o Plano Interno. Dessa forma, a população que utiliza o Plano Interno é composta por 29 órgãos superiores (ver o Apêndice ao final do trabalho). Importante,



o número de órgãos analisados (32) foi maior que o número de órgãos superiores que utiliza o Plano Interno (29). A diferença maior é devida ao fato de alguns órgãos superiores terem informado também como alguns órgãos subordinados utilizam o Plano Interno (ver quadro 4).

Para alcançar os objetivos, inicialmente foi utilizado o Siafi Gerencial para obtenção dos dados sobre a execução orçamentária dos órgãos (superiores e subordinados) em 2014. As consultas do Siafi Gerencial apresentavam, para cada órgão, o montante da despesa empenhada detalhada por:

- Plano Interno.
- Plano Interno e natureza da despesa detalhada.
- Plano Interno e projeto/atividade.

As consultas do Siafi Gerencial foram analisadas com o intuito de se verificarem: 1) padrões na estrutura dos PIs; 2) possível relação entre os PIs e a célula orçamentária. A partir da análise, foi criado o conceito de *marcador* para compreender a estrutura dos planos internos criados pelos órgãos<sup>18</sup>. Os três Marcadores (Siafi, Emenda Parlamentar e Gestor) são uma novidade e não existem na legislação ou nos manuais da Administração Pública federal. A seguir, são apresentados os três marcadores:

1. *Marcador Siafi*: a parte (ou partes) da estrutura do Plano Interno que espelha informações contidas no Siafi. O Marcador Siafi pode conter informações registradas na célula orçamentária, na conta-corrente ou nas tabelas (administrativas, apoio, orçamentária). Por exemplo: elemento da despesa, unidade orçamentária, programa, modalidade de licitação.
2. *Marcador Emenda Parlamentar*: a parte (ou partes) da estrutura do Plano Interno que espelha informações relativas às emendas parlamentares. Por exemplo: autor da emenda, número da emenda, tipo da emenda (individual ou de bancada).
3. *Marcador Gestor*: a parte (ou partes) da estrutura do Plano Interno que espelha informações definidas pelo próprio órgão (não são um atributo do Siafi ou um atributo de emenda parlamentar). Por exemplo: etapa do ensino (Ministério da Educação) e área de abrangência (Funasa).

A partir do conceito de *marcador*, foi observado que um Plano Interno só pode ser criado das seguintes maneiras:

- com um ou mais marcadores Siafi;
- com um ou mais marcadores Emenda Parlamentar;
- com um ou mais marcadores Gestor; e
- com uma combinação entre os marcadores Siafi, Emenda Parlamentar e Gestor.

---

<sup>18</sup> Os marcadores não se aplicam aos PIs do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) e dos projetos externos, pois o órgão não tem autonomia no momento de criar/utilizar esses tipos de PIs.

Os PIs do quadro 3 ajudam a compreender a diferença entre os marcadores:

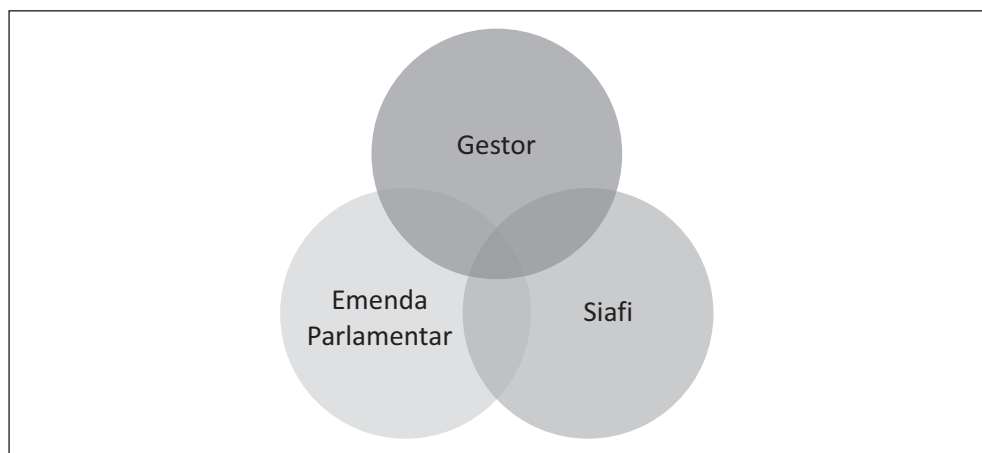
Quadro 3: Diferenças entre marcadores

Tipo de Marcador	Plano Interno		Órgão	Justificativa
	Código	Descrição		
<b>Siafi</b>	4D0M0020001	ESTÁGIOS – ESTAGIÁRIOS	Ministério da Cultura	A informação pode ser obtida a partir da natureza da Despesa Detalhada nº 33903607 (estagiários).
<b>Emenda Parlamentar</b>	4PPF0D00014	EP nº 1310.0020 – deputada Benedita da Silva	Fundação Cultural Palmares	Monitorar a execução da emenda parlamentar da deputada Benedita da Silva.
<b>Gestor</b>	SUP RNMOSSO	Eleição suplementar município de Mossoró/RN	Justiça Eleitoral	A informação <i>não</i> está relacionada a uma classificação da despesa. O gestor criou o Plano Interno a partir de uma atribuição do órgão.

Fonte: elaboração do autor.

A figura 8 ilustra as possibilidades de composição do PI.

Figura 8: Plano Interno – diagrama com os três tipos de marcadores (Siafi, Emenda Parlamentar e Gestor)



Fonte: elaboração do autor.

De posse das consultas do Siafi Gerencial, entrou-se em contato com a Coordenação-Geral de Contabilidade do Tesouro Nacional a fim de se definir a melhor maneira para obter informações sobre a utilização do Plano Interno pelos órgãos. Foi definido que seria melhor focar os órgãos superiores e utilizar o próprio Siafi (via mensagem Comunica nº 20140699107) para encaminhar as perguntas seguintes:

1. Quais são as regras/critérios utilizados para criar/estruturar os PIs?
2. Quais portarias internas e/ou normas internas definem a utilização e/ou estrutura dos PIs?
3. Quais são as pessoas/áreas responsáveis pela elaboração/criação dos PIs?

A mensagem Comunica<sup>19</sup> foi encaminhada para todos os órgãos superiores que utilizam o Plano Interno. Em alguns casos, foi necessário reforçar o pedido de informação e/ou tirar dúvidas por meio de *e-mails* e telefonemas. Todos os 29 órgãos superiores encaminharam as respostas. Cabe ressaltar que tanto o Ministério da Saúde quanto o Ministério da Defesa não informaram a regra de utilização de PI do órgão superior, mas a regra de utilização de PI de dois órgãos subordinados. Já o Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (Mdic) informou tanto a regra de PI do órgão superior quanto a regra de PI do Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia (Inmetro). Assim, o número de respostas (32) é maior que o número de órgãos superiores que utilizam PI (29).

Quadro 4: Órgãos superiores que informaram como órgãos subordinados estruturam os planos internos

Órgão superior	Órgãos subordinados
Ministério da Saúde	1. Fundação Nacional da Saúde (Funasa) 2. Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa)
Ministério da Defesa	1. Comando da Aeronáutica 2. Comando da Marinha
Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior	1. Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial (Inmetro)

Fonte: elaboração do autor.

### 3 ANÁLISE DOS DADOS

A análise dos dados mostrará, inicialmente, quais órgãos superiores utilizam PI. Em seguida, serão apresentados exemplos dos três tipos de marcadores (Siafi, Emenda Parlamentar e Gestor) e um diagrama com a classificação dos 32 órgãos (29 superiores e 3 subordinados) por marcador predominante.

<sup>19</sup> O Comunica é uma mensagem transmitida por meio do Siafi. O Comunica é um meio de comunicação muito utilizado pelo Tesouro Nacional para divulgar para os usuários do Siafi informações relativas às alterações nas rotinas contábeis, nos prazos para divulgações de demonstrativos, realização de eventos/treinamentos...

### 3.1 QUEM UTILIZA PI

Dos 40 órgãos superiores do governo federal, 29 utilizam PI. A utilização do PI é predominante tanto no Poder Executivo (24 dos 27 órgãos superiores utilizam PI) quanto no MPU<sup>20</sup> (os 2 órgãos superiores utilizam), mas ainda é incipiente no Poder Judiciário (apenas 2 dos 8 dos órgãos superiores utilizam PI) e no Poder Legislativo (dos 3 órgãos superiores, apenas o Tribunal de Contas da União – TCU utiliza PI).

O advento do PAC, em 2007, consolidou a utilização do PI entre os órgãos do Poder Executivo, uma vez que os órgãos interessados em ter verbas do programa deveriam obrigatoriamente utilizar o PI.

Apesar de o presente estudo ter focado os órgãos superiores, ressalta-se que quando um órgão superior utiliza o PI, todos os órgãos subordinados a ele também devem utilizá-lo. O caso do MEC é emblemático, pois os 187 órgãos (universidades, institutos federais, fundações...) subordinados ao MEC devem utilizar PI e seguir as regras definidas pela Portaria nº 1, de 4 de fevereiro de 2013, e pela Portaria nº 1, de 2 de janeiro de 2012, que definem como o PI deve ser estruturado. Os demais 28 órgãos superiores que utilizam PI têm uma estrutura organizacional mais simples e possuem, no máximo, 10 órgãos subordinados.

### 3.2 OS MARCADORES

Dos 32 órgãos analisados, apenas 9 têm regras preestabelecidas e/ou descritas em manual para definir a estrutura do Plano Interno (qual informação vai em cada um dos 11 campos do código do PI). A maioria dos órgãos utiliza o PI simplesmente para agregar diversas classificações orçamentárias da despesa (por exemplo, o PI pode ser uma junção dos códigos da ação orçamentária e do PTRES). Os dois principais agregadores mencionados pelos órgãos foram ação orçamentária (11 menções) e Unidade Gestora Responsável (UGR – 7 menções).

#### 3.2.1 SEM MARCADOR

Quatro órgãos (Ministério dos Esportes – ME, Ministério de Minas e Energia – MME, Ministério dos Transportes – MT<sup>21</sup> e Presidência da República) não utilizam qualquer tipo de marcador. Os órgãos explicaram que os PIs que aparecem na execução orçamentária são relacionados ao PAC e/ou aos projetos externos<sup>22</sup>. Os quatro órgãos informaram que não há interesse em estruturá-los para monitorar os demais tipos de despesa.

20 A segmentação dos órgãos por tipo de poder seguiu o padrão do *Relatório Resumido da Execução Orçamentária* (BRASIL, 2014). Assim, o Ministério Público é o quarto poder.

21 O MT informou que não utiliza PI para monitorar as despesas do órgão superior; mas os órgãos subordinados (por exemplo, Dnit, ANTT e Valec) utilizam o PI com a finalidade de monitorar as despesas que não são do PAC.

22 Cabe ressaltar mais uma vez que os órgãos não têm autonomia no momento de criar/definir o PI do PAC ou de projetos externos.

### 3.2.2 COM MARCADOR

Vinte e oito órgãos analisados criaram PIs com variadas combinações de marcadores. Para despesas envolvendo pagamento de pessoal e manutenção da unidade (programas de gestão, manutenção e serviços ao Estado), os órgãos utilizam preferencialmente apenas marcadores Siafi. Contudo não é possível identificar um padrão para as despesas associadas aos programas temáticos. Para monitorar os programas temáticos, os órgãos podem utilizar, por exemplo:

- apenas marcadores Siafi;
- uma combinação de marcadores Siafi com marcadores Emenda Parlamentar;
- apenas marcadores Gestor; e
- uma combinação de marcadores Siafi com marcadores Gestor.

É importante ressaltar que, devido ao elevado volume da execução orçamentária (R\$ 2,3 trilhões, no exercício de 2014) e à grande quantidade de classificações possíveis (natureza da despesa, PTRES, fonte de recurso...), foram encontrados PIs que não seguiam exatamente as regras de elaboração informadas pelos próprios órgãos.

A seguir, serão apresentadas situações em que é utilizado cada tipo de marcador.

#### 3.2.2.1 MARCADOR SIAFI

O marcador Siafi é utilizado pelos órgãos para incluir no PI itens que estão disponíveis no Siafi. O exemplo do Ministério da Previdência Social (MPS) ilustra muito bem essa situação. De acordo com a coordenadora de Orçamento do MPS, “[...] os PI são criados de forma a identificar a UGR, o PTRES, a Ação Estratégica do Plano de Ação Integrado do MPS<sup>23</sup> (quando for o caso), o item da programação das unidades e, por fim, se trata de Manutenção ou Projeto.”<sup>24</sup> Os dois exemplos a seguir foram utilizados pela coordenadora para mostrar como são estruturados os PIs do MPS:

Ex: PS482531M01 (PS: Secretaria de Políticas de Previdência Social; 482: 3 últimos dígitos do PTRES; 531: Ação Estratégia do PAI; M; manutenção; 01: Diárias e Passagens

Ex: PC161321M01 (PS: Secretaria de Políticas de Previdência Complementar; 161: 3 últimos dígitos do PTRES; 321: Ação Estratégia do PAI; M; manutenção; 01: Diárias e Passagens.<sup>25</sup>

A informação sobre a Unidade Gestora Responsável (UGR), o PTRES e as diárias/passagem poderia ser obtida diretamente a partir do Siafi.

<sup>23</sup> O Plano de Ação do MPS (PAI) é um marcador Gestor.

<sup>24</sup> Informação obtida a partir do questionário aplicado ao Ministério da Previdência Social (MPS).

<sup>25</sup> Informação obtida a partir do questionário aplicado ao MPS.

A partir da análise dos relatórios gerados pelo Siafi Gerencial, foi possível identificar que, em alguns casos, os PIs meramente espelham classificações da despesa orçamentária. Por exemplo, o PI Diárias do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios (TJDFT) é utilizado para monitorar despesas com diárias (informação que poderia ser obtida pela natureza da despesa). O PI pode estar associado a uma natureza da despesa (quadro 5) ou a uma ação orçamentária (quadro 6).

**Quadro 5: Descrição de alguns planos internos é similar à descrição da natureza da despesa detalhada**

Planos internos associados à natureza da despesa detalhada			
Natureza da despesa detalhada	Plano Interno		Órgão
	Descrição	Código	
Diárias no país	Diárias no país e no exterior	DIÁRIAS	TJDFT
Auxílio-transporte	Auxílio-transporte aos servidores	20110001003	MCTI
Juros da dívida contratual	Dívida externa contratual – MS	2201MS	MF

Fonte: elaboração do autor.

Os PIs apresentados nos quadros 5 e 6 são meramente ilustrativos. O estudo não buscou catalogar todos os PIs que espelham classificações orçamentárias.

**Quadro 6: Descrição de alguns planos internos é similar à descrição da ação orçamentária**

Planos internos associados à ação orçamentária			
Ação orçamentária	Plano Interno		Órgão
	Descrição	Código	
Fomento ao setor agropecuário	Fomento ao setor agropecuário	CS20ZV0001	Mapa
Publicidade	Publicidade de utilidade pública	4D5M0000002	MinC
Promoção da política nacional de justiça	Política nacional de justiça	SNJ-PJ	MJ

Fonte: elaboração do autor.

O quadro 7 apresenta os marcadores Siafi que foram informados pelos órgãos e que podem ser utilizados para estruturar os Planos Internos. A ação orçamentária foi o item com maior número de menções. Ao todo, 11 órgãos informaram que incluem a ação orçamentária na estrutura do PI. O segundo item com maior número de menções foi a UGR (7 menções).

*Como o Plano Interno pode ser utilizado para monitorar a despesa orçamentária do governo federal*

**Quadro 7: Marcadores Siafi utilizados pelos órgãos**

Marcador Siafi	
Órgão	Itens utilizados para estruturar o Plano Interno
Advocacia-Geral da União	Agrega as despesas, prioritariamente, a partir de informações orçamentárias
Comando da Aeronáutica	
Conselho Nacional do Ministério Público	
Defensoria Pública da União	
Ministério da Ciência e Tecnologia	
Ministério da Justiça	
Ministério Público da União	
Tribunal de Contas da União	
Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios	
Tribunal Superior Eleitoral	
Agência Nacional de Vigilância Sanitária	
Comando da Marinha	Detalhamento da dotação orçamentária
Fundo Nacional da Saúde	UGR e subação
Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia	Ação e plano orçamentário
Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento	Ação, subação e plano orçamentário
Ministério da Cultura	Ação, ano, unidade gestora e outros agregadores de despesa
Ministério da Educação	Enquadramento da despesa e subação orçamentária
Ministério da Fazenda	Ação, órgão e outros agregadores de despesa
Ministério da Integração Nacional	Subação e UGR
Ministério da Previdência Social	Ação, UGR, PTRES, detalhe da despesa e se é uma despesa de manutenção ou projeto
Ministério das Cidades	Plano Interno genérico MCID0000000
Ministério do Desenvolvimento Agrário	Ação, UGR, plano orçamentário, programa de trabalho e tipo de ação orçamentária
Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome	Ação, plano orçamentário, UGR e outros agregadores
Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior	Modalidade de licitação, outros detalhes sobre a licitação, natureza da despesa e outros agregadores
Ministério do Meio Ambiente	Ação, subação, plano orçamentário e Idoc
Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão	Ação, UGR, subação e outros agregadores de despesa
Ministério do Trabalho e Emprego	Ação, gestão orçamentária, finalidade da ação, UGR e outros agregadores de despesa
Ministério do Turismo	UGE

Fonte: elaboração do autor.

### 3.2.2.2 MARCADOR EMENDA PARLAMENTAR

A partir de 2014, o *Relatório Resumido da Execução Orçamentária* (RREO – BRASIL, 2014) do governo federal passou a divulgar o Demonstrativo de Despesas Discricionárias e Decorrentes de Emendas Individuais<sup>26</sup>. Ressalta-se que o acompanhamento das emendas não está restrito ao demonstrativo publicado no RREO, pois oito órgãos já utilizavam o PI com marcadores Emenda Parlamentar para monitorar a execução orçamentária. O quadro 8 apresenta os marcadores Emenda Parlamentar que foram informados pelos órgãos e que podem ser utilizados para estruturar os PIs.

**Quadro 8: Marcadores Emenda Parlamentar utilizados pelos órgãos**

Marcador Emenda Parlamentar	
Órgão	Itens utilizados para estruturar o Plano Interno
Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento	Identificador da emenda parlamentar
Ministério da Integração Nacional	Tipo e número da emenda parlamentar
Ministério das Cidades	Tipo de emenda parlamentar
Ministério do Desenvolvimento Agrário	Autor e localizador da emenda
Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome	Tipo de emenda parlamentar
Ministério do Meio Ambiente	Número da emenda parlamentar
Ministério do Trabalho e Emprego	Código específico para identificar se o PI está associado a uma emenda parlamentar
Ministério do Turismo	Tipo e número da emenda parlamentar

Fonte: elaboração do autor.

É importante ressaltar que o marcador Emenda Parlamentar não é o único mecanismo capaz de monitorar as emendas parlamentares. Por exemplo, a estrutura do PI do Ministério da Educação não prevê um campo específico para identificar as emendas parlamentares, contudo é possível utilizar o campo “enquadramento livre” (a 9ª e a 10ª posições do PI) com essa finalidade. A situação da Fundação Universidade de Brasília – FUB (um órgão vinculado ao Ministério da Educação) serve para ilustrar a situação. Um estudo mais detalhado é necessário para identificar como o campo “enquadramento livre” dos PIs da FUB é utilizado para monitorar as despesas relativas às emendas parlamentares.

26 Anexo incluído no mês de fevereiro de 2014 em atendimento ao inciso I, § 6º, do art. 52 da Lei nº 12.919, de 24/12/2013.



**Quadro 9: Exemplo de utilização do campo “enquadramento livre”  
do Plano Interno do Ministério da Educação**

Fundação Universidade de Brasília: alguns dos planos internos utilizados para monitorar emendas parlamentares	
Código	Título
3000FO-RJOL	Emenda Parlamentar nº 7115 0007
3000FO-SPCZ	Emenda Parlamentar nº 2520 0006
3000PR-PEJC	Emenda Parlamentar nº 3251 0003
3000PR-SEMP	Emenda Parlamentar nº 1328 0004
3000PR-SERC	Emenda Parlamentar nº 2734 0004
3000PR-SPKO	Emenda Parlamentar nº 2805 0011

Fonte: Siafi Gerencial (2014).

### 3.2.2.3 MARCADOR GESTOR

O marcador Gestor pode ser predeterminado pelo órgão ou pode ser um campo livre do PI utilizado para essa finalidade. Por exemplo, o campo “Nível/Etapa de Ensino” do PI do MEC é um marcador Gestor, enquanto o campo “Enquadramento Livre” pode ser (ou não) um marcador Gestor. Algo semelhante ocorre com os PIs do Ministério da Cultura (MinC), pois o campo “Área Cultural” é um marcador Gestor, enquanto o “Sequencial Planejamento” pode (ou não) assumir essa função.

Foi possível identificar o marcador Gestor em apenas sete órgãos (quadro 10). O Comando da Marinha, o Fundo Nacional da Saúde, o Inmetro, o MEC, o MinC e o Tribunal Superior Eleitoral (TSE) utilizam o PI para estabelecer um elo entre o planejamento e o orçamento.

O MinC publicou a Portaria nº 149, de 21 de novembro de 2012, que estabelece o processo de pactuação de metas de desempenho. No âmbito do processo de pactuação, os projetos/atividades do órgão são cadastrados no Sistema Integrado de Monitoramento, Execução e Controle (Siminc). De acordo com o MinC:

[...] as informações são inseridas no SIMINC na forma de projetos [...] mediante o preenchimento dos Planos Internos, que [...] formarão a estrutura básica de Planejamento e Execução da Unidade. Os campos existentes para preenchimento dos projetos incluem, entre outros dados, Título, Descrição, Funcional Programática, valor (custeio e capital) e cronogramas orçamentário e financeiro.<sup>27</sup>

<sup>27</sup> Informação obtida do questionário aplicado ao Ministério da Cultura (MinC).

**Quadro 10: Marcadores Gestor utilizados pelos órgãos**

Marcador Gestor	
Agência Nacional de Vigilância Sanitária	Atividade (lista definida internamente pela instituição) e unidade administrativa
Comando da Marinha	Ação interna, detalhamento da ação interna e dígito reserva
Fundo Nacional da Saúde	Área de abrangência e área de atuação
Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia	Projetos, subprojetos, processo específico e processo operacional
Ministério da Cultura	Área cultural, sequencial de planejamento e sequencial de detalhamento
Ministério da Educação	Nível/etapa de ensino, categoria de apropriação, modalidade de: ensino, tema ou público e enquadramento livre
Tribunal Superior Eleitoral	Agrupamentos gerenciais do orçamento para estabelecer uma ponte entre a proposta e a execução orçamentária

Fonte: elaboração do autor.

O Inmetro também utiliza o PI para fazer a ponte entre o planejamento e o orçamento. De acordo com o órgão, os PIs são criados/estruturados a partir de árvores de macroprocessos e desdobrados em processos específicos ou projetos, que, por sua vez, são desdobrados em processos operacionais ou subprojetos. A equipe do Inmetro apresentou o Plano Interno: B206307 (apreciação de modelo de medidor de energia elétrica) para ilustrar a estrutura dos PIs:

**Quadro 11: Exemplo de estrutura de PI do Inmetro**

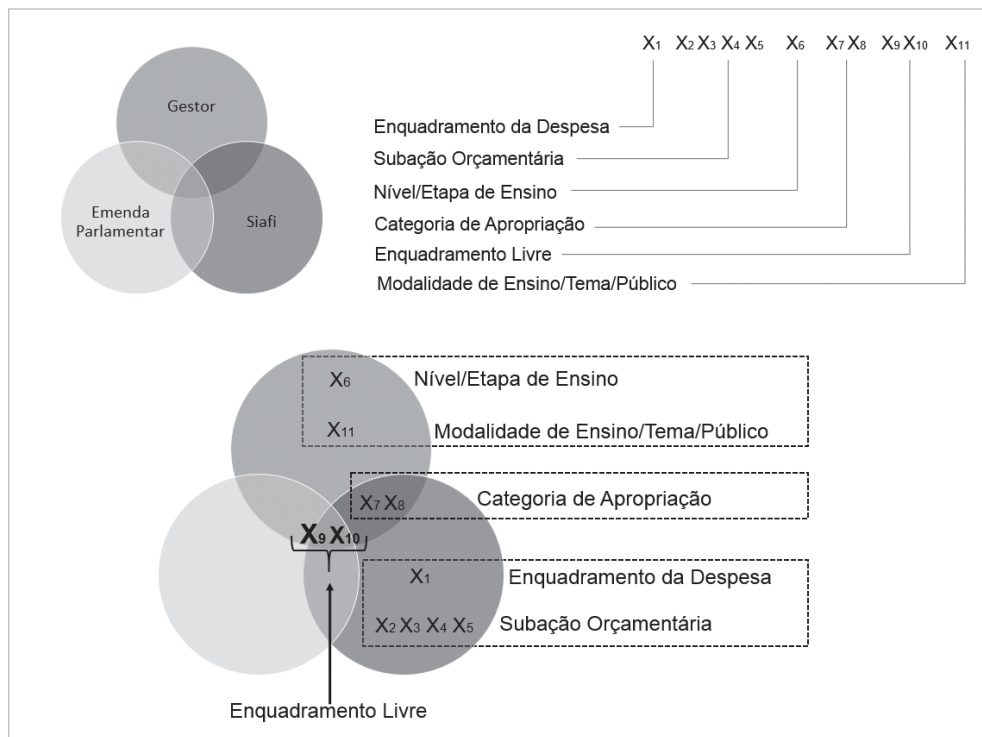
Inmetro: composição do Plano Interno B206307	
Item do PI	Descrição
B	Plano Orçamentário 0002 da Ação 20TV (Macroprocesso: Fiscalização e Metrologia)
2	Projeto (1) Processo (2)
063	Processo Específico: Controle Legal de Instrumentos de Medição
07	Processo Operacional: Avaliação de Modelo de Medidor de Energia Elétrica

Fonte: dados da pesquisa (2014) – resposta do questionário que encaminhei para os órgãos.

### 3.3 CLASSIFICAÇÃO DOS ÓRGÃOS POR TIPO DE MARCADOR PREDOMINANTE

Um determinado órgão pode usar mais de um tipo de marcador para estruturar os seus PIs. A partir das regras que definem as estruturas dos PIs<sup>28</sup>, os órgãos foram agrupados por tipo de marcador predominante<sup>29</sup>.

Figura 8: Ministério da Educação – estrutura do Plano Interno por tipo de marcador



Fonte: elaboração do autor.

O MEC (figura 8) tem dois marcadores Siasi (enquadramento da despesa e subação orçamentária), dois marcadores Gestor (nível/etapa de ensino e modalidade de ensino/tema/público) e dois outros itens: categoria de apropriação e enquadramento livre. A categoria de apropriação, dependendo do código, pode ser um marcador Siasi ou um marcador Gestor. Já o enquadramento livre pode assumir a função de qualquer um dos três marcadores possíveis (Siasi, Gestor ou Emenda Parlamentar). Levando-se em consideração a estrutura do PI do MEC, optou-se por considerar o marcador Gestor como o marcador predominante desse ministério.

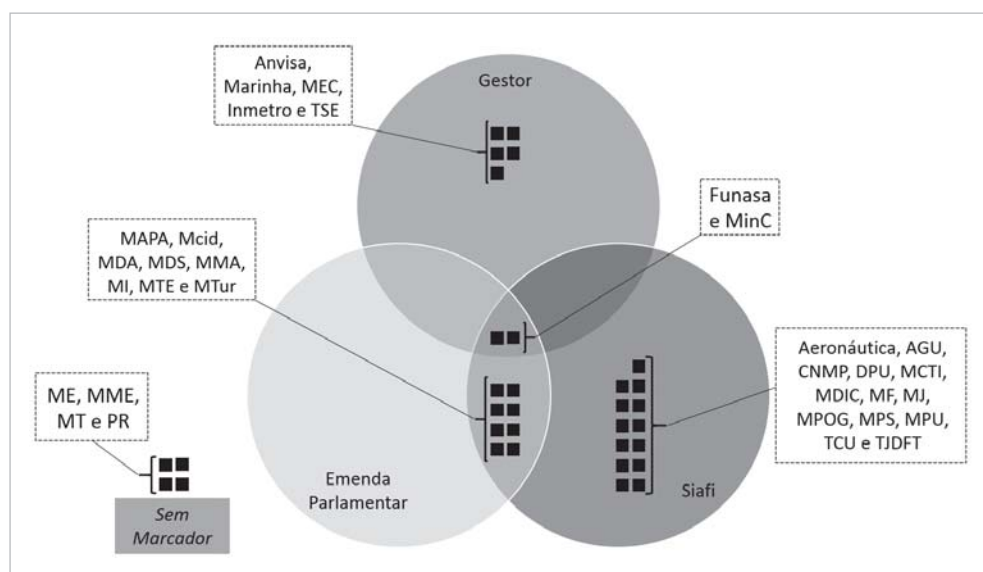
28 Não foi utilizado um critério rígido para agrupar os órgãos por tipo de marcador predominante. Logo, futuros estudos podem contribuir para validar o conceito dos marcadores e a classificação por marcador predominante.

29 O Ministério da Previdência Social (MPS) tem um marcador Gestor: o Plano de Ação Integrado (PAI). Futuros estudos poderiam verificar se é mais adequado considerar o marcador Gestor como o marcador predominante do MPS.

Os marcadores predominantes do Ministério das Cidades (MCidades) são o Siafi e o Emenda Parlamentar. O MCidades tem quase três mil PIs diferentes, mas apenas um é destinado a monitorar as despesas com manutenção e funcionamento do MCidades (praticamente todos os outros são usados para monitorar as despesas do PAC). De acordo com o MCidades:

O Ministério das Cidades adotou o plano interno em 2008, em função da obrigatoriedade do registro dos empreendimentos do PAC. Basicamente, o plano interno é utilizado nos empreendimentos do PAC. Adicionalmente, passou-se a utilizá-lo para separar as emendas individuais, de bancada e comissão. Nas demais programações, utiliza-se um PI genérico (MCID0000000).<sup>30</sup>

Figura 9: Órgãos agrupados por marcador predominante



Fonte: elaboração do autor a partir de informações dos questionários aplicados.

A figura 9 apresenta como foram agrupados os 32 órgãos por marcador predominante. Observa-se que nenhum órgão utiliza apenas o marcador Emenda Parlamentar e que dois órgãos (Fundação Nacional de Saúde – Funasa, e MinC) utilizam, preponderantemente, os três marcadores.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

À medida que o presente estudo foi avançando, ficou claro que a proposta inicial do estudo era muito ambiciosa. Nem todos os cinco objetivos do estudo foram alcançados. A proposta inicial era:

<sup>30</sup> Informação obtida a partir do questionário aplicado ao Ministério das Cidades.

*Como o Plano Interno pode ser utilizado para monitorar a despesa orçamentária do governo federal*

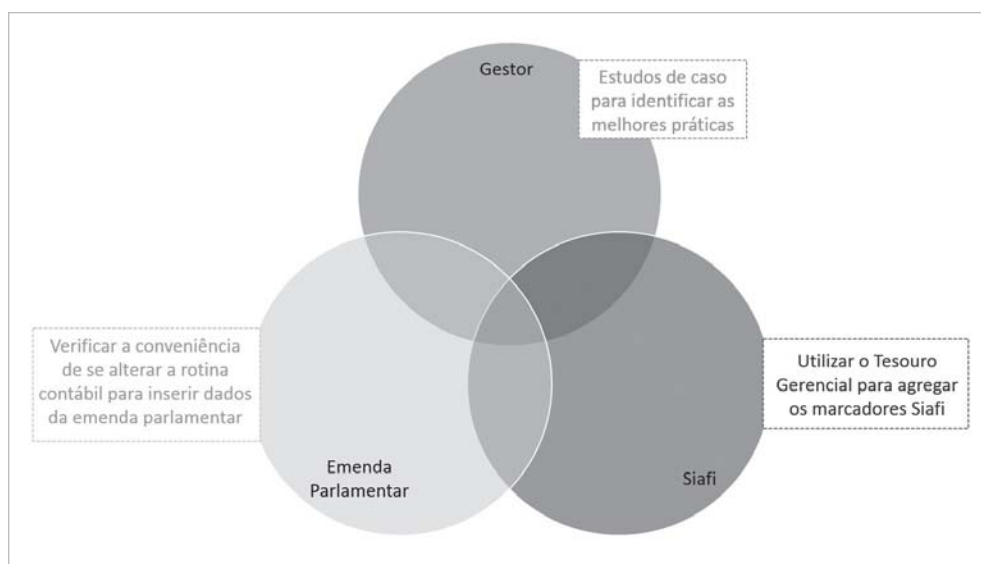
1. apresentar a estrutura do PI;
2. identificar quais órgãos utilizam PI;
3. mapear a legislação sobre PI;
4. identificar as melhores práticas na utilização do PI; e
5. propor regras para a utilização do PI.

Os três primeiros objetivos foram alcançados plenamente. Foi apresentada a estrutura do PI e como diferentes órgãos utilizam os 11 campos alfanuméricos para monitorar o orçamento. Também foram identificados os 29 órgãos superiores que utilizam PI e quais portarias tratam do assunto.

O quarto objetivo – identificar as melhores práticas na utilização do PI – foi alcançado parcialmente, pois foi possível identificar os órgãos que têm sistemas próprios para gerenciar os PIs e que utilizam o marcador Gestor para fazer a ponte entre o planejamento e o orçamento. É importante ressaltar que o presente estudo não verificou a qualidade dos sistemas e/ou a efetividade do PI como ponte entre o planejamento e o orçamento. Uma vez que o quarto objetivo só foi alcançado parcialmente, foi considerado sensato não propor regras para a utilização do PI (objetivo 5).

Futuros estudos sobre PI podem ser organizados/estruturados a partir do diagrama de marcadores predominantes (figura 10). De acordo com o marcador predominante, os futuros estudos (ou políticas) poderiam variar desde os estudos de caso até a divulgação do PI como ferramenta para monitorar o orçamento.

**Figura 10: Diretrizes para futuros estudos sobre Plano Interno**



Fonte: elaboração do autor.

Para os órgãos com marcador predominante Gestor (Anvisa, Marinha, MEC, Inmetro e TSE) e Gestor + Siafi + Emenda Parlamentar (Funasa e MinC), é interessante realizar estudos de caso para analisar os sistemas de gestão e a ponte entre o planejamento e o orçamento. Também poderia ser testado o argumento de Moynihan e Pandey (2010), verificando se a informação gerada pelos sistemas dos órgãos é realmente utilizada para a tomada de decisão.

Para os órgãos com marcador predominante Siafi + Emenda Parlamentar (Mapa, MCidades, MDA, MDS, MMA, MIN, MTE e MTur), é sensato identificar os atributos relevantes para monitorar as emendas parlamentares e verificar a conveniência de se alterar a rotina contábil do Siafi para incluir na execução orçamentária, por exemplo, dados sobre o tipo de emenda parlamentar. Dessa forma, o próprio Siafi permitiria identificar diretamente uma série de informações que são abarcadas pelo marcador Emenda Parlamentar.

Para os órgãos que têm marcador Siafi como marcador predominante (Aeronáutica, AGU, CNMP, DPU, MCTI, MDIC, MF, MJ, MPOG, MPS, MPU, TCU e TJDFT), é conveniente explicar as vantagens introduzidas pelo Tesouro Gerencial. Com o novo sistema, os órgãos não estão mais aprisionados pela limitação das duas linhas da aba “Apresentação” do Siafi Gerencial e não precisam utilizar o PI para agregar diferentes classificações orçamentárias.

Para os órgãos que não têm marcador ou que não usam o PI, é salutar apresentar as possibilidades de se utilizar o PI como uma ferramenta gerencial capaz de fazer a ponte entre o planejamento e o orçamento.

## REFERÊNCIAS

BORGES, Thiago Bernardo; MARIO, Poueri do Carmo; CARNEIRO, Ricardo. A implementação do Sistema de Custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 47, n. 2, p. 469-491, mar./abr. 2013.

BRASIL. Constituição (1988). *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) > . Acesso em: 30 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 92.452, de 10 de março de 1986. Cria, no Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), extingue a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN), e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 10 mar. 1986. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1980-1989/1985-1987/D92452.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/1985-1987/D92452.htm) > . Acesso em: 30 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 17 mar. 1964. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm) > . Acesso em: 30 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. *Manual técnico de orçamento*. Edição 2014. Brasília, 2013.

\_\_\_\_\_. Tesouro Nacional. *Manual Siafi Web*. 1996. Disponível em: < <http://manual.siafi.tesouro.fazenda.gov.br/> > . Acesso em: 30 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. *Relatório Resumido da Execução Orçamentária do governo federal e outros demonstrativos*. Brasília, DF: [s.n.], 2014. Disponível em: < <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/318594/RROabr2014.pdf> > . Acesso em: 30 jun. 2014.

BRASIL. Tesouro Nacional. *Siafi Gerencial: guia básico*. In: SEMINÁRIO DE EXECUÇÃO FINANCEIRA DE PROJETOS FINANCIADOS COM RECURSOS EXTERNOS, 4., 2009. Brasília, *Anais...* Brasília: [s. n.], 2009. Disponível em: < [http://www3.tesouro.gov.br/siafi/download/projetos\\_externos/Siafi\\_Gerencial.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/siafi/download/projetos_externos/Siafi_Gerencial.pdf) > . Acesso em: 30 jun. 2014.

CAUDLE, Sharon L.; GORR, Wilpen L.; NEWCOMER, Kathryn E. Key Information Systems Management Issues for the Public Sector. *MIS Quarterly*, v. 15, n. 2, p. 171-188, jun., 1991. Disponível em: < <http://www.jstor.org/discover/10.2307/249378?uid=2134&uid=2&uid=70&uid=4&sid=21104740820153> > . Acesso em: 29 abr. 2014.

CAVALCANTE, Pedro Luiz Costa. Avaliação dos programas do PPA: estudo de caso da implantação do orçamento por desempenho. *Revista Gestão e Planejamento*, Salvador, v. 13, n. 3, p. 232-246, maio/ago. 2012. Disponível em: <<http://www.revistas.unifacs.br/index.php/rgb>>. Acesso em: 20 maio 2014.

CORRÊA, Izabela Moreira. Planejamento estratégico e gestão pública por resultados no processo de reforma administrativa do estado de Minas Gerais. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 41, n. 3, p. 487-504, maio/jun., 2007.

CUNHA, Matheus Sales de Albuquerque et al. Metodologia de gestão de processos estratégicos no governo de Minas Gerais. In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 6., 2013., *Anais...* Brasília: [s. n.], 2013.

FERREIRA, Aldónio; OTLEY, David. The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, v. 20, p. 263-282, 2009.

GONÇALVES, Andréa de Oliveira et al. Maturidade do alinhamento estratégico entre o Plano Plurianual do governo federal e os órgãos de controle no Brasil. *Contabilidade, Gestão e Governança*, Brasília, v. 16, n. 2, p. 31-x45, maio/ago. 2013.

GUIMARÃES, Tadeu Barreto et al. Os desafios de institucionalização das avaliações no sistema de monitoramento e avaliação de políticas públicas de Minas Gerais. In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 4., 2011, *Anais...* Brasília: [s. n.], 2011.

HEINRICH, Carolyn J. How Credible Is the Evidence, and Does It Matter? An Analysis of the Program Assessment Rating Tool. *Public Administration Review*, v. 72, n. 1, p. 123-134, Jan./Feb., 2012. DOI: 10.1111/j.1540-6210.2011.02490.x.

HORNGREN, Charles T. Management accounting: this century and beyond. *Management Accounting Research*, v. 6, p. 281-286, 1995.

HOU, Yilin et al. State performance-based budgeting in boom and bust years: an analytical framework and survey of the states. *Public Administration Review*, May/June, 2011.

KEY, V. O. The Lack of a Budgetary Theory. *The American Political Science Review*, v. 34, n. 6, p. 1137-1144, Dec., 1940. Disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/1948194>>. Acesso em: 10 mar. 2010.

LÜDKE, Menga; ANDRÉ, Marli E. D. *Pesquisa em educação: abordagens qualitativas*. 10. reimp. São Paulo: EPU, 2007.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 791-820, jul./ago. 2010.



MARTINS, Gilberto de Andrade. *Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MOYNIHAN, Donald P.; PANDEY, Sanjay K. The big question for performance management: why do managers use performance information? *Journal of Public Administration Research and Theory*, v. 20, n. 4, p. 849-866, Out., 2010.

MULLEN, Patrick R. Performance-Based Budgeting: The Contribution of the Program Assessment Rating Tool. *Public Budgeting & Finance*, p. 79-88, winter, 2006.

PROCOPIUCK, Mario et al. O Plano Plurianual Municipal no sistema de planejamento e orçamento brasileiro. *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 58, n. 4, p. 397-415, out./dez., 2007.

ROCHA, Paulo Eduardo Nunes de Moura. Ministério da Educação. In: CONGRESSO DE CUSTOS E QUALIDADE DO GASTO NO SETOR PÚBLICO: INTEGRAÇÃO ENTRE PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E CUSTOS, 1., 2010. *Anais...* Brasília: [s. n.], 2010. Oficina II: Informação de custo para a gestão de programas nos órgãos setoriais. Disponível em: <<http://www.custosnosetorpublico.net/restrita/imagem/OFICINA2.rar>>. Acesso em: 30 jun. 2014.

SILVA, Ana Célia Lobo; SOUSA, Cassiana Montesião de. O orçamento por resultados como ferramenta da gestão para resultados: o caso piloto no governo do Estado de São Paulo. In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 6. 2013, *Anais...* Brasília: [s. n.], 2013.

SILVA, Ivo Romero da. Superior Tribunal Militar. In: SEMINÁRIO DO SISTEMA DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL: ANÁLISE E AVALIAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS, 2., 2011. *Anais...* Brasília: [s. n.], 2011. Sessão IV: Apresentação de trabalhos de validação das informações de custos. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/205525/Sessao\\_IV\\_Superior\\_Tribunal\\_Militar\\_1\\_Apresentacao\\_SIC\\_STM.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/205525/Sessao_IV_Superior_Tribunal_Militar_1_Apresentacao_SIC_STM.pdf)>. Acesso em: 20 maio 2014.

SPEKLÉA, Roland F.; VERBEETEN, Frank H. M. The use of performance measurement systems in the public sector: effects on performance. *Management Accounting Research*, v. 25, p. 131-146, 2014.

WHITE, Joseph. Playing the wrong part: the program assessment rating tool and the functions of the president's budget. *Public Administration Review*, v. 72, n. 1, p. 112-121, 2011. DOI: 10.1111/j.1540-6210.2011.02484.x.

**APÊNDICE A – Governo federal: utilização do Plano Interno**

<b>PODER</b>	<b>Utiliza Plano Interno</b>
<b>LEGISLATIVO</b>	
Câmara dos Deputados	não
Senado Federal	
Tribunal de Contas da União	sim
<b>JUDICIÁRIO</b>	
Conselho Nacional de Justiça	
Justiça do Trabalho	
Justiça Federal	não
Justiça Militar	
Superior Tribunal de Justiça	
Supremo Tribunal Federal	
Justiça do Distrito Federal e Territórios	
Justiça Eleitoral	sim
<b>MINISTÉRIO PÚBLICO DA UNIÃO</b>	
Ministério Público da União	
Conselho Nacional do Ministério Público	sim
<b>EXECUTIVO</b>	
Ministério da Pesca e da Aquicultura	
Ministério das Comunicações	não
Ministério das Relações Exteriores	
Advocacia-Geral da União	
Defensoria Pública da União	
Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento	
Ministério da Ciência e Tecnologia	
Ministério da Cultura	
Ministério da Defesa	
Ministério da Educação	
Ministério da Fazenda	
Ministério da Integração Nacional	
Ministério da Justiça	
Ministério da Previdência Social	
Ministério da Saúde	sim
Ministério das Cidades	
Ministério de Minas e Energia	
Ministério do Desenvolvimento Agrário	
Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome	
Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio	
Ministério do Esporte	
Ministério do Meio Ambiente	
Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão	
Ministério do Trabalho e Emprego	
Ministério do Turismo	
Ministério dos Transportes	
Presidência da República	

# Evolução do gasto e do financiamento da Educação nos municípios brasileiros de 2003 a 2012

## Jaime Crozatti

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP), professor e pesquisador da Escola de Artes, Ciências e Humanidades da USP, coordenador de projetos de pesquisa.

## Michelle Ferreira Brito

Bacharelada em Gestão de Políticas Públicas pela Escola de Artes, Ciências e Humanidades da Universidade de São Paulo (EACH/USP).

## Vinicius Macedo de Moraes

Bacharelado em Gestão de Políticas Públicas pela EACH/USP.

## Albires Ferreira de Lima Junior

Bacharelado em Gestão de Políticas Públicas pela EACH/USP.

## Leandro Nascimento Lima

Bacharelado em Gestão de Políticas Públicas pela EACH/USP.

## Resumo

*A década passada foi marcada por forte processo de municipalização do ensino fundamental e infantil, iniciado com o pacto federativo implícito na Constituição Federal de 1988. Para contribuir com o debate sobre o sentido e as consequências da municipalização do ensino infantil e fundamental no Brasil, neste artigo avalia-se o montante dos recursos orçamentários realizados pelos municípios brasileiros na função educação e identifica-se a proporção dos recursos próprios e dos recebidos da União e do estado para suprir esses gastos no período de 2003 a 2012. Com dados do Finanças do Brasil (Finbra), disponibilizados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), foram construídas tabelas e gráficos que evidenciam os montantes e as proporções dos recursos recebidos, bem como os gastos pelos municípios categorizados pela faixa da população nas regiões geográficas. Os resultados indicam que é pouca a participação da unidade da Federação (UF) no financiamento da função educação nos municípios brasileiros. A participação dos recursos próprios do município e daqueles recebidos por transferência da União diretamente para a educação são relevantes, e estes últimos têm se tornado a principal fonte dos recursos financeiros aplicados nas redes municipais de educação nos últimos anos.*

## Palavras-chave

*Gastos com educação municipal. Financiamento da educação nos municípios. Repasses da União para os municípios na educação.*

## Abstract

*A strong process of municipalization of elementary school and kindergarten marked the past decade. It started with the implicit Federative pact, in the 1988 Federal Constitution. To contribute to the debate about the meaning and consequences of the municipalization of kindergarten and elementary in Brazil, this Article evaluates the amount of budgetary resources used by municipalities in the education sector and identifies the proportion of their own resources and the resources received from the Union and the state to meet these expenses from 2003 to 2012. With data from Finance of Brazil (Finbra), made available by the National Treasury (STN), tables and graphs shows the amounts and proportions of the funds received and spent by municipalities, categorized by population group in the geographical regions. The results indicate that there is little participation of Brazilian state (UF) in the financing of the education sector in Brazilian municipalities. The share of own resources and the share of resources received by direct transfer of the Union for education are relevant, and the latter have become the main source in recent years for most municipalities in the country.*

## Keywords

*Municipal spending on education. Financing of education in the municipalities. Union transfers to municipalities in education.*

## INTRODUÇÃO

Durante as décadas de 1960 e 1970, observou-se, em diversos países, o surgimento de governos com controle político autoritário originário de golpes militares. Uma das características principais da Administração Pública nesses países foi a configuração de mecanismos de poder fortemente centralizados, que mantinham o comando das ações do

Estado nas mãos de um núcleo dirigente formado por poucas pessoas. Desse núcleo emanavam todas as orientações para a gestão das políticas públicas e, particularmente, das políticas sociais. A partir da década de 1970, se iniciaram os apelos à descentralização do poder que se fortaleceu na década de 1980 e teve seu auge na década de 1990. No Brasil, esse processo veio pela crise de sustentação do regime autoritário e, principalmente, pela crise fiscal do Estado, resultado do gigantismo intervencionista e das ineficiências na gestão (MENEZES, 2001; ARRETICHE, 1998).

A descentralização possibilitaria o envolvimento direto da sociedade, principal foco das políticas públicas, seja na definição das prioridades, seja no controle do gasto e na inspeção do adequado cumprimento de metas. A descentralização das políticas públicas também possibilitaria autonomia aos municípios e aos estados, nos quais o poder público local estaria mais bem capacitado para capturar as efetivas demandas; a comunidade, por sua vez, teria a tarefa de acompanhar os atos da Administração Pública, tanto em termos da qualidade dos serviços, quanto da probidade e da correta aplicação dos recursos.

Dentre as políticas sociais que precisavam ser transferidas para os municípios, como atribuição da gestão para os níveis subnacionais, encontra-se a educação. O primeiro processo de descentralização da política educacional ocorreu de 1988 a 1996, quando foi instituído o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (Fundef). Esse primeiro processo constituiu-se em aumentar a disponibilidade de recursos para os estados e os municípios, visando atender à demanda por mais vagas no ensino fundamental. Entretanto, a ampliação no número de vagas não ocorreu juntamente com a melhoria na qualidade do ensino e com a valorização dos profissionais da educação, como era esperado.

A expansão dos recursos para a educação, possibilitada pela vinculação expressa na Constituição Federal (CF) de 1988, desencadeou uma série de situações novas que se caracterizaram em artimanhas, como o desvio de recursos da educação para outras atividades dos poderes públicos (PINTO, 2006). Dado esse cenário de descompasso na aplicação dos recursos, tem-se, pela primeira vez desde 1988, a intervenção do governo federal na educação fundamental por meio da Emenda Constitucional nº 14/1996, que estabeleceu a criação do Fundef (RODRIGUES, 2001). A Lei nº 9.394, em vigor no mesmo ano da emenda, estabeleceu as normas das Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB). Essa intervenção não só ocorreu para regular os gastos com a educação, mas também para corrigir distorções regionais.

A questão do financiamento da educação vem se alongando há anos e se tornando cada vez mais relevante na gestão governamental. A vinculação de 25% das receitas dos estados e dos municípios e 18% das receitas resultantes de impostos da União são as principais fontes de financiamento da educação. Entretanto, os indicadores de qualidade da educação sugerem que essas medidas não têm sido suficientes para garantir o financiamento adequado do ensino obrigatório de qualidade para todos

os brasileiros. Aliada a essa insuficiência de recursos pode-se apontar a falta de transparência na alocação dos recursos e de equidade entre os entes federados, do planejamento estratégico nos municípios e estados para o gasto desses recursos, além da ausência de um mecanismo eficiente de controle e fiscalização dos dispêndios com a educação pública. Em outras palavras, essa área social é carente de gestão.

Como Semeghini (2001) apresenta, em uma fase anterior, havia forte contraste entre os indicadores educacionais das regiões brasileiras e diferenças significativas entre as redes estaduais e municipais de ensino. Essa distorção se aprofundou ainda mais no processo de descentralização ocorrido nas décadas de 1980 e 1990, representando um obstáculo para a municipalização do ensino fundamental. A vinculação de 25% das receitas tributárias dos municípios para o ensino fundamental não era suficiente para garantir a educação em condições mínimas de qualidade. Nesse contexto, os municípios mais pobres foram os mais penalizados, uma vez que tiveram que destinar maior fatia para uma das políticas sociais, em detrimento das demais, uma vez que as transferências da União e dos estados ainda não eram regulamentadas.

As transferências intergovernamentais teriam a finalidade de diminuir as distorções nos montantes de recursos utilizados na educação entre os entes federados (DINIZ, 2012). Porém, segundo Diniz (2012), o sistema de transferências intergovernamentais para a educação no Brasil não tem vinculação orgânica com a prestação do serviço, ou seja, não é avaliado se, de fato, os recursos são suficientes para a prestação de serviço com equidade nos níveis de qualidade de Norte a Sul.

Este trabalho visa evidenciar, em primeiro lugar, os montantes executados como despesas e as fontes dos recursos utilizados pelos municípios brasileiros no período de 2003 a 2012 nas políticas de educação. Justifica-se o foco de análise nos municípios por serem os responsáveis em atender, preferencialmente, à educação infantil e à fundamental (BRASIL, 1988). Esses níveis educacionais têm relevância maior no ciclo educacional, pois representam os primeiros conhecimentos dos cidadãos, etapa na qual mais se desenvolvem os aspectos físico, psicológico, intelectual e social do indivíduo. Em segundo lugar, o trabalho focaliza o município, uma vez que ele é o nível de Administração Pública mais próximo do cidadão e pode, assim, prestar um serviço mais bem qualificado para as demandas das comunidades.

A pesquisa caracteriza-se como exploratória por proporcionar uma visão geral sobre os gastos com educação nos municípios brasileiros e por ser um tema pouco explorado na literatura. Também baseia-se na abordagem quantitativa dos dados analisados. A estrutura da pesquisa apresenta um levantamento bibliográfico que aborda os processos históricos e instrumentos de regulação, as fontes de recursos para a educação nos municípios conforme tais instrumentos de regulação: o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (Fundef) e o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb). Nos dois

tópicos posteriores, apresentam-se os dados, as análises e, por fim, a conclusão diante dos objetivos.

## **1 AS AÇÕES DO ESTADO BRASILEIRO NA GESTÃO DAS POLÍTICAS DO ENSINO**

As políticas públicas de educação no país passaram, recentemente, por significativas alterações. Neste item do trabalho, faz-se uma descrição dessas mudanças, tendo em vista a relação com o tema e a contribuição para o entendimento das análises e dos objetivos desta pesquisa.

### **1.1 INSTRUMENTOS DE REGULAMENTAÇÃO E FUNDEF**

A Constituição Federal (CF) de 1988 foi o marco legal relevante para a educação no Brasil, uma vez que estabeleceu a vinculação de receitas tributárias para a educação. Ela também contém, no seu art. 211, as responsabilidades preferenciais de cada ente federativo quanto ao oferecimento da educação no Brasil (CF, 1988). Os municípios ficaram responsáveis, preferencialmente, pela educação fundamental e pela educação infantil, contando com a assistência técnica e financeira da União e do estado na implementação das funções educacionais para a sociedade.

A Lei das Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB) se encarregou de redefinir o que se enquadra ou não no conceito de Manutenção e Desenvolvimento da Educação (MDE), que havia sido previsto na Lei nº 7.348/1985, art. 6º, § 1º. Esse foi um grande passo para corrigir desvios dos recursos da educação. Entretanto, outras áreas também importantes para a manutenção e o desenvolvimento da educação não foram enquadradas pela LDB, tais como os programas voltados ao atendimento alimentar e à saúde do aluno, à assistência psicológica e a outras formas de assistência social, além de uma série de outras despesas previstas no art. 71 da lei (CASTRO, 2001).

Em seu art. 68, a LDB caracteriza outras fontes de recursos para a educação, fora a vinculação do imposto, que é a principal fonte de financiamento. Entre essas fontes de financiamento, têm-se as receitas de transferências constitucionais e outras transferências, a receita do salário-educação e de outras contribuições sociais, receita de incentivos fiscais além de outros recursos previstos na lei.

O Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (Fundef) foi criado a partir da Emenda Constitucional (EC) nº 14, em 1996, o qual determinou, com maior precisão, os encargos e compromissos das três esferas de governo sobre o financiamento do ensino público. Classificado como um fundo contábil, foi moldado na sua composição para atender com flexibilidade às demandas de cada estado. Sua fonte de recurso é constituída por pelo menos 15% das receitas com impostos estaduais e municipais, contando

com uma complementação da União caso o valor do Fundef por aluno seja inferior ao valor mínimo nacional, que é fixado anualmente por ato do presidente da República (SAVIANI, 2008).

Os principais impostos estaduais que formam o Fundef são: o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS), incluindo a cota-parte dos municípios e a compensação pela desoneração desse imposto prevista na Lei Complementar nº 87; o Imposto sobre Produtos Industrializados, parcela referente às exportações (IPI-Exportação) incluindo a cota-parte dos municípios; e o Fundo de Participação dos Estados (FPE). As fontes provenientes dos municípios são a cota municipal do ICMS (QM-ICMS), o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e do Imposto sobre Produtos Industrializados, parcela referente às exportações (IPI-Exportação).

As receitas citadas anteriormente estavam destinadas exclusivamente ao ensino fundamental e à valorização dos profissionais da educação, devendo ser gastas 60%, no mínimo, com o pagamento de profissionais do magistério; e os 40% restantes, com manutenção e desenvolvimento da educação.

Baseado na EC nº 14/1996, que foi normatizada pela Lei nº 9.424/1996, o ordenamento dos recursos do Fundef no contexto de cada UF era organizado entre o estado e os seus municípios, na direta fração do número de alunos matriculados no ensino fundamental nas escolas de cada rede de ensino. A base de mensuração são as matrículas iniciais registradas pelo censo do Ministério da Educação (MEC) do ano anterior.

Os recursos do Fundef eram distribuídos na proporção de matrícula de 1ª a 8ª séries do ensino fundamental de cada rede de ensino. Seu cálculo era feito pela divisão do total de recursos financeiros do fundo de cada estado pelo total de alunos matriculados no ensino fundamental nas redes municipais e estaduais de ensino. Dada essa divisão, originava-se um custo por cada aluno. Esse custo por aluno deveria ser igual ao valor fixado anualmente pelo ato do presidente da República, o qual levava em consideração a previsão de receita do Fundef e a matrícula total do ensino fundamental no ano anterior, somada à estimativa de novas matrículas. Caso não se atingisse o valor mínimo fixado nacionalmente, a União deveria complementar os recursos, podendo valer-se de 20% dos recursos do salário educação da cota federal. No entanto, Pinto (2006) ressalva que a União vem desrespeitando sistematicamente essa lei, “o que se configura como um dos ‘maiores calotes’ ao ensino fundamental da história do Brasil” (PINTO, 2006, p. 37).

No ano 2000, passou a ser considerada a diferenciação do custo-aluno por cada nível de ensino, determinado da seguinte maneira: séries iniciais (1ª a 4ª série) com ponderação 1,0; séries finais (5ª a 8ª série) e ensino especial com peso 1,05 – 5% a mais que as séries iniciais; escola rural séries iniciais com ponderação 1,02 – 2%

maior que as séries iniciais urbanas; e escola rural séries finais com fator 1,07 – 7% maior que as séries iniciais urbanas. O valor obtido multiplicado pelo número de matrículas de cada rede de ensino determinava o volume de recursos financeiros que retornava do Fundef para a esfera governamental responsável pela referida rede, segundo a LDB (BRASIL, 1996).

O fato de os recursos do Fundef serem distribuídos na direta proporção das matrículas no ensino fundamental provocou um aceleração do processo de municipalização dessa modalidade da educação. Entretanto esse aumento das matrículas nos municípios rompeu com o equilíbrio entre os alunos atendidos e a capacidade financeira dos municípios. Fora essa fragilidade dos municípios, o fundo também impactou negativamente na rede de educação infantil e de Educação de Jovens e Adultos (EJA). Antes do Fundef, tinha-se um atendimento significativo nessas modalidades. Com a entrada do fundo, aparece uma ameaça qualitativa e quantitativa para esses atendimentos, pois eles não eram contemplados pelos repasses de verbas do Fundef, o que ocasionou uma desvalorização dessas áreas (PINTO, 2007). Apesar de uma parte dos recursos vinculados (15% dos impostos) serem destinados ao fundo, o que sobrava não era suficiente para ampliar e atender com qualidade a essas e a outras modalidades da educação.

Os estados, além de garantir a oferta do ensino fundamental (anos finais obrigatórios), ficaram responsáveis pelo ensino médio e por suas universidades estaduais. Aos municípios coube uma maior responsabilidade com o ensino infantil e com o ensino fundamental – anos iniciais.

A EC nº 14, regulamentada pela Lei nº 9.424 (BRASIL, 1996), também instituiu, no âmbito da União e das unidades federativas, os Conselhos de Acompanhamento e Controle Social (CACs), do Fundef, com as atribuições de acompanhar e controlar a repartição, a transferência e a aplicação desse fundo. Tem também a responsabilidade de supervisionar a realização do censo escolar anual, além de examinar registros contábeis e demonstrativos gerenciais relativos aos recursos repassados ao Fundef. Esses conselhos eram compostos por representantes dos governos e da sociedade civil, incluindo representantes dos diversos setores da comunidade escolar.

As entidades que participaram do debate sobre a criação do Fundef reivindicavam que os conselhos tivessem o poder de gerir todos os recursos financeiros vinculados à MDE em cada esfera do poder público. Por esse motivo, ficaram conhecidos como *conselhos gestores*, e seus membros eram chamados de *conselheiros gestores*. Posteriormente, eles passaram a ser identificados como *conselhos do Fundef*, e seus membros como *conselheiros do Fundef*.

A partir da leitura de Monlevade (1997) e avaliando essa política pública, destacam-se os maiores êxitos do Fundef:



- a) Por meio de mecanismos de distribuição dos 15% vinculados pelo critério de matrículas em cada rede, reduziram-se bruscamente as desigualdades do custo-aluno entre as esferas estaduais e municipais, o que atribuiu vantagens predominantemente aos municípios que possuíam menor arrecadação e maiores encargos.
- b) Por meio da subvinculação de 60% dos recursos para o pagamento de professores em exercício, resguardou-se o nível de salário do magistério, o que assegurou notáveis aumentos, se comparada com a situação anterior, quando as remunerações eram insignificantes, além de ter estimulado a prática da gestão de uma correlação mais efetiva “alunos por professor”.
- c) Por meio das contas características para esse fundo no Banco do Brasil (BB) e da constituição de Conselhos de Acompanhamento e Controle (CACs), houve a expansão da transparência do financiamento e a redução na corrupção e nos desvios das verbas vinculadas.

Com o fim do Fundef, em 31 de dezembro de 2006, iniciou-se o desenho de um novo sistema de financiamento para a educação, o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e Valorização do Magistério (Fundeb), com duração de 14 anos.

## **1.2 FUNDEB: MUDANÇAS NO FINANCIAMENTO DA EDUCAÇÃO**

No processo de redesenho do Fundeb, esperava-se que ele pudesse superar os impasses do antigo fundo. A sociedade civil teve um grande papel fazendo pressão para que fossem incluídas todas as modalidades e níveis de ensino que compõem a educação básica – ensino infantil, ensino fundamental, ensino médio e ensino de jovens e adultos – nesse financiamento. Também alterou a parcela dos tributos que compõem o novo fundo, o que aumentou a receita dos municípios aplicada exclusivamente na educação.

A implementação do Fundeb teve início em janeiro de 2007, ocorrendo de maneira gradual, completa em 2009. Esse fundo foi instituído pela EC nº 53 (BRASIL, 2006) e foi regulamentado pela Medida Provisória nº 339 que, *a posteriori*, tornou-se a Lei nº 11.494, com a vigência prevista para o período de 2007 a 2020. Assim como o Fundef, o Fundeb tem natureza contábil e é de âmbito estadual. Com a sua plena implementação em 2009, passam a ser destinados para o fundo 20% das receitas de impostos e transferências dos estados e municípios, ou seja, uma elevação percentual da arrecadação destinada ao Fundeb em função da abrangência de modalidades atendidas por ele.

Os recursos do fundo originam-se de recursos transferidos da União para os estados, os quais são: Fundo de Participação dos Estados (FPE); Imposto sobre Produtos Industrializados, proporcional às exportações (IPI-Exp.); Desoneração das

Exportações, com a Lei Complementar nº 87/1996. Entre as demais transferências repassadas da União para os municípios estão: o Fundo de Participação dos Municípios (FPM); e a cota parte de 50% do Imposto Territorial Rural, cota-parte dos municípios (ITRm); o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços (ICMS); Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doações de quaisquer bens ou direitos (ITCMD); Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA); e receita da dívida ativa tributária, juros e multas relativas a esses impostos relacionados.

Os gastos com os recursos do fundo continuaram com, no mínimo, 60% para a remuneração dos profissionais do magistério em efetivo exercício na educação básica pública. Os recursos restantes (até 40%) deviam ser direcionados para despesas diversas consideradas como de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE), realizadas na educação básica, na forma prevista no art. 70 da Lei nº 9.394/1996 (LDB). Os repasses (distribuição) do Fundeb para cada um dos estados e seus municípios também continuaram a serem realizados como no antigo fundo na direta proporção do número de matrículas, incluindo todas as matrículas da educação básica de suas redes de ensino, dado que cada uma das etapas da educação básica possui ponderações diferenciadas e definidas na Lei nº 11.494, de regulamentação do Fundeb.

É relevante afirmar que o ICMS é a principal fonte de recursos para a educação, e que, nos municípios, a cota parte do FPM chega a exceder a do ICMS, especialmente nos pequenos municípios. Assim, esses são os tributos que mais contribuem para a composição do Fundeb.

De acordo com Ramos (2011), diversos debates do governo federal com a sociedade civil e com as entidades que participaram, à época, do Fórum Permanente do Magistério da Educação Básica antecederam o despacho da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 233/1995, a qual foi apresentada à sociedade através de audiências públicas.

Desses debates originou a concepção de fundo mais abrangente para a educação básica, que, naquele momento, já era intitulado Fundeb. Sua proposta inicial era contemplar todos os recursos educacionais das três esferas de governo e mensurar a quantidade de matrículas, abarcando toda educação básica, que compreende educação infantil, ensino fundamental e ensino médio, EJA – destinada a todos os cidadãos que não tiveram acesso à educação na idade adequada – e educação especial, oferecida pelas escolas públicas aos alunos portadores de deficiência física ou mental.

Nesse debate, os burocratas e os agentes que estavam no fórum preparatório da lei do Fundeb reivindicavam mais verbas para a educação. Apresentavam, dentro da nova política, um modelo em que fosse determinado o valor do custo-aluno-qualidade e, a partir disso e da análise das demandas de cada etapa da educação básica, fosse

estabelecido o custo-aluno nacional. Nos cálculos, foram incluídas todas as etapas da educação básica, não apenas do ensino fundamental, como as elencadas na PEC nº 233 (BRASIL, 1995) enviada pelo governo federal ao legislativo e posteriormente aprovada como EC nº 14 (1996).

Então, os líderes do MEC julgaram inadequadas as propostas de ampliação de recursos financeiros para a educação sugeridas pelo Fórum, argumentando que tais alegações não estavam fundamentadas em medidas concretas para sua viabilização. Essa pauta deverá ser retomada com a regulação do Plano Nacional de Desenvolvimento da Educação (PNDE). A contribuição do presente trabalho está voltada a essa fase do financiamento da educação nos municípios.

## 2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Uma vez que este estudo aprofunda o conhecimento de questões relevantes do ensino fundamental do universo dos municípios brasileiros, ele pode ser classificado como exploratório-descritivo. Tais questões são: o montante dos gastos com a função ensino; a proporção com o gasto nas subfunções da função ensino; a participação proporcional das transferências da União, do estado, de outros municípios; e os recursos próprios na cobertura dos gastos com educação no período de 2003 a 2012. Os dados foram agregados ora por montantes totais, ora pela média dos respectivos valores, considerando-se o porte do município na região geográfica. Para o porte, usou-se como critério a população estimada pelo IBGE em 2012. O uso da média de alguns valores foi escolhido uma vez que:

A média é uma medida resumo que se faz com medidas quantitativas para sugerir o que todos os elementos do grupo seriam se fossem todos iguais [...] é uma expectativa de medida; a medida de menor frequência; o menor erro. Uma expectativa de medida para os elementos de um conjunto: se temos um elemento que pertence a um conjunto, mas não sabemos sua medida, esperamos que seu comportamento seja o desse arquetipo de elemento (PEREIRA, 2010, p. 76-77).

A análise estatística da normalidade dos dados não é aplicável a este estudo, tendo em vista a quantidade de observações, ou seja, a quantidade de municípios em cada categoria (LEVIN; FOX, 2004).

O problema de pesquisa requer o emprego da estatística descritiva uma vez que se pretende evidenciar o comportamento de gastos, transferências, receitas e proporções no universo das políticas públicas da educação dos municípios brasileiros. Conhecer o comportamento do gasto no ensino fundamental, discriminando os municípios, por seu porte, em sua localização geográfica contribui para o entendimento das discrepâncias que há entre Norte e Sul, pequenos e grandes municípios.

Neste trabalho usam-se dados secundários, de bancos de dados oficiais de órgãos federais. No *site* da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) foram obtidos os valores dos gastos e das transferências orçamentárias (MACHADO, 2005, p. 109) na função e nas subfunções da educação para o período de 2003 a 2012. Até 2003, o gasto com educação era divulgado de forma agregada, sem distinção entre os níveis de educação (MOOG, 2012). Os valores foram atualizados monetariamente pela variação do Índice Nacional de Preços ao Consumidor – INPC (IBGE, 2014) entre cada ano e o ano de 2012, para eliminar o efeito da inflação nas análises. No *site* do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), foi obtida a população estimada dos municípios para o ano de 2012. Esse dado foi usado para gerar as faixas populacionais dos municípios, seu indicador de porte, o mesmo utilizado pela STN em suas análises. Assim, os municípios foram agrupados em cinco faixas de população: até 10 mil habitantes; entre 10 e 50 mil; entre 50 e 300 mil; entre 300 mil e 1 milhão; e acima de 1 milhão.

Neste trabalho analisam-se dados dos 5.565 municípios, ou seja, de toda a população dos municípios brasileiros. O critério de inclusão dos municípios na base de dados desta pesquisa é a disponibilidade dessas informações nos bancos oficiais já citados. A limitação da pesquisa refere-se à pequena margem de municípios que não disponibilizou dados nas bases do Finanças do Brasil (Finbra), do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep) ou do IBGE, distinta para cada ano na média de 10%. Foram utilizados os aplicativos Microsoft Access, Microsoft Excel e o *software* estatístico Stata para a construção das tabelas e das figuras.

### 3 DADOS E ANÁLISES

A primeira informação, a partir dos dados tabulados para esta pesquisa, refere-se ao montante que os perfis de municípios – faixa da população combinada com a região geográfica – realizaram no período analisado. Esses dados, agregados também em nível de região e Brasil, estão explicitados na tabela 1, adiante.

*Evolução do gasto e do financiamento da Educação  
nos municípios brasileiros de 2003 a 2012*

**Tabela 1: Total do gasto orçamentário na função educação dos municípios brasileiros categorizados por faixa da população nas regiões geográficas no período de 2003 a 2012 (Valores em milhões de reais)**

rgfxp	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	Soma
co1	431	481	505	586	605	680	692	748	758	896	6.381
co2	1.027	1.082	1.206	1.397	1.478	1.704	1.782	1.828	1.997	2.311	15.812
co3	643	696	835	1.025	1.081	1.216	1.308	1.391	1.509	1.762	11.466
co4	436	499	546	617	677	751	808	832	909	1.101	7.177
co5	301	300	355	397	442	469	510	519	550	633	4.478
c-oeste	2.839	3.057	3.448	4.021	4.284	4.821	5.099	5.319	5.723	6.704	45.314
nd1	1.151	1.134	1.304	1.564	1.661	1.680	1.972	2.062	2.219	2.431	17.178
nd2	5.353	5.450	6.065	7.495	8.109	8.412	10.532	11.222	12.613	13.182	88.434
nd3	2.740	2.742	3.270	3.884	4.341	4.563	5.333	5.613	6.708	7.290	46.484
nd4	1.114	1.112	1.274	1.535	1.698	1.924	2.090	2.244	2.469	2.649	18.109
nd5	1.114	1.319	1.412	1.736	1.916	2.140	2.370	2.416	2.541	2.494	19.457
nord.	11.473	11.757	13.324	16.214	17.724	18.720	22.297	23.558	26.550	28.046	189.662
nt1	266	279	319	384	407	437	488	527	565	622	4.293
nt2	1.144	1.120	1.351	1.732	1.639	1.705	2.235	2.263	2.445	2.605	18.239
nt3	1.106	1.088	1.281	1.565	1.797	1.854	2.338	2.316	2.820	3.143	19.307
nt4	211	225	254	239	346	398	418	444	569	611	3.715
nt5	542	594	551	746	805	914	906	990	1.060	1.221	8.328
norte	3.269	3.306	3.755	4.667	4.994	5.308	6.384	6.540	7.459	8.202	53.882
sd1	1.488	1.470	1.677	1.925	2.039	2.267	2.369	2.440	2.614	2.852	21.141
sd2	4.019	4.017	4.698	5.503	5.946	6.692	6.900	7.400	8.207	8.788	62.170
sd3	7.037	7.209	8.138	9.364	10.505	11.402	12.279	12.922	14.418	15.100	108.373
sd4	4.201	4.862	5.137	5.799	6.453	7.053	7.251	7.823	8.828	9.320	66.726
sd5	8.648	8.337	9.116	9.649	10.979	12.087	12.099	12.541	13.598	14.126	111.180
sudest.	25.391	25.894	28.765	32.240	35.923	39.501	40.898	43.126	47.665	50.187	369.590
sl1	1.286	1.332	1.482	1.647	1.730	1.758	1.792	1.895	2.100	2.275	17.296
sl2	2.207	2.362	2.576	2.837	3.017	3.342	3.443	3.585	4.083	4.502	31.952
sl3	2.529	2.687	2.908	3.275	3.575	3.838	4.089	4.200	4.503	5.223	36.825
sl4	1.001	1.064	1.016	1.141	1.288	1.431	1.452	1.457	1.616	1.707	13.173
sl5	1.025	885	1.060	1.171	1.350	1.443	1.459	1.316	1.458	1.529	12.697
sul	8.048	8.330	9.041	10.070	10.959	11.812	12.234	12.452	13.761	15.236	111.944
Brasil	51.020	52.344	58.332	67.212	73.883	80.161	86.912	90.995	101.158	108.375	770.392

Legenda: co: Centro-Oeste, nd: Nordeste, nt: Norte, sd: Sudeste, sl: Sul, 1: até 10 mil hab., 2: de 10 a 50 mil hab., 3: de 50 a 300 mil hab., 4: de 300 mil a 1 milhão hab., 5: mais de 1 milhão.

Fonte: elaboração dos autores.

Os municípios brasileiros realizaram gastos orçamentários na função educação em montantes superiores a 770 bilhões de reais entre 2003 a 2012. Próximo a 48% desse valor foi realizado pelos municípios do Sudeste. Essa região agrega quase 43% da população brasileira, o que justificaria os montantes. A região Nordeste tem 24% da população brasileira e realizou igual percentual dos gastos no período. Esse é um dos indicadores sobre a distribuição geográfica dos gastos com educação pelos municípios no Brasil. Os números monetários da tabela 1 revelam cifras impressionantes, considerando a qualidade do ensino observado. Porém, se considerado o tamanho do país, bem como a quantidade de alunos atendida pelos sistemas municipais de ensino, parecem mais razoáveis.

**Tabela 2: Média por habitante do gasto orçamentário na função educação dos municípios brasileiros categorizados por faixa da população nas regiões geográficas no período de 2003 a 2012 (Valores em um real)**

rgfxp	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	média
co1	449,40	497,12	535,75	589,97	588,29	664,02	638,14	699,47	723,10	843,93	622,92
co2	323,81	351,05	384,45	422,57	447,35	505,95	505,15	526,67	561,92	638,73	466,76
co3	264,42	299,90	322,04	366,56	412,12	451,03	465,65	476,37	519,74	578,13	415,60
co4	214,45	233,40	253,90	279,05	306,93	326,85	348,52	363,85	380,39	478,51	318,59
co5	262,87	253,72	295,98	325,28	355,27	370,83	397,90	398,89	417,43	474,78	355,30
c-oeste	302,99	327,04	358,42	396,69	421,99	463,74	471,07	493,05	520,52	602,82	435,83
nd1	383,52	409,77	456,73	516,35	542,94	590,51	607,85	696,35	768,06	839,89	581,20
nd2	293,13	313,75	349,92	398,29	441,32	490,09	523,92	589,04	677,65	724,99	480,21
nd3	234,16	239,96	273,13	310,99	353,69	384,30	412,98	446,88	526,12	563,17	374,54
nd4	167,15	160,01	182,92	210,75	234,09	258,49	284,90	308,68	342,53	365,15	251,47
nd5	170,05	196,76	204,45	242,15	268,30	290,70	315,24	334,11	351,79	330,84	270,44
nord.	249,60	264,05	293,43	335,70	368,07	402,82	428,98	475,01	533,23	564,81	391,57
nt1	386,77	423,68	473,83	547,57	578,16	651,35	624,42	716,81	769,81	841,80	601,42
nt2	299,65	323,39	360,44	419,67	467,19	506,09	514,69	584,75	627,07	706,66	480,96
nt3	270,83	280,91	314,79	356,61	433,23	459,05	492,94	523,23	619,57	706,16	445,73
nt4	157,32	159,62	173,55	161,10	241,08	269,21	274,32	271,28	340,73	359,61	240,78
nt5	185,72	194,91	176,45	232,47	260,03	281,60	277,03	296,07	314,72	360,78	257,98
norte	260,06	276,50	299,81	343,48	395,94	433,46	436,68	478,43	534,38	595,00	405,37
sd1	424,30	429,56	476,06	530,10	571,63	635,72	629,93	685,95	731,24	796,49	591,10
sd2	323,53	333,10	369,61	418,35	465,06	507,98	508,01	551,57	608,67	646,09	473,20
sd3	346,37	361,22	377,80	429,81	488,70	517,25	528,27	571,27	621,98	658,23	490,09
sd4	274,04	297,81	313,82	351,81	402,91	431,07	442,18	483,98	527,25	552,77	407,76
sd5	321,91	319,45	340,98	344,22	400,88	437,87	441,83	454,42	483,57	503,76	404,89
sudest.	338,03	348,23	375,65	414,86	465,83	505,98	510,04	549,44	594,54	631,47	473,41
sl1	449,16	495,29	529,21	585,50	618,03	592,98	591,51	652,27	711,59	775,66	600,12
sl2	312,71	341,15	351,73	384,24	414,68	446,24	450,92	482,43	531,57	583,57	429,92
sl3	283,64	294,89	303,21	332,37	385,84	402,37	417,75	444,29	471,86	532,19	386,84
sl4	309,53	317,42	300,21	332,96	380,46	417,06	415,42	410,77	451,48	475,81	381,11
sl5	338,36	278,48	334,79	364,17	421,25	444,56	445,36	419,48	461,40	480,32	398,82
sul	338,68	345,45	363,83	399,85	444,05	460,64	464,19	481,85	525,58	569,51	439,36
Brasil	356,28	379,22	415,08	465,09	502,92	541,69	549,12	605,28	663,90	723,13	520,17

Legenda: co: Centro-Oeste, nd: Nordeste, nt: Norte, sd: Sudeste, sl: Sul, 1: até 10 mil hab., 2: de 10 a 50 mil hab., 3: de 50 a 300 mil hab., 4: de 300 mil a 1 milhão hab., 5: mais de 1 milhão.

Fonte: elaboração dos autores.

Na tabela 2, observa-se que os gastos médios por morador tiveram evolução significativa se comparados os anos do início da série com os do final. Há categorias de municípios em que o incremento do gasto médio supera 100% no período. A menor evolução é observada nos municípios da região Sul com mais de 1 milhão de habitantes. A maior evolução é apresentada pelos municípios entre 50 mil e 1 milhão de habitantes da região Norte. Observa-se também que há um gasto extremamente discrepante entre os municípios do Nordeste se comparados com os do Sul e Sudeste. Evidencia ainda que, apesar do progresso no valor do gasto médio por morador, as diferenças entre Norte e Sul são relevantes.

**Tabela 3: Proporção do gasto na subfunção ensino fundamental dos gastos orçamentários com a função educação dos municípios brasileiros categorizados por faixa da população nas regiões geográficas no período de 2003 a 2012**

rgfxp	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12
co1	91,9	94,4	93,1	91,8	91,5	89,3	89,3	88,1	86,1	86,2
co2	84,5	91,9	88,1	87,9	87,8	85,5	85,8	82,6	82,5	82,5
co3	81,2	84,0	82,6	83,8	78,9	84,8	84,5	82,9	81,5	83,5
co4	85,9	96,1	90,9	74,2	73,0	78,1	80,2	82,4	86,5	78,0
co5	80,0	90,5	85,1	81,5	85,5	90,9	86,5	83,2	85,3	88,6
c-oeste	84,7	91,4	88,0	83,8	83,3	85,7	85,3	83,8	84,4	83,8
nd1	89,5	91,1	90,3	90,0	92,2	91,5	92,3	90,2	91,4	91,6
nd2	87,4	90,7	89,0	87,3	90,3	89,8	90,3	89,4	89,6	89,3
nd3	81,0	88,3	84,6	83,8	86,4	86,4	86,7	84,7	84,0	83,3
nd4	64,8	85,4	74,4	77,3	83,4	82,3	74,1	76,8	77,1	73,8
nd5	89,6	63,8	75,6	77,6	75,5	74,0	73,0	71,8	71,4	68,0
nord.	82,5	83,9	82,8	83,2	85,5	84,8	83,3	82,6	82,7	81,2
nt1	87,3	94,1	90,6	91,9	91,7	92,0	92,6	88,9	87,8	87,6
nt2	84,6	91,3	87,9	88,2	90,3	91,1	88,8	88,0	88,4	87,1
nt3	81,7	84,8	83,3	77,8	82,4	83,8	84,8	82,8	82,6	84,1
nt4	41,0	77,2	56,3	55,6	73,4	75,7	76,8	75,7	84,2	85,6
nt5	77,9	73,5	75,7	73,3	69,4	78,8	81,6	76,6	77,8	79,7
norte	74,5	84,2	78,7	77,4	81,4	84,3	84,9	82,4	84,2	84,8
sd1	76,6	83,3	79,9	78,7	78,7	78,0	76,2	76,0	74,7	73,5
sd2	71,5	78,9	75,1	75,0	75,5	75,2	73,4	73,4	72,9	71,3
sd3	66,4	72,1	69,2	69,9	69,9	69,6	69,2	67,3	67,2	65,3
sd4	65,4	66,5	66,0	63,2	61,6	60,9	62,3	57,5	59,5	57,1
sd5	70,4	65,6	67,9	66,1	63,8	51,3	60,6	57,6	55,5	57,0
sudest.	70,0	73,3	71,6	70,6	69,9	67,0	68,4	66,4	66,0	64,8
sl1	85,0	87,1	86,0	86,0	86,0	84,3	83,8	80,7	79,6	78,7
sl2	79,7	84,6	82,1	81,5	81,8	81,5	80,1	78,3	77,1	76,6
sl3	76,0	80,5	78,2	77,6	76,5	76,0	75,0	73,9	72,6	70,2
sl4	70,6	70,6	70,6	71,3	70,6	67,2	67,5	67,2	66,0	66,4
sl5	53,5	76,0	63,7	63,5	60,4	59,5	59,2	59,1	59,0	59,3
sul	73,0	79,7	76,1	76,0	75,1	73,7	73,1	71,8	70,9	70,3
Brasil	81,6	86,4	84,0	83,4	84,3	83,4	83,2	81,6	81,0	80,2

Legenda: co: Centro-Oeste, nd: Nordeste, nt: Norte, sd: Sudeste, sl: Sul, 1: até 10 mil hab., 2: de 10 a 50 mil hab., 3: de 50 a 300 mil hab., 4: de 300 mil a 1 milhão hab., 5: mais de 1 milhão.

Fonte: elaboração dos autores.

Na tabela 3, está a proporção entre os gastos com a subfunção ensino fundamental e os gastos com a função educação. Evidencia-se que, exceto os municípios acima de 300 mil habitantes das regiões Sudeste e Sul, todas as demais categorias de municípios usam mais de 70% dos recursos da educação com o ensino fundamental. Nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, as percentagens estão perto dos 90%. Nas regiões Sudeste e Sul, há relativa diminuição dessa proporção dos gastos com o ensino fundamental a partir do ano 2007, fruto do incremento do ensino infantil como responsabilidade do município, com a implementação do Fundeb, como visto nas fontes citadas.

**Tabela 4: Proporção do gasto na subfunção ensino infantil dos gastos orçamentários com a função educação dos municípios brasileiros categorizados por faixa da população nas regiões geográficas no período de 2003 a 2012**

rgfxp	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12
co1	5,1	6,0	5,6	5,4	5,8	9,2	8,1	8,6	12,0	10,8
co2	6,8	6,2	6,5	8,0	8,4	10,5	10,6	12,3	13,0	13,3
co3	5,3	10,3	7,4	7,0	8,5	8,7	9,1	11,3	14,3	13,0
co4	4,9	6,7	5,7	5,6	7,1	8,7	9,5	8,9	10,1	13,3
co5	5,8	8,1	6,9	9,9	3,4	2,4	3,1	2,8	2,6	2,7
c-oeste	5,6	7,5	6,4	7,2	6,6	7,9	8,1	8,8	10,4	10,6
nd1	4,1	4,9	4,5	3,9	3,4	4,3	4,1	5,9	5,7	6,5
nd2	4,3	4,6	4,5	4,2	3,6	4,2	3,9	4,7	5,5	5,7
nd3	6,4	5,4	5,9	5,4	4,1	5,3	5,3	5,9	6,8	6,9
nd4	5,3	7,5	6,3	6,4	6,9	7,5	5,1	7,6	9,1	8,1
nd5	7,6	6,2	6,9	6,7	7,4	5,7	7,4	9,0	8,6	10,5
nord.	5,5	5,7	5,6	5,3	5,1	5,4	5,2	6,6	7,1	7,5
nt1	3,7	6,4	4,9	3,8	5,0	4,2	5,4	9,2	11,2	10,1
nt2	3,4	5,7	4,4	4,8	3,9	4,4	5,7	5,9	7,2	8,8
nt3	7,3	6,0	6,6	7,7	6,1	5,8	6,6	8,6	7,1	8,4
nt4	7,5	10,2	8,8	11,0	12,9	14,1	12,4	10,4	10,3	9,4
nt5	11,5	8,2	9,7	9,9	9,3	11,5	8,1	11,5	10,9	10,3
norte	6,7	7,3	6,9	7,4	7,4	8,0	7,6	9,1	9,4	9,4
sd1	12,6	13,1	12,9	13,1	13,1	14,1	15,0	15,4	16,2	17,3
sd2	15,0	15,9	15,4	15,1	14,7	15,6	16,5	16,9	17,5	18,5
sd3	19,6	20,9	20,2	20,2	19,6	20,6	21,2	22,3	22,9	23,9
sd4	22,6	23,8	23,2	21,5	22,9	25,9	25,8	27,1	27,1	29,1
sd5	26,3	19,5	22,6	21,3	23,0	23,7	24,1	26,2	27,5	28,1
sudest.	19,2	18,6	18,9	18,2	18,7	20,0	20,5	21,6	22,2	23,4
sl1	10,7	10,7	10,7	11,0	11,1	12,0	12,2	14,8	16,3	16,5
sl2	15,4	13,7	14,5	15,2	14,4	15,2	16,1	16,8	18,1	18,5
sl3	15,9	15,7	15,8	16,4	16,2	16,7	17,7	19,2	20,5	23,4
sl4	18,5	19,0	18,7	19,3	20,7	21,8	22,6	25,7	27,1	26,5
sl5	16,8	19,7	18,2	18,8	18,6	19,2	19,2	22,1	21,8	21,4
sul	15,5	15,7	15,6	16,1	16,2	17,0	17,5	19,7	20,8	21,3
Brasil	9,9	10,4	10,2	10,1	9,9	11,0	11,1	12,4	13,4	14,1

Legenda: co: Centro Oeste, nd: Nordeste, nt: Norte, sd: Sudeste, sl: Sul, 1: até 10 mil hab., 2: de 10 a 50 mil hab., 3: de 50 a 300 mil hab., 4: de 300 mil a 1 milhão hab., 5: mais de 1 milhão.  
Fonte: elaboração dos autores.

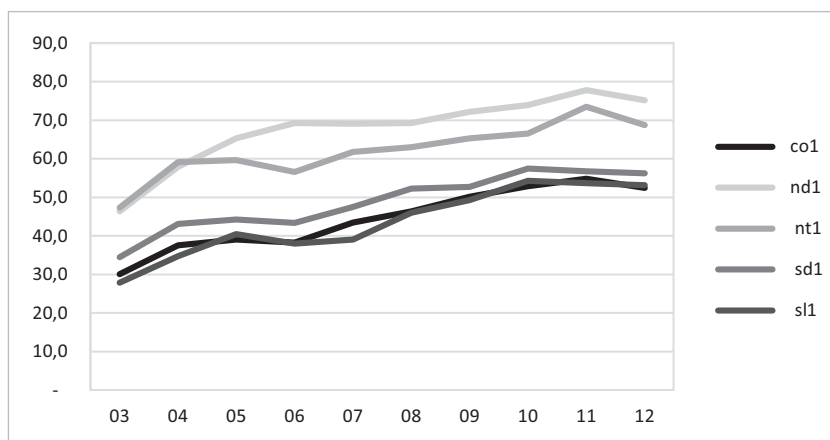
Na tabela 4, evidencia-se que a proporção do gasto com o ensino infantil em relação aos gastos com educação dos municípios no Brasil aumentou de forma consistente durante os anos 2003 a 2012. As médias de todos os municípios eram inferiores a 10% no ano de 2003; em 2012, essa média chega a 14%. Porém esse aumento na média nessa modalidade não representa um incremento que responda aos desafios da área, uma vez que, no período, houve o incremento do novo Plano Nacional de Desenvolvimento da Educação (PNDE) e o Fundeb, que incluíram o ensino infantil de maneira mais robusta nas políticas educacionais de responsabilidade dos municípios. Os dados evidenciam, também, que os municípios da região Nordeste são os que menos investem, proporcionalmente, recursos da educação na subfunção da educação infantil. Em termos percentuais, os valores chegam a um terço ou menos, se comparados com os valores das regiões Sul e Sudeste.



Como ilustração dos dados de todos os municípios, será feita uma análise mais detalhada dos recursos transferidos da União e dos recursos gerados pelos próprios municípios com população de até 10 mil habitantes e pelos municípios com população entre 50 mil e 300 mil habitantes. Foram escolhidos esses perfis de municípios para exemplificação da tendência e das médias dos dados no período analisado.

As figuras 1 a 4 a seguir referem-se aos recursos transferidos da União e aos recursos próprios dos municípios com até 10 mil habitantes e os com população entre 300 mil e um milhão de habitantes.

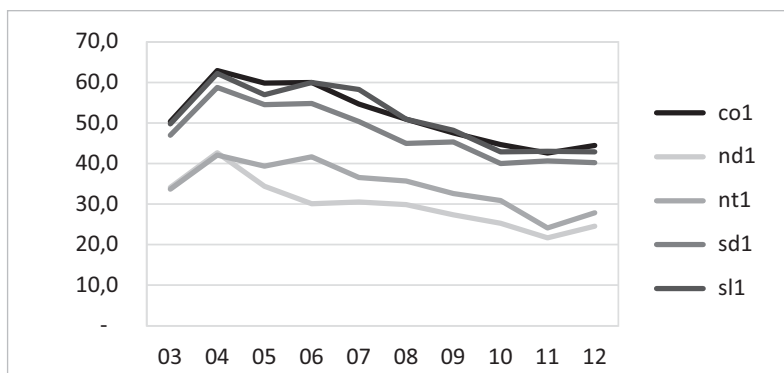
**Figura 1: Evolução da proporção entre as transferências da União exclusivamente para a educação e os gastos orçamentários com educação dos municípios brasileiros com até 10 mil habitantes categorizados por faixa da população nas regiões geográficas no período de 2003 a 2012**



Legenda: co1: Centro-Oeste; nd1: Nordeste; nt1: Norte; sd1: Sudeste; sl1: Sul.  
Fonte: elaboração dos autores.

Na figura 1, mostra-se a evolução, na série temporal de 2003 a 2012, da participação dos recursos exclusivos da educação, transferidos da União para os municípios com até 10 mil habitantes. Observa-se que os municípios do Nordeste são os que mais recebem, proporcionalmente aos gastos, recursos transferidos do governo central. Como evoluíram de pouco mais de 40% para quase 80% na série, identifica-se a forte dependência, dos pequenos municípios brasileiros, para com essa fonte de recursos. Os menos dependentes são os das regiões Sul e Sudeste, porém não tão independentes assim, haja vista que, no final da série, os recursos da União, também para esses municípios, representam proporções inferiores a 60%.

**Figura 2: Evolução da proporção entre a parcela dos recursos próprios e os gastos orçamentários com educação dos municípios brasileiros com até 10 mil habitantes categorizados por faixa da população nas regiões geográficas no período de 2003 a 2012**

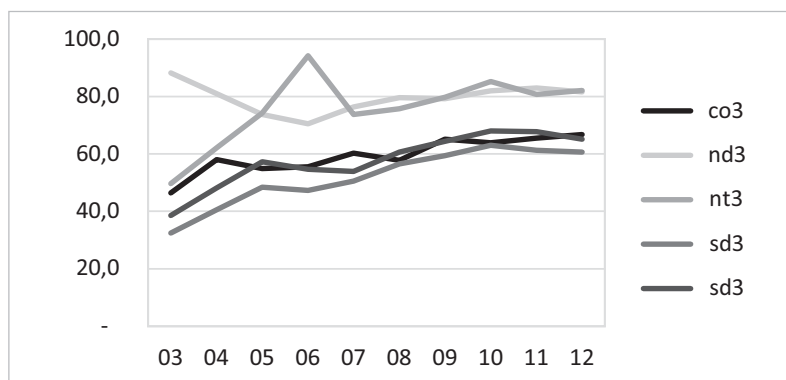


Legenda: co1: Centro-Oeste; nd1: Nordeste; nt1: Norte; sd1: Sudeste; sl1: Sul.

Fonte: elaboração dos autores.

Na figura 2, mostra-se a evolução da proporção dos recursos próprios dos municípios com até 10 mil habitantes utilizados nos gastos com a função educação de 2003 a 2012. É claro que, para este perfil de município, para todas as regiões geográficas, houve uma perceptível redução nessa proporção a partir de 2007, resultado da implementação do Fundeb. Combinada com a análise do gráfico da figura 1, pode-se concluir que a implementação do Fundeb proporcionou, aos municípios com até 10 mil habitantes, maior volume de recursos transferidos pela União exclusivamente para o financiamento da função educação nos municípios brasileiros com população de até 10 mil habitantes.

**Figura 3: Evolução da proporção entre as transferências da União exclusivamente para a educação e os gastos orçamentários com educação dos municípios brasileiros com população entre 50 mil e 300 mil habitantes categorizados por faixa da população nas regiões geográficas no período de 2003 a 2012**

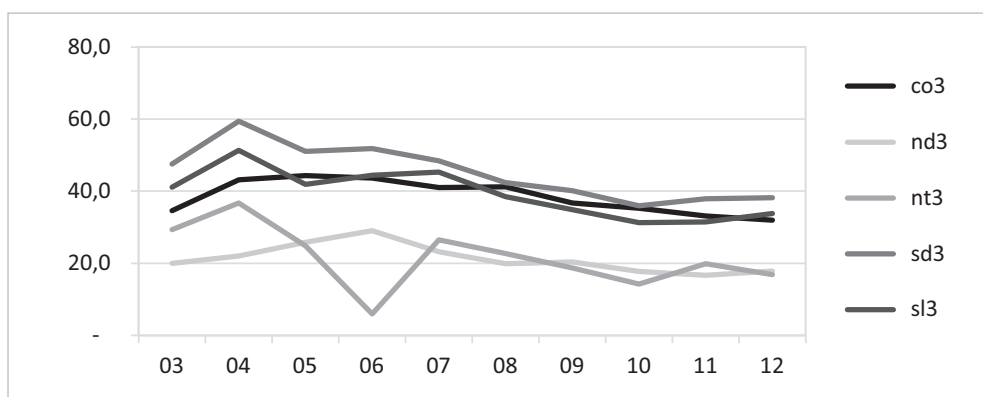


Legenda: co3: Centro-Oeste; nd3: Nordeste; nt3: Norte; sd3: Sudeste; sl3: Sul.

Fonte: elaboração dos autores.

Na figura 3, evidencia-se que, a exemplo dos municípios com até 10 mil habitantes, aqueles que têm população entre 50 mil e 300 mil habitantes em 2012 também tiveram crescimento na proporção de recursos transferidos pela União em relação aos gastos com educação. Destacam-se, novamente, os municípios do Nordeste e do Norte como os que mais receberam recursos da União exclusivamente para a educação; e os do Sul e Sudeste, como os que menos receberam recursos proporcionais aos gastos.

**Figura 4: Evolução da proporção entre a parcela dos recursos próprios e os gastos orçamentários com educação dos municípios brasileiros com população entre 50 mil e 300 mil habitantes categorizados por faixa da população nas regiões geográficas no período de 2003 a 2012**



Legenda: co3: Centro-Oeste; nd3: Nordeste; nt3: Norte; sd3: Sudeste; sl3: Sul.  
Fonte: elaboração dos autores.

Da mesma forma como os municípios com até 10 mil habitantes, aqueles com população entre 300 mil e 1 milhão também tiveram maior participação dos recursos próprios no financiamento da função educação, proporcionalmente aos gastos no período. Os municípios das regiões Sudeste, Sul e Centro-Oeste são os que menos usam recursos da União; e os das regiões Nordeste e Norte são os que mais dependem das transferências da União para financiar os gastos com educação, proporcionalmente.

Pode-se perceber que todos os perfis de municípios têm o mesmo comportamento dos gráficos apresentados como ilustrativos. Quanto maior o município, maior a proporção de recursos próprios aplicados na educação, proporção esta que têm diminuído em detrimento da maior participação dos recursos recebidos da União exclusivamente para a educação, se comparados os anos do início do período com os do final.

## CONCLUSÃO

O presente trabalho teve como objetivo analisar os gastos com a função educação nos municípios brasileiros e a forma como esses entes da Federação estão financiando as políticas públicas dessa relevante política social no país, no período de 2003 a 2012.

Os dados evidenciam que, no período analisado, o montante dos recursos orçamentários dobrou durante o período, passando de mais de 50 bilhões no primeiro ano para mais de 100 bilhões no último ano da série. Essa é uma evidência de que as disposições constitucionais e legais implementadas nas décadas anteriores e objetivadas nos moldes de políticas, como o Bolsa-Família e o Fundef/Fundeb, estão provocando um direcionamento significativo de recursos à educação básica, preferencialmente de responsabilidade dos municípios como entes da Federação.

No entanto há que se observar, com base nos dados apresentados, que há, ainda, significativa discrepância nos montantes totais, *per capita* e proporcionais, nas despesas e nas receitas dos municípios segundo sua localização geográfica (região) e seu porte (densidade populacional). As políticas implementadas até então não foram capazes de harmonizar a distribuição de recursos, apesar de esse ser um dos objetivos constitucionais replicados em vários planos de desenvolvimento nacionais apresentados pelos governos federais que se sucederam nos últimos anos.

Os dados também permitem considerar que, em função da crescente participação da União no financiamento da educação nos municípios, pode estar havendo um processo de retorno à condição de concentração de poder quanto às políticas públicas na educação, como era relatada nas décadas de 1970. A característica da gestão das políticas públicas de educação nesse período é a forte centralização da formulação e das diretrizes do desenvolvimento no governo central sem, no entanto, esse nível de governo dispor de conhecimentos específicos das demandas regionais, capacidade fiscalizatória ou mesmo de avaliação da qualidade do gasto.

A partir dos dados apresentados neste trabalho, pode-se pensar uma série de desdobramentos de trabalhos futuros. Os mais prováveis como inspiração nas análises referem-se à avaliação do resultado das políticas públicas de educação, tendo em vista a flagrante necessidade de melhoria da qualidade do ensino nas escolas municipais, apontadas por vários estudos já publicados e também quanto à alocação desses recursos, procurando evidenciar a eficácia desses recursos.

## REFERÊNCIAS

ARRETCHE, M. T. da S. *O processo de descentralização das políticas sociais no Brasil e seus determinantes*. Tese (Doutorado em Ciência Política)–Instituto de Filosofia e Ciências Humanas da Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 1998.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. 35. ed. Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2001.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 53, de 19 de dezembro de 2006. Dá nova redação aos arts. 7º, 23, 30, 206, 208, 211 e 212 da Constituição Federal e ao art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 20 dez. 2006. Seção 1.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 14, de setembro de 1996. Modifica os arts. 34, 208, 211 e 212 da Constituição Federal e dá nova redação ao art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília-DF, 13 set. 1996. Seção 1.

\_\_\_\_\_. Lei Federal nº 7.348 de julho de 1985. Dispõe sobre a execução do § 4º do art. 176 da Constituição Federal e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 25 jul. 1985. Seção 1.

\_\_\_\_\_. Lei Federal nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB). *Diário oficial da União*, Poder Executivo, Brasília-DF, 23 dez. 1996. Seção 1.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996. Regulamenta o Fundef. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília-DF, 26 dez. 1996. Seção 1.

CASTRO, J. A. de. Fundef: corrigindo distorções históricas. In: MORAES, J. S. (Ed.). *Financiamento da educação no Brasil*, [S.l.]: Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais, 2001, v. 18, n. 74, p. 1-164. (Em aberto).

DINIZ, J. A. *Eficiência das transferências intergovernamentais para a educação fundamental de municípios brasileiros*. 2012. 173 p. Tese (Doutorado em Ciências)–Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade São Paulo, São Paulo, 2012.

IBGE. Disponível em: < [www.ibge.gov.br](http://www.ibge.gov.br) >. Acesso em: 10 jul. 2014.

LEVIN, J; FOX, J. Á. *Estatística para ciências humanas*. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

MACHADO, N. *Sistemas de informação de custos – diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental*. Brasília: Enap, 2005.

MENEZES, R. M. Processo de gastos e descentralização na política educacional Brasileira. In: Moraes, J. S. (Ed.). *Financiamento da educação no Brasil*. [S.l.]: Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais, 2001, v. 18, n. 74, p. 1-164. (Em aberto).

MONLEVADE, J.; FERREIRA, E. *O Fundef e seus pecados capitais*. Ceilândia, DF: Idea, 1997.

MOOG, MS. *Classificação funcional da despesa*. 2012. Trabalho de conclusão de curso (Especialização)–Escola de Artes, Ciências e Humanidades da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

PEREIRA, J. C. R. *Bioestatística em outras palavras*. São Paulo: Edusp, 2010.

PINTO, J. M. de R. Noções gerais sobre o financiamento da educação no Brasil. *Eccos – Revista Científica*, São Paulo, v. 8, n. 1, p. 23-46, jan./jun. 2006.

PINTO, J. M. de R. A Política recente de fundos para o financiamento da educação e seus efeitos no pacto federativo. *Educação & Sociedade*, Campinas, v. 28, n. 100, p. 877-897, out. 2007.

RAMOS, R. C.; GIORGI, C. A. D. Do Fundef ao Fundeb: avaliando o passado para pensar o futuro: um estudo de caso no Município de Pirapozinho-SP. *Revista Ensaio* (avaliação e políticas públicas em educação), Rio de Janeiro, v. 19, n. 72, p. 623-650, jul./set. 2011.

RODRIGUEZ, V. Financiamento da educação e políticas públicas: o Fundef e a política de descentralização. *Cadernos Cedes*, Campinas, v. 21, n. 55, p. 42-57, nov. 2001.

SAVIANI, D. *Da nova LDB ao Fundeb: por uma política educacional*. 2. ed. rev. e ampl. Campinas, SP: Autores Associados. (Coleção Educação Contemporânea).

SEMEGHINI, U. C. Fundef: corrigindo distorções históricas. In: MORAES, J. S. (Ed.). *Financiamento da educação no Brasil*. [S.l.]: Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais, 2001, v. 18, n. 74, p. 1-164. (Em aberto).

# Implantação do sistema de custos no governo federal: percepção da maturidade das setoriais de custos

## José Marilson Martins Dantas

Doutor em Contabilidade pela Universidade de Brasília (UnB), professor adjunto da UnB, coordenador do Projeto de Disseminação da Cultura de Gestão, Custos e Produtividade nos Entes da Federação.

## Jaime Crozatti

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP), professor e pesquisador da Escola de Artes, Ciências e Humanidades da USP, coordenador de projetos de pesquisa.

## Resumo

O objetivo do presente artigo é entender a percepção dos integrantes das setoriais de custos decorrente da implementação do projeto do sistema de custos do governo federal, definido na Lei Complementar nº 101/2000. O projeto de implementação do sistema de custos na Administração Pública federal tem como órgão central a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) do Ministério da Fazenda (MF) e, como responsável pela condução da implementação em cada ministério e órgão equiparado, os diversos ministérios e secretarias federais, para efeito de definição de setorial de custos. Neste trabalho, buscou-se identificar o nível de maturidade de cada setorial de custos na implementação do projeto de sistema de custos aplicado ao setor público no governo federal, tendo como base o que propõe Paulk et al. (1993) para quem, em uma organização imatura, os processos são improvisados pela equipe e pelos gerentes; enquanto que, em uma organização madura, a capacidade de gerenciar o desenvolvimento e a manutenção permeando toda a organização é mais fortemente observada. Diante do conceito exposto e com base na percepção do nível de maturidade das setoriais de custos, foi observado que a informação de custos não está estruturada e que o sistema de custos não se encontra consolidado na instituição sob responsabilidade da setorial, conforme as referências da literatura sobre o tema, mas tem sua relevância reconhecida pelos responsáveis das setoriais de custos pesquisadas. Foi observado também que a alta administração dos ministérios e das secretarias não está envolvida no projeto de implementação de custos e que a estrutura de trabalho da setorial de custos pode ser considerada precária diante do desafio e dos

resultados esperados pela STN. Como resultado do trabalho, conclui-se, com base nas avaliações expostas, que as setoriais de custos estão em um nível de maturidade intermediário na condução do projeto de implementação do sistema de custos do governo federal nos ministérios e órgãos.

## Palavras-chave

Gestão. Custos. Maturidade de custos.

## Abstract

The aim of this paper is to assess how search the perception by the sectoral cost of implementing the system cost the federal government project, defined in the Law-Complementary n. 101/2000 the third paragraph of article fifty where the public administration system that will keep costs allow the evaluation and monitoring of budgetary, financial and asset management. The implementation project costs in the federal public administration system has as its central body to the National Treasury of the Ministry of Finance and be responsible for driving implementation in each ministry and equated the ministry for the purpose of setting sectoral costs organ. The study sought to identify the level of maturity of each sector costs in implementing the project cost system applied to the public sector at the federal government, based on what you propose Paulk et al (1993) where in an immature organization processes are improvised by staff and by managers, while in a mature organization has the ability to manage the development and maintenance permeating the entire organization. Given the above concept and based on the perceived level of maturity in the industry cost was observed that the cost information is not used in general, but being recognized its potential importance, although the cost system is not consolidated in institution under the responsibility of industry. It was also observed that senior management is not involved in the project and that the structure of the industry was considered precarious. As a result of the work we can conclude based on the assessments set out the sectoral costs in general are at an intermediate level of maturity in driving the implementation project cost of federal government departments and agencies in the system.

## Keywords

Management. Costs. Maturity of costs.

## INTRODUÇÃO

A construção das relações entre os países leva ao crescimento do livre comércio e do acesso efetivo aos meios de comunicação e informação. Essa condição tem transformado as relações comerciais e políticas nos países mais fortemente integrados ao comércio internacional, provocando mudanças importantes também nas atividades relacionadas com a Administração Pública.

Nesse processo de transformação, o Brasil tem papel preponderante como uma das economias emergentes que compõem o Brics, conjunto de nações em processo acelerado de desenvolvimento que, além do Brasil, é composto por Rússia, Índia, China e África do Sul.

Junto com o processo de globalização, surge a necessidade de consolidação do processo de geração das informações contábeis em todos os níveis, tanto no setor público quanto no setor privado, tendo este último avançado de forma mais rápida no processo de harmonização e adequação às normas internacionais de contabilidade.

O Brasil está comprometido com a harmonização das normas internacionais de contabilidade voltadas ao setor público, emitidas pela *International Federation of Accountants* (Ifac), procurando a adoção das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) pelo processo de adaptação, que deve ser referendado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

A implementação das normas aponta para a mudança de visão, a qual redireciona o foco de uma contabilidade orçamentária, fortemente institucionalizada no país, para a contabilidade patrimonial, com foco nas informações quem têm viés gerencial e tomada de decisões a partir de avaliações de desempenho, especialmente com relação à mensuração e à apuração dos custos.

O Brasil está na vanguarda da implementação de sistema de custos, tendo como lógica de implementação uma abordagem da gestão central para toda a estrutura da Administração Pública. O trabalho de Cardoso (2009) destaca o processo de implementação do sistema de custos em alguns países, tais como Nova Zelândia, Suécia, Dinamarca, Austrália, Canadá e Reino Unido. Como conclusão, o trabalho evidencia o seguinte:

- poucas evidências de iniciativas do governo central;
- outros países ainda fazendo migração para o regime de competência;
- sistemas complexos: precificação e risco orçamentário; e
- indicadores de desempenho relativos a despesas, normalmente.

O processo de implantação do sistema de custos no Brasil foi oficialmente criado por meio da Portaria nº 157 da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), publicada em 9 de março de 2011, cumprindo o que determina o art. 50 da Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). O sistema de



custos definido por esta portaria é formado pelos órgãos setoriais que representam os ministérios da administração federal. Como são mais de quatro anos da publicação da portaria e na ausência de estudos que evidenciem a situação presente desse projeto de inovação tecnológica na gestão do Estado brasileiro, entendemos a necessidade da investigação que se propõem neste artigo. A principal questão de pesquisa que orienta o estudo é: como as setoriais de custos do governo federal brasileiro percebem seu nível de maturidade no processo de implementação do sistema de custos definido pela Portaria-STN nº 157/2011?

A principal justificativa para o estudo está na necessidade de conhecimento do *status quo* da gestão de custos nos órgãos do governo federal brasileiro, tendo em vista a relevância desses órgãos no setor público brasileiro, bem como o momento da harmonização às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público no país.

## **1 REFERENCIAL TEÓRICO**

Nos subtópicos seguintes, estão explícitas as bases teóricas do presente trabalho, abordando as normas e os conceitos relacionados à contabilidade e aos custos aplicados ao setor público, evidenciando os aspectos relacionados ao entendimento da *accountability* e da maturidade.

### **1.1 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO**

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) tem a atribuição legal definida pela Lei nº 12.249/2010 de editar as Normas Brasileiras de Contabilidade, tanto as técnicas quanto as profissionais, o que contribui para o processo de melhoria do nível da informação contábil aplicada ao setor público.

Na Resolução-CFC nº 1.111/2007, que tem como objetivo interpretar os princípios fundamentais de contabilidade sob a perspectiva do setor público, afirma-se que:

Adicionalmente, as novas demandas sociais estão a exigir um novo padrão de informações geradas pela Contabilidade Pública, e que seus demonstrativos – item essencial das prestações de contas dos gestores públicos – devem ser elaborados de modo a facilitar, por parte dos seus usuários e por toda a sociedade, a adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais do setor público, o acompanhamento do processo orçamentário, a análise dos resultados econômicos e o fluxo financeiro.

Em face dessa constatação, o CFC tem buscado implementar normas específicas relacionadas ao setor público, publicando a Resolução-CFC nº 1.328/2011, que determina a obrigatoriedade das normas editadas pelo conselho seguirem os mesmos padrões de elaboração e estilo utilizados pelas normas internacionais.

Já foram editadas de forma definitiva 11 Normas Brasileira de Contabilidade Técnicas (NBCs T) voltadas a buscar o processo de construção da harmonização e da convergência das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, incluindo, entre elas, a NBC T 16.11, que trata de informações de custos.

O documento Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil, elaborado pelo CFC (2009, p. 7), apresenta os desafios para concepção de um conjunto de ações que visem ao desenvolvimento conceitual da contabilidade aplicada ao setor público, sendo eles:

- a) convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público;
- b) implementação de procedimentos e práticas contábeis que permitam o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação dos elementos que integram o patrimônio público;
- c) *implantação de sistema de custos no âmbito do setor público brasileiro*;
- d) melhoria das informações que integram as Demonstrações Contábeis e os Relatórios necessários à consolidação das contas nacionais;
- e) possibilitar a avaliação do impacto das políticas públicas e da gestão, nas dimensões social, econômica e fiscal, segundo aspectos relacionados à variação patrimonial (grifo nosso).

A meta proposta pelo CFC relacionada à implementação do sistema de custos no setor público brasileiro deverá estimular as pesquisas nessa área, levando os pesquisadores brasileiros a colaborarem no processo de construção de referencial teórico.

Pesquisas internacionais relacionadas à Contabilidade aplicada ao setor público mostram a necessidade de mais estudos no sentido de desenvolver uma base conceitual mais robusta. Podemos destacar o trabalho de Lapsley (1988) cujo objetivo é investigar as publicações sobre o tema em periódicos acadêmicos em língua inglesa publicados na Austrália, no Reino Unido e nos Estados Unidos a partir de 1980. A pesquisa foi operacionalizada por meio do agrupamento dos artigos em quatro tópicos voltados às finanças: Contabilidade financeira e *accountability*; Contabilidade gerencial; Gestão de Sistema de Informação; e Auditoria.

O autor destaca, na pesquisa, a complexidade e a heterogeneidade das organizações que compõem o setor público. No artigo, identifica-se que, entre os principais temas abordados pelos periódicos, os temas relacionados à Contabilidade Financeira e *Accountability* são predominantes. Lapsley (1988, p. 30) destaca que “talvez o aspecto mais característico desta pesquisa seja a ausência de um fundo teórico que forneça um *Framework* para o desenvolvimento de princípios e práticas contábeis no setor público”.

Outra pesquisa que merece destaque foi desenvolvida por Van Helden (2005), que abordou também as publicações em periódicos internacionais relacionados à gestão

contábil aplicada ao setor público no período de 1999 a 2001. A pesquisa foi realizada com artigos envolvendo o Reino Unido, a Austrália, a Nova Zelândia, os países da Escandinávia, a Europa Ocidental, o Sul da Europa, a América do Norte e a Ásia. Os temas abordados no trabalho foram classificados com base na proposta definida por Shields (1997), que agrupa os temas dos artigos publicados em Contabilidade Geral; Orçamento; Mensuração de Desempenho; Custos e Gestão de Custos; e Outros. É importante destacar que, entre os temas da pesquisa, as questões relacionadas aos custos e à gestão de custos foram identificadas como temas de menor atração com relação aos volumes de pesquisa voltados ao setor público.

No artigo de Van Helden (2005), destaca-se a dificuldade em identificar uma teoria específica relacionada com o setor público, uma vez que os artigos pesquisados têm como principal inspiração teorias relacionadas a outras áreas, como a Economia e a Sociologia. Cabe destacar que os autores reconhecem a influência da *New Public Management* (NPM) nos artigos publicados nos periódicos objetos da pesquisa.

Apesar de realizados em momentos diferentes do tempo, os artigos citados evidenciam que há carência de pesquisas que venham a auxiliar o processo de construção de uma base teórica mais sólida para o setor público, especialmente relacionado aos custos e à gestão de custos no setor público.

O corpo mais robusto de normas internacionais voltadas ao setor público está em construção, fato que pode ser constatado pela disponibilização, em 31 de agosto de 2011, por parte da Ifac, do *Exposure Draft* intitulado *Key Characteristics of the Public Sector with Potential Implications for Financial Reporting*, que discute o desenvolvimento de uma estrutura conceitual e os padrões de contabilidade para o setor público. Esta é uma iniciativa que deverá produzir resultados interessantes, porém certamente não serão exaustivos.

## 2 CUSTOS APLICADOS AO SETOR PÚBLICO

O processo de construção de normas e legislações relacionadas a sistema de informação de custos voltado ao setor público brasileiro tem avançado nos últimos anos. Além do CFC, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) tem papel importante como órgão central do sistema de custos do governo federal. A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, apresenta, no § 2º do art. 50, as atribuições da STN para exercer as atividades relacionadas à publicação de atos e procedimentos contábeis dirigidos ao setor público com abrangência restrita à União. Afirma que:

§ 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

## 2.1 DISCUSSÃO DE CUSTOS APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Diante dessa lacuna teórica, a STN, cumprindo sua atribuição legal, procurou contribuir com a publicação da 4ª edição do *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)*, válida para o exercício de 2012 e aplicada a todos os entes federativos.

O CFC, buscando contribuir para a discussão, emitiu as Orientações Estratégicas para a Contabilidade aplicada ao Setor Público no Brasil, nas quais se estabelece três grandes diretrizes estratégicas para o desenvolvimento da contabilidade aplicada ao setor público, que são: promover o desenvolvimento conceitual da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil; estimular a convergência com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS); e fortalecer institucionalmente a contabilidade aplicada ao setor público.

O *MCASP* (4ª edição) é composto por oito volumes. Vale destacar o item 02.11.00 Sistema de Custos, que faz parte do volume II: Procedimentos Contábeis Patrimoniais Aplicados a União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Diante do processo de construção de uma contabilidade aplicada ao setor público que tenha como objetivo gerar informações relevantes para a sociedade e que tenha impacto no processo de tomada de decisão dos gestores das instituições públicas em todos os níveis de governo, é importante compreender conceitos e definições contemplados no *MCASP*.

A STN iniciou a elaboração do *MCASP*, buscando, nas teorias, nos modelos e nas definições utilizados para a geração de custos pelas empresas privadas, a fundamentação conceitual para o modelo proposto. O processo de construção de um sistema de custos para o setor público é colocado pela STN (BRASIL, 2011, p. 119) na 4ª edição do *MCASP* declarada:

Ao adequar a gestão do setor público aos principais instrumentos de gestão de custos atualmente em uso pelas organizações privadas, fica evidenciado a utilidade e aplicabilidade de tais instrumentos na área pública. Contudo, se nas organizações privadas a justa remuneração do capital investido é o indicador da eficácia da gestão, nas entidades públicas a gestão eficaz e o resultado econômico se revestem no grau de excelência dos serviços prestados à sociedade.

Fica clara a busca pela STN por um referencial de custos para ser aplicado ao setor público. Vale destacar que os conceitos usados não têm, ainda, o que poderíamos chamar de “consistência estrutural”, uma vez que o lucro e o resultado econômico público são tratados como equivalentes. Outro aspecto é a definição de um quadro conceitual que permita avaliar o grau de excelência dos serviços prestados à sociedade. Esses comentários mostram a dificuldade conceitual e metodológica enfrentada pelos órgãos reguladores ao tratar o tema de custos no setor público.

A Ifac (2000, p. 5), reconhecendo as peculiaridades do processo produtivo do setor público, afirma que, apesar de existirem grandes semelhanças entre o setor público e o privado, uma série de questões de contabilidade de custos governamentais ainda não foram tratadas de forma abrangente na literatura existente.

Niyama e Silva (2009, p. 280) caracterizam a distinção entre a contabilidade pública e a Contabilidade financeira utilizada pelo setor privado ao afirmar que:

Existem diversas razões para tais divergências, entre as quais citamos as características do governo; as características dos serviços prestados; as características do processo administrativo do governo; a ênfase na teoria de fundo, em detrimento da teoria da entidade e do proprietário; o volume expressivo de investimento em ativos que não produzem receitas; a natureza do processo decisório; o uso das informações contábeis; e os usuários das informações.

A decisão da STN de tratar, na 4ª edição do *MCASP*, o setor público e o setor privado como equivalentes, apesar de parecer uma postura lógica, é resultado, como mostram as pesquisas, da ausência de uma base conceitual sólida relacionada à contabilidade de custo aplicada ao setor público no Brasil e no mundo.

Apesar de Osborne e Gaebler (1995, p. 21) pregarem uma revolução no governo por meio da implementação de uma postura empreendedora dos agentes governamentais, os autores reconhecem que “o governo é uma instituição fundamentalmente diferente da empresa.” Este é o principal fundamento para a publicação, em janeiro de 2014, das Diretrizes Curriculares Nacionais (DCN) para os cursos de Administração Pública (BRASIL; MEC, 2014).

A proposta do *MCASP* (4ª edição) trata as organizações públicas e privadas como semelhantes, procurando transplantar os sistemas de custos de uma estrutura operacional e de financiamento baseada na venda de produtos para outra estrutura baseada no financiamento sem contraprestação, como é na maior parte da Administração Pública em todos os níveis governamentais. Isso nos leva a considerar a ausência da reflexão qualificada e da reflexão teórica e conceitual na busca ao respeito às características operacionais do processo produtivo da Administração Pública em toda a sua complexidade e seus níveis de atuação.

No setor privado, existe a necessidade de construir modelos específicos para mensurar a informação de custos. Alertando para essa necessidade, Hansen e Mowen (2001, p. 31) afirmam que “as características singulares das empresas de serviços requerem uma extensão e adaptação da gestão de custos às suas características singulares.” Acreditamos que os sistemas de custos desenvolvidos e implementados no setor privado não podem ser transplantados e utilizados de forma eficaz no setor público, o que torna necessária uma reflexão teórica própria no entendimento das características específicas do processo de financiamento, restrições legais e cultura singular desse setor.

A necessidade de geração de informação de custo é uma imposição legal ao setor público, em todos os níveis e esferas do governo, sendo este processo iniciado pela Lei nº 4.320/1964, reforçado pelo Decreto-Lei nº 200/1967, e recentemente enfatizado pela Lei Complementar nº 101/2000.

A demora em atender à legislação na implementação de sistema de custo no setor público poderia ser relacionada com a inexistência ou a fragilidade de uma base teórica que possa ser adaptada aos aspectos específicos do processo produtivo do setor público, ou das restrições legais na organização das informações financeiras do setor público.

Apesar de reconhecer que o primeiro passo para o desenvolvimento de um sistema de custos aplicado ao setor público seria avaliar os modelos aplicados no setor privado, o Ifac (2000, p. 5) recomenda a necessidade de buscar o tratamento conceitual específico para o setor público, quando diz que, embora existam grandes semelhanças entre os setores públicos e privados, muitas questões contábeis de custos aplicado ao setor público não foram tratadas de forma ampla na literatura existente.

A STN, fazendo uso do seu poder normatizador, por meio do MCAPS (2012, p. 121), adotou várias definições que poderiam ser utilizadas pelo setor público na implantação do sistema de custo. Destacamos a definição de custos no sentido de discutir de forma preliminar sua inadequação ao atendimento dos requisitos e das necessidades de uma base teórica para um sistema de custos para o setor público.

*Custo:* é o valor pelo qual se obtém um bem, direito ou serviço. Por extensão, é também o montante dos valores da matéria-prima, mão-de-obra e outros encargos incorridos para a produção de bens e serviços. Ele é, pois, tanto o preço pelo qual o bem ou serviço foi adquirido, como o incorrido no processo interno da entidade para prestação de serviços ou obtenção de bens, para venda ou uso interno; [...] (grifo do autor).

Entendendo que o setor público se organiza de forma diferente com relação ao setor privado, especialmente no tocante ao processo de financiamento do processo produtivo, Dantas (2014) define custo aplicado ao setor público como “sacrifício de recurso decorrente do processo produtivo do setor público,” em que sacrifício é entendido como renúncia voluntária e objetiva do potencial econômico de gerar o benefício que um bem ou um direito tem.

Além da busca de conceitos aderentes ao setor público, a implementação de sistemas de custos é um processo complexo. Buscando referência na experiência do setor privado na implementação de modelos de custos, destacamos os seguintes pontos que devem ser observados: adequar-se à realidade específica da área e da organização; levar em consideração a estrutura produtiva do setor, a qualidade e o nível de conhecimento do pessoal; e a necessidade do nível de informação por parte da administração.

Martins (2009, p. 362), discorrendo sobre a necessidade de adequações específicas dos modelos de custos implementados no setor privado, enfatiza o respeito às características de cada setor e às características individuais da organização dizendo: “o que o vizinho necessita em termos de informações não é necessariamente o que o outro precisa, e o que para um funcionou bem talvez não seja um bom remédio para outro”.

Leone (1991, p. 448) enfatiza a importância da adequada implementação do sistema de custos para a organização, destacando os fatores relacionados aos aspectos comportamentais, técnicos e de organização e métodos (O&M), afirmando que “os sistemas de custos, de orçamento, de contabilidade e de controle financeiro, normalmente, estão baseados num tronco comum que é constituído pelas funções e operações originais”.

Jonhson e Kaplan, (1996, p. 4) fazem um alerta sobre o comportamento dos gestores quando são levados a utilizar um sistema de custos inadequado, ao afirmarem:

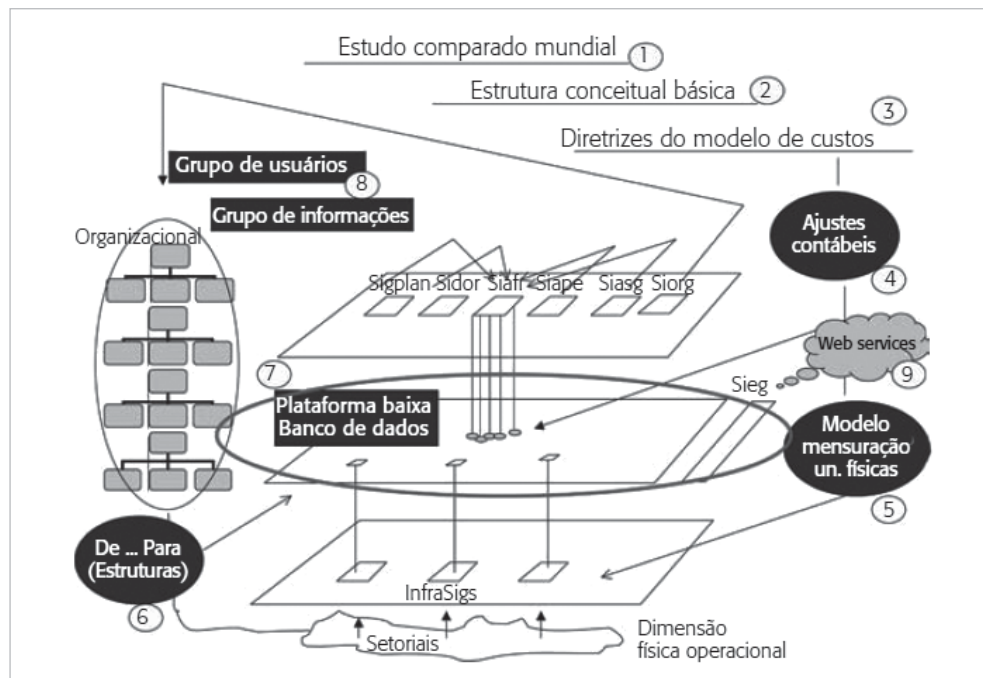
Quando um sistema de contabilidade gerencial ineficaz prevalece, é preferível que os gerentes descubram a irrelevância do sistema e tentem contorná-lo, desenvolvendo sistemas de informações personalizados. *Mas os gerentes acabam, sem querer, se complicando, se não reconhecem um sistema inadequado, confiando equivocadamente nele para informações de controle gerencial e decisões sobre produtos* (grifo nosso).

## **2.2 MODELO CONCEITUAL DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL**

Buscando cumprir as suas atribuições legais, a STN implantou, por meio da Portaria nº 157, de 9 de março de 2011, o sistema de custos no âmbito do governo federal, fundamentado nas pesquisas resultantes das teses de Machado (2002) e de Holanda (2002).

Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010, p. 83) relatam, por meio de entrevistas, o processo de construção do sistema de informação de custos do governo federal, representando o modelo de acordo com a figura a seguir.

Figura 1: Partes do modelo do sistema de custos – base dos sistemas estruturantes e do Infrasisig



Fonte: Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010, p. 83).

A proposta do modelo teórico-conceitual adotada pelo governo federal foi dividir o processo de geração da informação de custos em duas dimensões: dedutiva e indutiva. A divisão é claramente definida por Machado e Holanda (2010, p. 795) quando dizem que a primeira dimensão é “macro, sistêmica, generalizante e a outra dimensão denominada micro, específica, particular que respeita a especificidade física operacional de cada órgão ou entidade”.

A dimensão macro – denominada também de “dedutiva” pelos autores – é a responsável por tratar as informações dos órgãos centrais via sistemas estruturantes e tem como característica principal a aplicação do modelo proposto pelo governo federal, podendo, dessa forma, ser utilizado pela Administração Pública federal, especialmente pelos tomadores de decisão de maior hierarquia organizacional.



**Figura 2: Modelo operacional do Sistema de Informações de Custos do governo federal**

Ministério da Fazenda

# SIC - Sistema de Informações de Custos

Nome de usuário:

Senha:

[Formulário de Cadastro de Usuários](#)

[Orientação para recuperação de senha](#)

Produto **SERPRO**  
Serviço de Registro em Informações Pessoais de Interesse Econômico e Jurídico

Fonte: <<http://dwcustos.serpro.gov.br/asp/main.aspx>>. Acesso em: 30 ago. 2014.

Com relação à segunda dimensão, denominada “particular” ou “indutiva”, Machado e Holanda (2010, p. 796) não se propõem a oferecer modelo ou alternativa para a geração de informação de custos para ela, não indicando e deixando livre a busca de um modelo teórico/conceitual que atenda a essa necessidade:

Na segunda fase do processo (indutivo: do particular para o geral), o sistema permite ajustes a cada realidade física operacional. Nesta fase, cada unidade administrativa pode aperfeiçoar a sua informação específica recebida, já ajustada para custos, disponibilizada de forma uniforme, consistente e verificável, referenciada a objetos de custos comuns e padronizada para toda a administração pública.

Desse modo, o sistema proposto pelo governo federal atende diretamente e especificamente aos órgãos centrais, não oferecendo um modelo teórico/conceitual fechado que preserve a comparabilidade das informações de custos para todos os integrantes da Administração federal, especialmente às unidades administrativas.

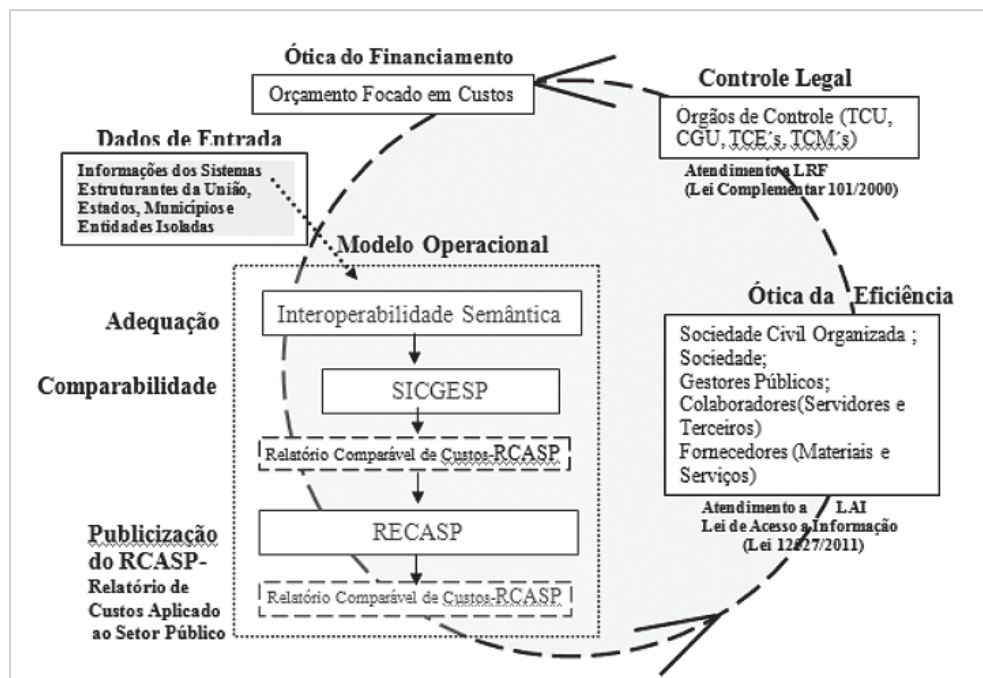
### **2.3 MODELO CONCEITUAL DE CUSTOS DA UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UnB)**

Outro modelo de sistema de custos aplicado ao setor público disponível na literatura é o decorrente das pesquisas desenvolvidas pelo programa de doutorado em Contabilidade da UnB.

O modelo conceitual proposto trata o setor público em todos os níveis da estrutura do setor público – municipal, estadual e federal –, pois é solicitado que o setor público

mantenha sistema de custos que permita a avaliação e, especialmente, a gestão dos recursos. O modelo conceitual proposto pode ser representado da seguinte forma:

Figura 3: Representação do modelo do sistema de custos aplicado ao setor público



Fonte: Dantas (2014, p. 16).

O ambiente no qual o sistema de custos aplicado ao setor público opera espelha, na sua essência, uma relação de *accountability* envolvendo a sociedade. Detalhando o modelo operacional, podemos descrever suas quatro camadas de operação da seguinte forma:

*Interoperabilidade semântica* — é a camada do modelo operacional que recebe os dados dos sistemas estruturantes da administração pública e os aproxima do regime de competência por meio de ajustes nas informações e conceituação semântica.

*SICGESP* — é o modelo operacional de Infrasis de custos que recebe os dados da camada da interoperabilidade semântica e aplica o modelo teórico/conceitual, gerando o Relatório de Custos Aplicado ao Setor Público (RCASP).

*RCASP* — é a materialização da informação de custos comparável resultante da aplicação do modelo teórico/conceitual, definido como Relatório de Custos Aplicado ao Setor Público (RCASP).

*RECASP* — é a parte do modelo operacional do Infrasis responsável pela divulgação e pela consolidação do Relatório de Custos aplicado ao Setor Público (RCASP).

## Implantação do sistema de custos no governo federal: percepção da maturidade das setoriais de custos

O modelo conceitual desenvolvido pela UnB foi materializado pelo modelo operacional na forma de dois *softwares*: SICGESP e RECASP.

Figura 4: Modelo operacional do sistema de gestão e custos da UnB

The image displays two screenshots of web portals. The top screenshot is for the SICGESP system, titled 'SICGESP® - Infrasis de Informação e Gestão de Custos aplicado ao Setor Público'. It features a navigation bar with links for 'Projeto de Pesquisa', 'Relatórios DOASP', 'Contato', and 'Página Inicial'. The main content area includes a login form with fields for 'CPF' and 'Senha', and a 'Entrar' button. Below the login form is a 'Esqueci minha senha' link. The text on the page describes the project's goals, the system's materialization, and its conceptual model. The bottom screenshot is for the RECASP system, titled 'RECASP® - Repositório dos Relatórios de Custos aplicados ao Setor Público'. It has a similar navigation bar with links for 'Projeto de Pesquisa', 'Adesão ao Projeto', 'Interoperabilidade Semântica', 'Contato', and 'Página Inicial'. It also features a login form with 'CPF' and 'Senha' fields and an 'Entrar' button. The text on the page describes the project's goals, the system's purpose, and its user base.

Fonte: Dantas (2014, p. 19).

Este sistema pode ser mais bem avaliado e entendido com a visita do leitor aos *sites* indicados anteriormente.

### 2.4 ACCOUTABILITY

A teoria do agente, com foco na relação principal-agente nas relações econômicas, é útil para explicar o comportamento dos gestores, segundo afirma Lane (2005, p. 76).

O setor público, em uma sociedade bem ordenada, prevê a realização de vários objetivos sociais vitais. O Governo como o “principal” não pode fazer o trabalho, a menos que contrate de alguma forma com o “agente”. Os principais problemas na administração pública, legalidade, gestão pública e eficiência referem-se a dificuldades contratuais entre o principal e o agente, resultante de incentivos, informação assimétrica e contratos incompletos (tradução nossa).

Mesmo com todas as dificuldades inerentes à implementação de um sistema de custos, a geração de informação de custos voltada ao setor público deverá provocar uma mudança substancial no processo de tomada de decisão dos agentes públicos, pois afeta o processo de *accountability*.

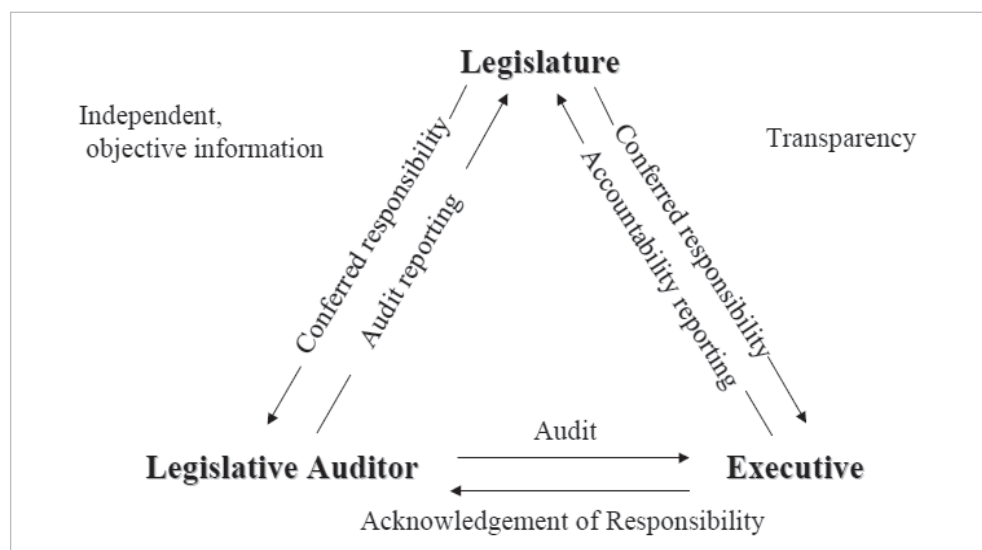
De acordo com a Ifac (2001, p. 12), o processo de *accountability* pode ser definido da seguinte forma:

*Accountability* é o processo pelo qual as entidades do setor público, e seus integrantes, são responsáveis por suas decisões e ações, incluindo a gestão dos fundos públicos e todos os aspectos de desempenho, submetendo-se ao escrutínio externo apropriado (tradução nossa).

Além de propor uma definição, a Ifac (2001, p. 12) afirma que o processo de *accountability* é alcançado quando “todas as partes têm uma compreensão clara de suas responsabilidades, e têm funções claramente definidas por meio de uma estrutura robusta”.

A Ifac (2001, p. 6) destaca três atores principais envolvidos no processo global de *accountability*: Executivo, Legislativo e o Auditor Legislativo ou Órgão de Controle.

Figura 5: Processo global de *accountability* no setor público



Fonte: Ifac (2001, p. 6).

A Ifac materializa o processo de *accountability* por meio das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, descrevendo-as como um conjunto de informações organizadas e estruturadas que podem fornecer informações sobre a posição e o desempenho financeiro da entidade, além de atender a uma vasta gama de usuários no processo de tomada de decisão. Fica demonstrado que a informação de custo faz parte do processo de materialização da *accountability* de acordo com a Ifac (2011, p. 35), quando se manifesta sobre os relatórios financeiros:

Especificamente, os objetivos dos relatórios financeiros para o setor público devem ser o de fornecer informações úteis para tomada de decisão e demonstrar a *accountability* da entidade em relação aos recursos que lhe são confiadas, através do:

- (a) Fornecimento de informações sobre as fontes, alocação e uso dos recursos financeiros;
- (b) Fornecimento de informações sobre como a entidade financiou as suas atividades e conheceu suas necessidades de tesouraria;
- (c) Fornecimento de informação que é útil na avaliação da capacidade da entidade para financiar suas atividades e cumprir suas responsabilidades e compromissos;
- (d) Fornecimento de informações sobre a condição financeira da entidade e alterações na mesma, e
- (e) *Fornecimento de informações agregadas para avaliar o desempenho da entidade em termos de custos de serviços, eficiência e realizações* (tradução nossa – grifo nosso).

De acordo com pesquisa de O'Donnell (1998), o processo de *accountability* pode ser classificado como vertical e como horizontal.

A *accountability* vertical se manifesta quando existem eleições justas e são respeitadas a liberdade de expressão, de imprensa e de associação. É necessário também que exista a possibilidade de o cidadão expressar sua demanda aos atores governamentais, além de ter a liberdade de denunciar os abusos praticados por representantes governamentais, eleitos ou não.

Para que a *accountability* horizontal definida por O'Donnell (1998, p. 117) se manifeste, ela:

[...] depende da existência de agências estatais que estão legalmente habilitadas – e efetivamente dispostas e capazes – a tomar medidas que vão desde a supervisão de rotina a sanções penais ou impedimento em relação a possíveis ações ou omissões ilícitas por outros agentes ou agências do Estado (tradução nossa).

Outra visão da *accountability* é colocada por Mainwaring (2003, p. 5), a qualificando em eleitoral e em não eleitoral, na qual a melhoria do processo de *accountability* pode ajudar na construção de governos e políticas:

É positiva a existência de uma potencial troca compensatória entre *accountability* e desempenho do governo, não implicando em um resultado de soma zero. Governos desorganizados podem produzir resultados políticos terríveis, e os governos responsáveis podem produzir excelentes resultados. Adequados mecanismos de *accountability* podem prevenir a implementação pelos governos de políticas desastrosas (tradução nossa).

A busca por identificar o processo de *accountability* não eleitoral teve, na visão de O'Connell (2005, p. 86 apud BOVENS, 2007, p. 450), uma forma objetiva de avaliação, na qual o autor afirma que o processo “está presente quando os serviços públicos têm uma qualidade elevada, *baixo custo* e são realizados de forma atenciosa” (tradução nossa – grifo nosso).

É importante destacar que a imposição legal para que a Administração Pública brasileira implementasse sistema de custos vem de longa data, a qual é definida pela Lei nº 4.320/1964, reforçada por legislações mais recentes, como a Lei Complementar nº 101/2000.

Apesar da incipiente cultura de custos do setor público decorrente de algumas experiências isoladas, a implementação do sistema de custos no governo federal teve início de forma consistente somente em 2011, a qual contribuiu para a implementação da informação de custo no âmbito do setor público. Nesse contexto, a presente pesquisa tem como delimitação e foco atender prioritariamente dois importantes *stakeholders* dentre todos: a *sociedade*, representada pelos órgãos de controle; e os *gestores públicos de todos os níveis*.

Diante do cenário de consolidação das normas internacionais voltadas ao setor público, do posicionamento dos órgãos que normatizam a Contabilidade pública no Brasil, notadamente CFC e STN, e da importância econômica dos recursos do orçamento da União, é necessário o desenvolvimento de um modelo de custos aplicados ao setor público que possa ser utilizado por toda a Administração Pública de forma a manter a comparabilidade das informações de custos entre os órgãos centrais e as unidades administrativas.

## 2.5 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E LEGISLAÇÃO

O art. 145 da Constituição Federal (CF) estabelece a fonte dos recursos para fazer frente às obrigações do Estado perante a sociedade, definindo como fonte de receita a possibilidade de poder ser instituído impostos, taxas e contribuição de melhoria de forma compulsória.

O art. 37 da Carta Magna estabelece que a “administração pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

A CF reconhece a competência dos órgãos de controle interno e externo dos diversos poderes da Federação como parte do processo de *accountability*, mesmo reconhecimento adotado pelo Ifac. Além de definir responsabilidades, a Carta Magna define a obrigatoriedade dos poderes da República de manter sistemas integrados de controle da gestão com a finalidade de comprovar a aplicação dos princípios constitucionais e especialmente avaliar os resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial da Administração Pública.

Tomando como base toda a caracterização do processo de *accountability* inerente à atividade que envolve o setor público em todas as esferas e todos os níveis do poder público, como fica demonstrado na CF, cabe aos órgãos de controle interno e externo buscar uma forma de mensuração e avaliação dos resultados que materializem o processo de *accountability*.

A Lei nº 4.320/1964, no art. 85, já buscava uma forma de oferecer informação que pudesse auxiliar a construção do processo de *accountability*:

Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a *determinação dos custos dos serviços industriais*, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros (grifo nosso).

Outra abordagem que reforça a necessidade do sistema de informação de custos é a definida no Decreto-Lei nº 200/1967, que busca a racionalidade da aplicação dos recursos públicos e enfatiza, no art. 25, que a supervisão ministerial tem por objetivo “acompanhar os custos globais dos programas setoriais do Governo, a fim de alcançar uma prestação econômica de serviços.” Nesse mesmo decreto-lei, o art. 79 estabelece que “a *contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão*” (grifo nosso).

A Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) estabelece normas de finanças públicas voltadas à responsabilidade na gestão fiscal. De forma objetiva, determina que a “*Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial*” (grifo nosso).

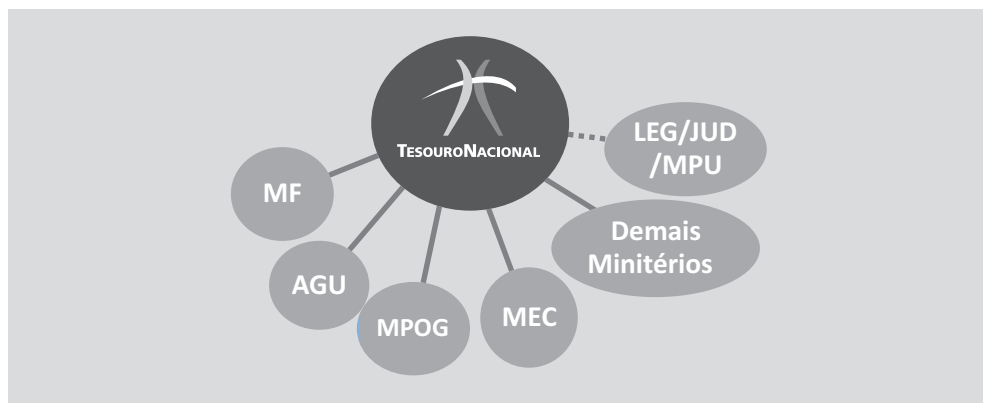
O processo de *accountability* legal brasileiro pode ser percebido como uma relação abrangente de agência existente entre a sociedade e o Estado, sendo disciplinado, de forma geral, pela Constituição e detalhada, de forma particular, pelas diversas leis e normas que buscam esclarecer essa relação.

Após várias experiências, o Ministério da Fazenda (MF) conseguiu desenvolver e fazer funcionar um sistema de informação de custos aplicado ao setor público no governo federal.

De acordo a Lei nº 10.180/2001, é competência da STN disciplinar as atividades e os sistemas na área de custos aplicados ao setor público no âmbito da Administração Pública federal. Segundo a STN (2012), o sistema de custos no âmbito do governo federal atende ao art. 50, § 3º da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a LRF, que obriga a Administração Pública a manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

A estrutura do funcionamento do sistema de custos do governo federal é definida de acordo com a seguinte configuração:

Figura 6: Funcionamento do sistema de custos no âmbito do governo federal



Fonte: STN (2012).

De acordo com a STN, o sistema de custos do governo federal é uma ferramenta imprescindível para a mudança dos paradigmas do papel do setor público, buscando atender à legislação vigente e subsidiando as decisões governamentais e organizacionais na alocação mais eficiente dos gastos públicos. É importante destacar que a utilização dos instrumentos de análise do sistema de custos deve ocasionar melhoria dos serviços destinados à sociedade, o que afeta positivamente aspectos relacionados a eficácia, eficiência, economicidade e avaliação dos resultados do uso dos recursos públicos.

## 2.6 MATURIDADE NA IMPLEMENTAÇÃO DE PROJETOS

O setor público vem buscando implementar um sistema de informação que otimize o processo de gestão do setor público, gerando informações que contribuam para a melhoria do processo de tomada de decisão em todos os níveis da organização.

Como resultado, os projetos, de forma geral, vêm ganhando importância nas organizações, nas quais avaliar o nível de maturidade dos atores e dos sistemas envolvidos na gestão têm sido uma forma de buscar melhorar o processo de



implementação das inovações tecnológicas. A caracterização da implementação e a evolução de determinado processo contínuo podem ser avaliadas com relação a maturidade e imaturidade.

Entende-se que *maturidade* e *imaturidade* são estados de um mesmo processo em momentos diferentes do tempo de implementação do projeto. Andersen e Henriksen (2006, p. 239), ao abordar o *e-government*, afirmam que maturidade e imaturidade são termos frequentemente usados para caracterizar o estado ou o nível de desenvolvimento de um processo contínuo.

Abordando o processo de desenvolvimento de *softwares* com relação ao estado de maturidade, Paulk et al. (1993) afirmam que, em uma organização imatura, os processos são improvisados pela equipe e pelos gerentes, enquanto que, em uma organização madura, é nítida a capacidade de gerenciar o desenvolvimento e a manutenção dos processos, característica que permeia toda a organização.

Os modelos de maturidade têm sido bastante evidenciados na avaliação do processo de construção e implementação de projetos na área de sistema de informação. O entendimento da importância da maturidade em gerenciamento de projetos nas organizações tem sido tratado por vários autores, como Andersen e Henriksen (2006), que abordam o *Public Sector Process Rebuilding* (PPR); Paulk et al. (1993), que relatam o *Capability Maturity Model* (CMM); e Bouer e Carvalho (2005), que discutem o *Project Management Maturity Model* (PMMM).

Todos os modelos que buscam mensurar gerenciamento de projetos têm como referência o conceito de “projeto”. A busca por um entendimento relacionado ao conceito pretende estabelecer uma base de definição comum para as organizações.

A definição adotada pela norma ISO 10006 (1997) estabelece que *projeto* é “um processo único, consistindo de um grupo de atividades coordenadas e controladas com datas para início e término, empreendido para alcance de um objetivo conforme requisitos específicos, incluindo limitações de tempo, custos e recursos”.

Para o *Project Management Institute* (PMI), um projeto pode ser definido tomando como base as suas características específicas, como “[u]m empreendimento de esforço temporário feito para criar um produto, serviço ou resultado único” (PMI, 2004, p. 6).

Assim, podem-se destacar, nas definições, dois aspectos que se inter-relacionam. O primeiro guarda uma relação com início e fim, criando, no projeto, uma relação de temporalidade, ou seja, todo projeto por definição tem um final definido e, obviamente, um início.

O segundo aspecto guarda relação com o resultado do projeto, ou seja, como todo projeto, de alguma forma, é singular, o produto resultante deve ser diferente de todos os projetos desenvolvidos anteriormente.

Outro ponto importante a destacar é que todo projeto envolve algum nível de incerteza, isso significa que projetos envolvem complexidades convivendo com a possibilidade de falhar na implementação.

Os modelos conceituais que avaliam maturidade apresentam-se para auxiliar as entidades a entenderem seus níveis de competências em gerenciamento de projetos e a estabelecer estratégias em busca do aprimoramento contínuo.

No campo da melhoria de processos de *software*, uma medida de maturidade determina como o processo de desenvolvimento de *software* está estruturado. No campo da economia de negócios, exemplos de uso explícito do prazo de vencimento são encontrados no ciclo de vida do produto.

Considerando-se esses aspectos, este estudo apresenta os resultados de uma pesquisa que avalia o grau de maturidade de organizações do governo federal e sua relação com o processo de implementação do sistema de custos.

### 3 OBJETIVOS DA PESQUISA

Nos subtópicos seguintes, são explicitados os objetivos, geral e específicos, deste trabalho de pesquisa, descrevendo a proposta do trabalho de pesquisa a ser realizado com suas principais etapas.

#### 3.1 OBJETIVO GERAL

Nesta pesquisa, objetiva-se avaliar a percepção dos membros das setoriais de custos do governo federal com relação à implementação do sistema de custos determinada pela Portaria nº 157/2011 da STN.

#### 3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Os objetivos específicos foram assim definidos:

- Identificar o perfil dos membros das setoriais de custos do governo federal responsáveis pela implementação do sistema de custos.
- Avaliar as informações relacionadas aos membros que compõem as setoriais.
- Avaliar o grau de maturidade dos membros das setoriais com relação à temática de custos.

#### 3.3 METODOLOGIA

O presente estudo caracteriza-se como descritivo uma vez que evidencia o estado da arte da implementação dos sistemas de custos em entidades da Administração direta do governo federal brasileiro. Os dados foram obtidos por meio de um questionário, com questões fechadas, que foi aplicado em uma amostra não aleatória,

intencional, representada por profissionais que compõem as setoriais de custos do governo federal.

As fases de desenvolvimento e a aplicação do questionário foram antecedidas por uma revisão bibliográfica sobre o tema de custos aplicado ao setor público, apresentada anteriormente, o que ajudou a estabelecer as questões relevantes envolvidas no estudo.

A pesquisa envolveu as setoriais de custos que compõem o sistema de custos do governo federal. A coleta das informações qualitativas foi efetuada por meio de questões sobre as características da organização relacionadas à maturidade organizacional, maturidade das equipes e maturidade das setoriais. O questionário compreendeu um total de 10 questões, que abordaram aspectos relacionados à composição da setorial, ao envolvimento da administração e às questões relacionadas à gestão e ao processo de implantação.

Para a análise, foram feitas tabulações agregadas de todos os dados e tabulações específicas. Isso permitiu elaborar comparações entre aqueles que responderam, adotando-se, para isso, a escala em que as primeiras alternativas de cada uma das dez questões estão relacionadas a um nível menor de maturidade, e as alternativas seguintes relacionadas a um grau de maturidade maior.

Como resultado, foi possível obter um quadro bastante rico em informações relacionadas ao grau de maturidade vivenciado pelas setoriais no processo de implementação do sistema de custos do governo federal.

### **3.4 LIMITAÇÕES DO ESTUDO**

Nesta pesquisa, são apresentadas algumas limitações que devem ser levadas em consideração quando da leitura e análise dos resultados e das conclusões. Uma das limitações refere-se ao instrumento de coleta de dados, para o qual se optou por investigar apenas 10 temas relacionados com o nível de maturidade, nos quais a escolha deles por si só já impõe limitações ao estudo.

## **4 RESULTADOS OBTIDOS**

Apresentados o problema e a metodologia de pesquisa, faz-se necessário apresentar os dados conseguidos e proceder à análise. Para isso, serão considerados, no primeiro momento, os aspectos gerais das setoriais de custos que são objeto da pesquisa, seguidos da apresentação de dados sobre maturidade. Em seguida, serão observadas as questões de inter-relações entre os temas abordados no trabalho.

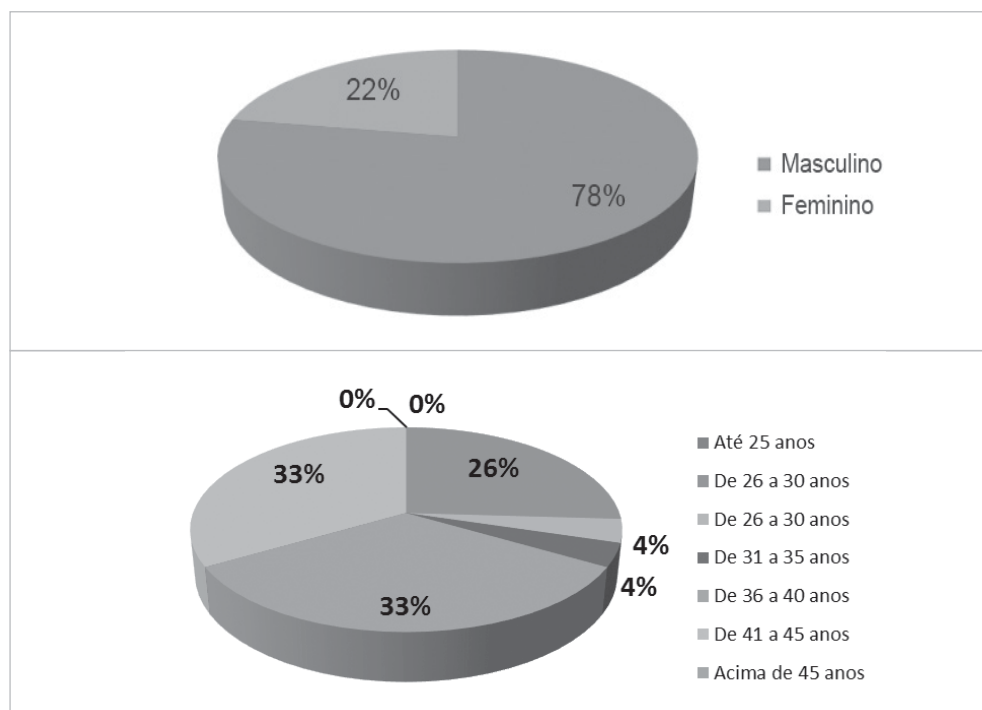
Do total dos questionários enviados às setoriais do governo federal, um volume equivalente a 60% retornou preenchido, os quais foram validados para compor a amostra e considerados significativos.

Com relação à análise dos dados, buscou-se evidenciar uma parte dos dados relacionados ao perfil dos respondentes e outra parte relacionada à percepção dos temas que evidenciam o nível de maturidade.

#### 4.1 ASPECTOS GERAIS

A pesquisa em foco contou com 18 respondentes, o que representa uma parte significativa das setoriais de custos do governo federal contatada. A maioria deles (78%) faz parte do gênero masculino, e o feminino representa 22%.

Gráfico 1: Estatística por gênero e por idade dos respondentes

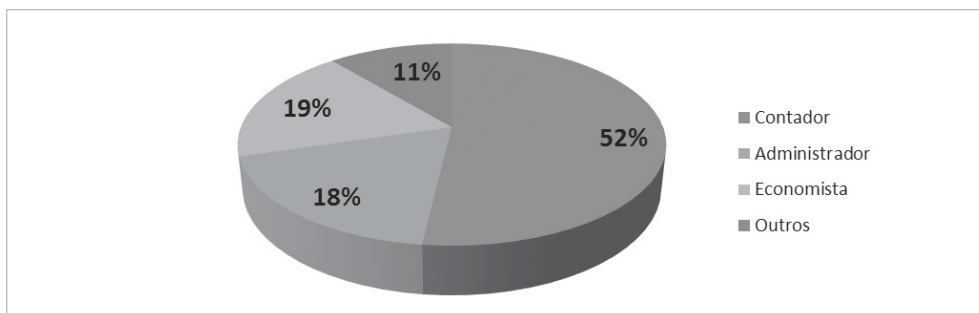


Fonte: elaboração do autor.

Destaca-se, também, que a maioria dos respondentes tem de 36 a 45 anos de idade, o que representa 66%. Do restante, 34% estão nas faixas de 26 a 35 anos de idade.

Com respeito à formação acadêmica, os membros das setoriais apresentam graduação relacionada às Ciências Sociais e, especialmente, às Ciências Contábeis, que representa 52% do total dos respondentes. Os demais profissionais são dos cursos de Administração e Economia, com 18% e 19% respectivamente. Outras formações correspondem a 11%.

**Gráfico 2: Estatística de formação acadêmica dos respondentes**

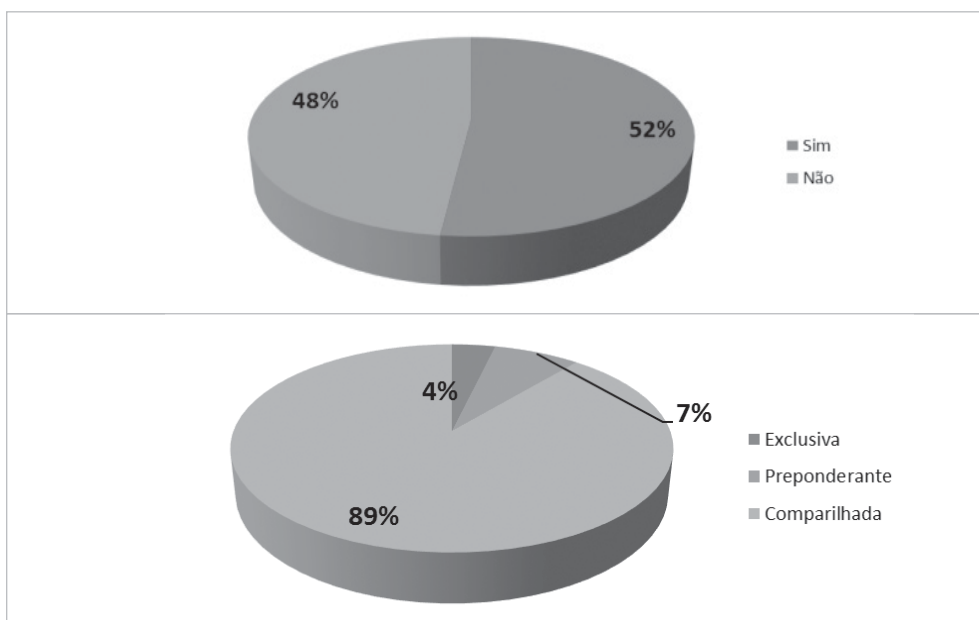


Fonte: elaboração do autor.

A pesquisa mostrou, ainda, um dado preocupante com relação à dedicação e à capacidade de os membros da setorial de custos se dedicarem ao projeto de implantação do sistema de custos do governo federal. A maioria dos membros da setorial (89%) exerce a atividade da implantação do projeto de sistema de custos de forma compartilhada com as demais atividades inerentes às suas funções, fato esse que pode afetar o sucesso do projeto.

Outro ponto que vai de encontro à dedicação dos responsáveis à implementação do projeto de custos é a constatação de que 52% dos membros da setorial exercem uma atividade de chefia, que, de forma geral, está ligada a outra atividade não relacionada com o projeto.

**Gráfico 3: Estatística de chefia e dedicação à área de setorial de custos**



Fonte: elaboração do autor.

Os dados relacionados ao perfil e às atividades dos respondentes mostram que a formação profissional deles se encaixa na expectativa esperada para os sistemas de custos, e sua idade indica o perfil de servidores com certa experiência no serviço público. No entanto o compartilhamento das atividades da setorial de custos com tarefas cotidianas de outra área funcional mostra uma possível dificuldade para a implementação do sistema de custos do governo federal em função da dedicação simultânea a mais de um projeto.

## **4.2 NÍVEL DE MATURIDADE**

Os resultados apresentados pelas perguntas relacionadas à maturidade buscam identificar o nível de maturidade das setoriais de custos do governo federal no processo de implementação do projeto do sistema de custos.

Os dez temas abordados no questionário foram os seguintes:

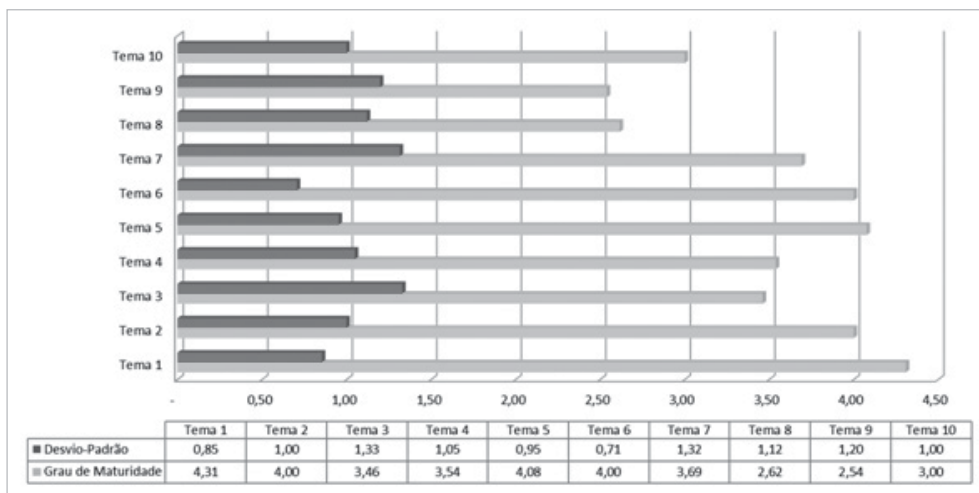
- Tema 1: Setorial de Custos – Conhecimento Teórico.
- Tema 2: Cultura de Avaliação Gerencial.
- Tema 3: Sistema de Avaliação Gerencial.
- Tema 4: Envolvimento da Alta Administração.
- Tema 5: Utilização do SIC.
- Tema 6: Setorial de Custos — Implementação.
- Tema 7: Perfil dos Membros da Setorial.
- Tema 8: Importância e Utilização da Informação de Custos.
- Tema 9: Expectativa da Atuação dos Órgãos Centrais de Custos.
- Tema 10: Utilização dos Relatórios de Custos.

As respostas que foram recebidas das setoriais de custos foram representadas em um gráfico que explicita a média das respostas e o desvio-padrão relacionado a cada questão de modo a oferecer uma visão panorâmica da percepção dos membros das setoriais quanto à maturidade do processo de implementação do sistema de custos do governo federal.

Ao fazer uma análise geral do resultado do questionário, pode-se identificar que as setoriais são vistas com um bom nível de maturidade.

No questionário (Apêndice A), foi adotada a convenção de que a opção pelo primeiro item do tema abordado indica um menor nível de maturidade da setorial de custos na implementação do projeto, representado pelo nível equivalente a um, e a escolha do quinto item do tema representa a indicação de um nível de percepção de maturidade mais elevado, representado por um nível equivalente a cinco.

**Gráfico 4: Matriz de maturidade das setoriais de custos do governo federal**



Fonte: elaboração do autor.

Ao fazer uma avaliação geral por agrupamento, pode-se perceber que as médias obtidas estão dispersas conforme o quadro 1.

**Quadro 1: Síntese das manifestações dos respondentes**

Grupo	Percepção média da temática abordada	Posição do item na questão	Intervalo do nível de percepção da maturidade
1	Nenhum item dessa posição foi representativo de forma média para a temática	Primeira	Zero a um
2	Nenhum item dessa posição foi representativo de forma média para a temática	Segunda	Mais de um a dois
3	Importância e utilização da informação de custos Expectativa da atuação dos órgãos central de custos Utilização dos relatórios de custos	Terceira	Mais de dois a três
4	Cultura de avaliação gerencial Sistema de Avaliação Gerencial Envolvimento da alta administração	Quarta	Mais de três a quatro
5	Setorial de custos – conhecimento teórico; utilização do SIC; setorial de custos – implementação	Quinta	Mais de quatro a cinco

Fonte: elaboração do autor.

Ao observar, de forma geral, a percepção das setoriais, pode ser constatado que elas se colocam como possuidoras de uma capacidade de implementar o projeto do sistema de custos do governo federal, sem deixar de reconhecer que o desvio-padrão leva a perceber que a maioria das questões apresentam ainda um nível relevante de dispersão.

Agrupamos as percepções com base na temática por grupos em relação à média obtida, não levando em consideração, de forma mais efetiva, a influência do desvio-padrão. Assim é possível agrupar as respostas em cinco grupos e focar a percepção do nível de maturidade sobre as temáticas colocadas na pesquisa.

Os dois primeiros agrupamentos abordados não conseguiram representar, de forma média, a percepção dos membros da setorial de custos com relação ao tema abordado nas questões – destacando que essa percepção está relacionada ao primeiro e ao segundo item das questões.

Fazendo uma avaliação do terceiro agrupamento e buscando entender a percepção dos respondentes, fica sinalizado que o órgão considera usar a informação de custos, mas ainda não é utilizada. Esse fato impacta, de forma efetiva, no processo de implantação do sistema de custos do governo federal.

Por fim, destaca-se a percepção das setoriais que necessitam de um apoio relevante do órgão central de custos do governo federal no desenvolvimento do projeto. Com relação à utilização dos relatórios de custos gerados pelo sistema de custos do governo federal, percebe-se que eles não são utilizados, mas vale destacar que os órgãos têm interesse pela temática. Vale salientar, ainda, que as questões que abordam as temáticas que formam o grupo apresentaram desvio-padrão superior a um.

Com relação ao quarto agrupamento temático, os dados indicam que as setoriais têm composição adequada dos seus membros, em que mais da metade reconhece que a formação dos componentes atende à orientação da portaria emanada pela STN para composição da setorial no processo de implementação do sistema de custos do governo federal.

Apesar de esse quarto grupo ter uma relação que foi avaliada como um indicador superior a três e inferior a quatro, ele avalia um tópico, focando a alta administração que afirma não estar envolvida com a implantação do sistema de custos, no entanto estimula o assunto.

Essa colocação mostra a percepção dos integrantes da setorial com relação à utilização de sistema gerencial. É importante constatar que esse grupo não utiliza um sistema gerencial, mas reconhece que um sistema gerencial pode ajudar no processo de tomada de decisão.

Por fim, com relação ao quinto agrupamento, pode-se destacar que os membros da setorial de custos se veem capacitados com relação à temática de custos e se percebem como detentores de conhecimento advindo de leitura e participação em cursos.

A percepção dos respondentes é a de que existe a utilização do modelo operacional do sistema de custos do governo federal denominado SIC pelos membros das setoriais, no entanto o sistema não está consolidado na instituição.



Com relação à atuação da setorial, os membros consideram que o órgão instalou a setorial de custos conforme determina a legislação vigente, no entanto a setorial atua de modo precário em relação à sua obrigação, entre outras, a de promover a disseminação das informações de custos nas entidades subordinadas.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após duas décadas de aprovação da LRF, o desafio relacionado à implementação do sistema de custos, conforme determina o § 3º do art. 50 – que estabelece que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.” –, parece começar a estar sendo enfrentado.

O processo de implementação do sistema de custos é baseado em uma estrutura na qual a STN é definida como órgão central, e os órgãos setoriais como responsáveis pelo projeto de implementação do sistema de custos em cada ministério.

Este estudo apresentou ainda elementos suficientes para responder à principal questão da pesquisa que deu origem a este trabalho: como as setoriais percebem seu nível de maturidade no processo de implementação do sistema de custos no governo federal?

Tendo por referência a definição de maturidade e imaturidade proposta por Paulk et al. (1993), buscou-se identificar a percepção do nível de maturidade das setoriais de custos. Cabe, então, pontuar as conclusões mais específicas sobre as setoriais de custos nos órgãos da Administração direta do governo federal brasileiro:

- A informação de custos não é utilizada de forma geral, mas é reconhecida a sua importância.
- Há percepção da necessidade de maior apoio dos órgãos centrais no projeto do sistema de custos do governo federal.
- Há formação adequada dos membros setoriais para a implementação do sistema de custos do governo federal.
- Há percepção de que a alta administração não está envolvida no projeto de implantação do sistema de custos.
- O sistema de custos não está consolidado na instituição.
- A atuação e a estrutura da setorial de custos são precárias.

Pode-se constatar que existe um grau de maturidade percebido pelas setoriais de custos no processo de implementação do projeto de custos do governo federal em nível intermediário, no entanto isso pode ser qualificado como uma situação

preocupante diante dos resultados apontados pela setorial, os quais sinalizam dificuldade de evoluir no nível de maturidade.

Como contribuição para pesquisas futuras, é sugerido que a investigação seja aprofundada em alguns temas evidenciados como relevantes para o sucesso do projeto de implantação, especialmente o pouco envolvimento da alta administração e o motivo da precariedade da estrutura e da atuação da setorial.

## REFERÊNCIAS

ANDERSEN, Kim Viborg; HENRIKSEN, Helle Zinner. E-government maturity models: extension of the Layne and Lee model. Department of Informatics, Copenhagen Business School, Frederiksberg, Denmark. *Government Information Quarterly*, 23, p. 236-248, 2006.

BOUER, Ruy; CARVALHO, Marly Monteiro de. Metodologia singular de gestão de projetos: condição suficiente para a maturidade em gestão de projetos? *Revista Produção*, São Paulo, Depto. de Eng. Produção — Escola Politécnica da USP, v. 15, n. 3, p. 347-361, set./dez. 2005.

BRASIL. Ministério da Educação (MEC). *Diretrizes curriculares nacionais para os cursos de Administração Pública*. 2014, Disponível em: <[http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com\\_content&id=12991:diretrizes-curriculares-cursos-de-graduacao](http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_content&id=12991:diretrizes-curriculares-cursos-de-graduacao)>. Acesso em: 30 ago. 2015.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Portaria nº 157, de 9 de março de 2011*. Disponível em: <[http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN\\_157\\_09mar2011.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_157_09mar2011.pdf)>. Acesso em: 30 ago. 2015.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)*. 4. ed. Disponível em: <[http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ParteII\\_PCP2011.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ParteII_PCP2011.pdf)>. Acesso em: 30 nov. 2012.

\_\_\_\_\_. *Manual de Contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)* 5. ed. Disponível em: <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Parte\\_II\\_PCP2012.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Parte_II_PCP2012.pdf)>. Acesso em: 30 nov. 2012.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. *Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em: 27 nov. 2011.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm)>. Acesso em: 1º set. 2015.

\_\_\_\_\_. Congresso Nacional. Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, Brasília, DF, 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LEIS\\_2001/L10180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm)>. Acesso em: 5 abr. 2012.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. *Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010*. Institui o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura da Indústria Petrolífera nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste — REPENEC; cria o Programa Um Computador por Aluno — PROUCA e institui o Regime Especial de Aquisição de Computadores para Uso Educacional — RECOMPE; etc. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/lei/l12249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/l12249.htm)>. Acesso em: 30 ago. 2015.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. *Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 30 ago. 2015.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 6 ago. 2011.

CARDOSO, Ricardo Lopes. Relatório de Conclusão da Pesquisa: estudo Comparativo sobre Sistemas de Informações de Custos na Administração Pública: Modelo e Estrutura Conceitual e Estratégia de Implementação. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO, 2009. Brasília. *Anais eletrônicos...* Brasília: Esaf, 2009. Disponível em: <>. Acesso em: 18 nov. 2011.

CFC. *Portaria nº 1.111, de 5 de dezembro de 2007*. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Confirmacao.aspx>>. Acesso em: 30 ago. 2015.

\_\_\_\_\_. *Portaria nº 1.328, de 25 de abril de 2013*. Dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2011/001328](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001328)>. Acesso em: 30 ago. 2015.

\_\_\_\_\_. *Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 16.11, de 2 de abril de 2013*. Aprova a NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2011/001366](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366)>. Acesso em: 30 ago. 2015.

\_\_\_\_\_. *Orientações Estratégicas para a Contabilidade aplicada ao Setor Público, de 2 de abril de 2009*. Aprova a NBC T 16.11 — Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <[http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade\\_governamental/downloads/CCASP\\_Orientacoes\\_Estrategicas\\_Contabilidade.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/downloads/CCASP_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf)>. Acesso em: 30 ago. 2015.

DANTAS, J. M. M. Sistema de custos para organizações de serviços complexos: o caso do setor público. In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 7, 2014. Brasília. *Anais...* Brasília: Consad, 2014, p. 12-19.

HANSEN, Don R; MOWEN, Maryanne M. *Gestão de Custos*. 1. ed. Tradução de Roberto Brain Taylor São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2001.

HOLANDA, Victor Branco de. *Controladoria Governamental no contexto do Governo Eletrônico: uma modelagem utilizando o enfoque sistêmico e a pesquisa-ação na Coordenadoria de Controle Interno da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo*. 2002. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, São Paulo, 2002.

HOLANDA, Victor Branco de; LATTMAN-WELTMAN, Fernando; GUIMARÃES, Fabrícia (Org.). *Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010. 160 p.

IFAC. *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. v. I, 535 Fifth Avenue, 26<sup>th</sup> Floor, New York, NY 10017. United States of America, January 15, 2011.

\_\_\_\_\_. *Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective*. International Public Sector Study. 535 Fifth Avenue, 26<sup>th</sup> Floor. New York: United States of America, August 2001.10017.

\_\_\_\_\_. *Perspectives on Cost Accounting for Government: International Public Sector Study*. 535 Fifth Avenue, 26<sup>th</sup> Floor. New York: United States of America, September 2000. 10017.

\_\_\_\_\_. *Exposure Draft intitulado Key Characteristics of the Public Sector with Potential Implications for Financial Reporting*. Disponível em: <<https://www.ifac.org/publications-resources/key-characteristics-public-sector-potential-implications-financial-reporting>>. Acesso em: 30 ago. 2015.

JONHSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. *A Relevância da Contabilidade de Custos*. Tradução Ivo Korytowsky. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

ISO. *ISO 10006: Quality management: Guidelines to quality in project management*. [S.l.: s.n.], 1997.

LANE, Jan-Erik. *Public Administration and Public Management: the principal-agent Perspective*. New York: Routledge, 2005.

LAPSLEY, Irvine. *Research in Public Sector Accounting: an Appraisal*. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, [S.l.], v. 1, p. 21-33, 1988.

LEONE, Geroge S. Guerra. *Custo: planejamento, implantação e controle*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

MACHADO, Nelson. *Sistema de Informação de Custo: diretrizes para a integração ao orçamento público e a contabilidade governamental*. 2002. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade)–Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, São Paulo, 2002.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor. Diretrizes e Modelo Conceitual de Custos para o Setor Público a partir da Experiência no Governo Federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 44(4), p. 791-820, jul./ago. 2010.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 2009.

MAINWARING, Scott; WELNA, Christopher. *Democratic Accountability in Latin America*. New York, NY, USA: Oxford University Pres., Sep. 2003.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2009.

O'CONNELL, Lenahan. *Program Accountability as an Emergent Property: The Role of Stakeholders in a Program's Field*. *Public Administration Review*, v. 65, issue 1, p. 85-93, 2005.

O'DONNELL, Guillermo. Horizontal Accountability in New Democracies. *Journal of Democracy* 9.3, Baltimore, MD, USA: The Johns Hopkins University Press, v. 9, n. 3, p. 112-126, jul. 1998.

OSBORNE, David; GAEBLER, Ted. *Reinventado o governo*. Brasília: Editora MH Comunicação, 1995.

PAULK, Mark et al. *Capability Maturity Model for Software*. (Version 1.1), Software Engineering Institute, Carnegie Mellon University, Pittsburgh, Pennsylvania, Technical Report CMU/SEI-93-TR-024, 1993. Disponível em: <<http://resources.sei.cmu.edu/library/asset-view.cfm?AssetID=11955>>. Acesso em: 30 ago. 2015.

PMI. *Um guia do conjunto de conhecimentos do gerenciamento de projetos (guia PMBOK)*. Pensilvânia, EUA: Project Management Institute, 2004.

SHIELDS, M. D. Research in Management Accounting by North-Americans in the 1990s. *Journal of Management Accounting Research*, v. 9, p. 3-61, 1997.

WALSH, K. *Public Services and Market Mechanisms; Competition, Contracting and the New Public Management*. London: MacMillan, 1995.

VAN HELDEN, G. Jan. Researching Public Sector Transformation: The Role of Management Accounting. *Financial Accountability & Management*, v. 21, Issue 1, p. 99-133, February 2005.

## APÊNDICE A – Questionário de Maturidade das Setoriais



Esta pesquisa faz parte do Programa de Pesquisa em Finanças Públicas (PPFP), coordenado pela Escola de Administração Fazendária (ESAF) do Ministério da Fazenda e tem por objetivo realizar pesquisa em diversos temas relacionados às finanças públicas.

Gostaríamos de solicitar sua participação nesta pesquisa que deverá ocupar no máximo 10 (dez) minutos do seu tempo para ser respondida.

Nenhum respondente será identificado na pesquisa, sendo tratado de forma anônima.

Os dados da pesquisa serão a base para a publicação de um arquivo pelo Programa de Pesquisa em Finanças Públicas da ESAF.

As questões sugeridas abaixo estão relacionadas aos seguintes temas:

- Setorial de Custos – Conhecimento Teórico
- Cultura de Avaliação Gerencial
- Sistema de Avaliação Gerencial
- Envolvimento da Alta Administração
- Utilização do SIC
- Setorial de Custos – Implementação
- Perfil dos Membros da Setorial
- Importância e Utilização da Informação de Custos
- Expectativa da Atuação do Órgãos Centrais de Custos
- Utilização dos Relatórios de Custos

Para auxiliar no entendimento do perfil dos membros que compõem as setoriais de custos, gostaríamos que respondesse algumas informações gerais de qualificação.

O preenchimento deve ser feito marcando um “X” na opção mais adequada.

Sexo:

Masculino     Feminino

Formação:

Contador     Administrador     Economista     Outra formação

Dedicação do seu tempo:

Exclusivamente dedicado a setorial de custos  
 Essencialmente dedicado a setorial de custos  
 Compartilhado com outras atividades

Ocupa algum cargo de chefia:

Sim     Não



**INSTRUÇÕES:**

Nesta parte do trabalho é solicitado que você **DIGITE “X”** na **coluna BRANCA**, buscando identificar quais das frases abaixo mais se aproxima do nível de maturidade **DO CONJUNTO DOS MEMBROS DA SETORIAL, INCLUÍDO VOCÊ**.

São apenas 10 (DEZ) perguntas, cada uma relacionada a um tema. O tema está em destaque na cor verde no formulário.

**IMPORTANTE: MARQUE APENAS 1 (uma) ALTERNATIVA**

	<b>Tema 1</b>
<b>Digite um “X” para escolher uma das alternativas</b>	<b>Setorial de Custos – Conhecimento Teórico</b>
	NENHUM dos membros da setorial de custos tem conhecimento teórico relacionado a conceitos de custos.
	ALGUNS membros da setorial de custos já ouviram falar sobre o tema, no entanto não conseguiram aprofundar a leitura sobre custos.
	ALGUNS membros da setorial de custos já ouviram falar sobre o tema e têm ALGUM aprofundamento na leitura sobre custos.
	BOA PARTE dos membros da setorial de custos já ouviram falar sobre o tema e tem aprofundamento na leitura sobre custos, mas a maioria dos membros não possui nenhum curso de capacitação.
	Os membros da setorial de custos já ouviram falar sobre o tema e têm aprofundamento na leitura sobre custos, além de possuir ALGUM CURSO de capacitação.

**Espaço para comentários adicionais, caso você sinta necessidade.**

Obrigado por responder à primeira questão.  
Você já respondeu 10% DO QUESTIONÁRIO,  
SIGA PARA A PRÓXIMA QUESTÃO.

**IMPORTANTE: MARQUE APENAS 1 (uma) ALTERNATIVA**

	<b>Tema 2</b>
<b>Digite um “X” para escolher uma das alternativas</b>	<b>Cultura de Avaliação Gerencial</b>
	O Órgão NÃO utiliza nenhum relatório financeiro de forma gerencial no processo de tomada de decisão.
	O Órgão ESPERA vir a utilizar relatórios financeiros de forma gerencial, mas não está discutindo a possibilidade.
	O Órgão DISCUTE a possibilidade de utilizar relatórios financeiros de forma gerencial para ajudar o processo de tomada de decisão.
	O Órgão UTILIZA relatórios financeiros de forma gerencial, mas ainda não institucionalizou no processo de tomada de decisão.
	O Órgão UTILIZA relatórios financeiros de forma gerencial e INSTITUCIONALIZOU no processo de tomada de decisão.

**Espaço para comentários adicionais, caso você sinta necessidade.**

Obrigado por responder à segunda questão.  
Você já respondeu 20% DO QUESTIONÁRIO,  
SIGA PARA A PRÓXIMA QUESTÃO.

**IMPORTANTE: MARQUE APENAS 1 (uma) ALTERNATIVA**

	Tema 3
Digite um "X" para escolher uma das alternativas	Sistema de Avaliação Gerencial ( <i>Software</i> estruturado que auxilie no processo de tomada de decisão)
	O Órgão NÃO utiliza nenhum sistema de avaliação gerencial.
	O Órgão não utiliza nenhum sistema de avaliação gerencial, mas SUPÕE que o sistema pode ajudar no processo de tomada de decisão.
	O Órgão não utiliza nenhum sistema de avaliação gerencial, mas ACREDITA que o <i>software</i> pode ajudar no processo de tomada de decisão.
	O Órgão UTILIZA sistema de avaliação gerencial, mas o sistema ainda não está consolidado como ferramenta de apoio à tomada de decisão.
	O Órgão UTILIZA sistema de avaliação gerencial e está CONSOLIDADO como ferramenta de suporte à tomada de decisão.

Espaço para comentários adicionais, caso você sinta necessidade.

Obrigado por responder à terceira questão.  
Você já respondeu 30% DO QUESTIONÁRIO,  
SIGA PARA A PRÓXIMA QUESTÃO.

**IMPORTANTE: MARQUE APENAS 1 (uma) ALTERNATIVA**

<b>Tema 4</b>	
<b>Digite um “X” para escolher uma das alternativas</b>	<b>Envolvimento da Alta Administração</b>
	A Alta Administração não está envolvida com a implantação do sistema de informação de custos e <b>NÃO INCENTIVA</b> a discussão na organização.
	A Alta Administração não está envolvida com a implantação do sistema de informação de custos, mas <b>NÃO IMPEDE</b> que o tema seja discutido por alguns órgãos da organização.
	A Alta Administração não está envolvida com a implantação do sistema de informação de custos, mas <b>ESTIMULA</b> que o tema seja discutido por alguns órgãos da organização.
	A Alta Administração <b>ESTÁ</b> envolvida com a implantação do sistema de informação de custos, no entanto o processo está apenas na sua fase inicial.
	A Alta Administração está <b>MUITO</b> envolvida com a implantação do sistema de informação de custos e o processo está implementado.

**Espaço para comentários adicionais, caso você sinta necessidade.**

Obrigado por responder à quarta questão.  
Você já respondeu 40% DO QUESTIONÁRIO,  
SIGA PARA A PRÓXIMA QUESTÃO.

**IMPORTANTE: MARQUE APENAS 1 (uma) ALTERNATIVA**

	<b>Tema 5</b>
<b>Digite um “X” para escolher uma das alternativas</b>	<b>Utilização do SIC</b>
	O Órgão NÃO utiliza sistema de informação de custos.
	O Órgão não utiliza sistema de informação de custos, mas INICIA o processo de AVALIAÇÃO da utilização de um sistema de custos.
	O Órgão não utiliza sistema de informação de custos, mas consolidou processo de avaliação e se PREPARA para a IMPLANTAÇÃO do sistema de custos.
	O Órgão UTILIZA sistema de informação de custos, mas ainda não consolidou o processo.
	O Órgão utiliza sistema de informação de custos e CONSOLIDOU o processo de implementação.

**Espaço para comentários adicionais, caso você sinta necessidade.**

Obrigado por responder à quinta questão.  
Você já respondeu 50% DO QUESTIONÁRIO,  
SIGA PARA A PRÓXIMA QUESTÃO.

**IMPORTANTE: MARQUE APENAS 1 (uma) ALTERNATIVA**

	<b>Tema 6</b>
<b>Digite um “X” para escolher uma das alternativas</b>	<b>Setorial de Custos – Implementação</b>
	O Órgão NÃO implementou a setorial de custos.
	O Órgão não implementou a setorial de custos, mas já BUSCA definir a equipe que deve compor a setorial.
	O Órgão não implementou a setorial de custos, mas já DEFINIU a equipe que irá compor a setorial.
	O Órgão IMPLEMENTOU a setorial de custos, mas a setorial ainda atua de modo precário.
	O Órgão implementou a setorial de custos, que atua de FORMA PLENA.

**Espaço para comentários adicionais, caso você sinta necessidade.**

Obrigado por responder à sexta questão.  
Você já respondeu 60% DO QUESTIONÁRIO,  
SIGA PARA A PRÓXIMA QUESTÃO.

**IMPORTANTE: MARQUE APENAS 1 (uma) ALTERNATIVA**

	<b>Tema 7</b>
<b>Digite um “X” para escolher uma das alternativas</b>	<b>Perfil dos Membros da Setorial (<a href="http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/Orientacoes_Constituicao_Setoriais_Custos.pdf">http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/Orientacoes_Constituicao_Setoriais_Custos.pdf</a> )</b>
	Os membros da setorial NÃO apresentam perfil de acordo com o solicitado pela orientação da STN/MF.
	PEQUENA parte dos membros da setorial apresentam perfil de acordo com o solicitado pela orientação da STN/MF.
	METADE dos membros da setorial apresentam perfil de acordo com o solicitado pela orientação da STN/MF.
	MAIS DA METADE dos membros da setorial apresentam perfil de acordo com o solicitado pela orientação da STN/MF.
	A TOTALIDADE dos membros da setorial apresentam perfil de acordo com o solicitado pela orientação da STN/MF.

Obs.: a orientação pode ser acessada pelo *link* a seguir:

[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema\\_Informacao\\_custos/downloads/Orientacoes\\_Constituicao\\_Setoriais\\_Custos.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/Orientacoes_Constituicao_Setoriais_Custos.pdf).

**Espaço para comentários adicionais, caso você sinta necessidade.**

Obrigado por responder à sétima questão.  
Você já respondeu 70% DO QUESTIONÁRIO,  
SIGA PARA A PRÓXIMA QUESTÃO.

**IMPORTANTE: MARQUE APENAS 1 (uma) ALTERNATIVA**

<b>Tema 8</b>	
<b>Digite um “X” para escolher uma das alternativas</b>	<b>Importância e Utilização da Informação de Custos</b>
	O Órgão NÃO considera a informação de custo no processo de tomada de decisão.
	O Órgão considera a possibilidade da utilização da informação de custo no processo de tomada de decisão, no entanto ela NÃO É UTILIZADA.
	O Órgão considera a possibilidade da utilização da informação de custo no processo de tomada de decisão, no entanto ela é utilizada de FORMA INCIPIENTE.
	O Órgão utiliza a informação de custo no processo de tomada de decisão, MAS RESTRITOS à Setorial de Custos e às chefias superiores.
	O Órgão utiliza a informação de custo no processo de tomada de decisão EM TODOS os níveis da organização.

**Espaço para comentários adicionais, caso você sinta necessidade.**

Obrigado por responder à oitava questão.  
Você já respondeu 80% DO QUESTIONÁRIO,  
SIGA PARA A PRÓXIMA QUESTÃO.



**IMPORTANTE: MARQUE APENAS 1 (uma) ALTERNATIVA**

Tema 9	
<b>Digite um “X” para escolher uma das alternativas</b>	<b>Expectativa da Atuação do Órgãos Centrais de Custos</b>
	O Órgão tem necessidade de receber suporte e um FORTE apoio do órgão central de custos.
	O Órgão tem necessidade de receber BASTANTE apoio do órgão central de custos.
	O Órgão tem necessidade de RECEBER apoio do órgão central de custos.
	O Órgão tem necessidade de receber ALGUM apoio do órgão central de custos.
	O Órgão NÃO necessita de apoio específico do órgão central de custos, pois já se sente confortável na utilização da informação de custos.

**Espaço para comentários adicionais, caso você sinta necessidade.**

Obrigado por responder à nona questão.  
Você já respondeu 90% DO QUESTIONÁRIO,  
SIGA PARA A PRÓXIMA QUESTÃO.

**IMPORTANTE: MARQUE APENAS 1 (uma) ALTERNATIVA**

<b>Tema 10</b>	
<b>Digite um “X” para escolher uma das alternativas</b>	<b>Utilização dos Relatórios de Custos</b>
	O Órgão <b>NÃO</b> utiliza relatório de custos.
	O Órgão não utiliza relatório de custos, mas <b>GOSTARIA</b> de ter a possibilidade de utilizar relatórios.
	O Órgão <b>TEM ACESSO</b> a emitir relatórios de custos, mas não utiliza os relatórios.
	O Órgão emite <b>ALGUNS POUCOS</b> relatórios de custos, mas gostaria de ter a possibilidade de produzir mais relatórios.
	O Órgão <b>UTILIZA</b> relatórios de custos e produz de <b>FORMA CONSISTENTE</b> relatórios específicos.

**Espaço para comentários adicionais, caso você sinta necessidade.**

Obrigado por responder à décima questão.  
Você já respondeu 100% DO QUESTIONÁRIO.

Agradecemos a atenção e o tempo dedicado a responder a este questionário.

**GRAVE** (Salve) o arquivo no seu computador e depois o envie anexando ao mesmo *e-mail* que recebeu o questionário (marilsondantas@gmail.com).

Estamos à disposição pelo telefone (61) 9179-4990 e 3703-4991.

# Mensurando o mercado de compras governamentais brasileiro

## Cássio Garcia Ribeiro

Doutor em Política Científica e Tecnológica pela Universidade Estadual de Campinas (Unicamp), professor do Instituto de Economia da Universidade Federal de Uberlândia (IE/UFU).

## Edmundo Inácio Júnior

Doutor em Política Científica e Tecnológica pela Universidade Estadual de Campinas (Unicamp), professor na Faculdade de Ciências Aplicadas (FCA) da Unicamp.

## Resumo

*As aquisições de bens e serviços realizadas pelo Estado desempenham papel fundamental, seja para o bom funcionamento da máquina pública, seja porque viabilizam políticas e funções assumidas pelo setor público. Ademais, cabe aqui salientar a magnitude do poder de compra das diferentes esferas dos governos nacionais. Nos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o mercado de compras governamentais representa, em média, cerca de 13% do produto interno bruto (PIB). Não obstante a importância da política de compras governamentais, tal instrumento de política pública tem recebido pouca atenção da literatura econômica. Em relação ao Brasil, a escassez de estudos dirigidos a esse tema é notória, sobretudo de pesquisas que se debruçam sobre o tamanho do mercado de compras governamentais brasileiro. Os trabalhos de Marques (2005) e Ribeiro (2009) são os únicos que se propuseram a mensurar o mercado de compras do setor público brasileiro. Todavia, em ambos os casos, o “caminho das pedras”, no que se refere ao uso das estatísticas oficiais brasileiras com vistas a dimensionar o mercado em questão, não é apresentado. O objetivo deste artigo é apresentar, de maneira detalhada, uma metodologia para mensuração do mercado de compras governamentais brasileiro a partir das estatísticas oficiais. Tal metodologia será aplicada com vistas a revelar o tamanho do mercado de compras governamentais brasileiro, subdividido entre as três esferas da Federação, bem como entre gastos correntes e aquisição de capital fixo, no período recente. A metodologia adotada neste trabalho se apoia nos seguintes instrumentos: i) revisão sistemática da literatura (análise da literatura que trata da política de compras governamentais, destacando importância/impactos, magnitude, regras internacionais, etc.); ii) pesquisa documental: análise de leis, relatórios, manuais, etc.; e iii) análise de dados secundários, oriundos de duas bases de dados da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a saber:*

*Finanças Brasil (Finbra), para estados e municípios, e Siafi Gerencial e relatório de execução orçamentária das empresas federais do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (Mpag), para o governo federal.*

## Palavras-chave

Compras governamentais. Compras públicas. Mensurando.

## Abstract

*Purchases of goods and services made by the State play a key role, both for the proper functioning of public administration, either because they enable policies and functions assumed by the public sector. Moreover, It should be stressed the magnitude of the purchasing power of different spheres of national governments. In the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) countries, the government procurement market represents on average about 13% of gross domestic product (GDP). Despite the importance of government procurement policy, this public policy tool has received little attention in the economic literature. With regard to Brazil the scarcity of studies directed to this issue is remarkable, especially research to look into the size of the Brazilian government procurement market. The studies of Marques (2005) and Ribeiro (2009) are the only ones that set out to measure Brazilian's public procurement market. However, in both cases, the “stepping stones” in relation to the use of Brazilian official statistics in order to size the market in question is not displayed. The objective of this paper is to present, in detail, a methodology to measure the Brazilian government procurement market from the official statistics. This methodology will be applied in order to reveal the size of the Brazilian government procurement market, divided between the three spheres of the federation, as well as between current expenditure and acquisition of fixed capital in the recent period. The methodology adopted in this work is based on the following instruments: i) literature review (analysis of the literature dealing with government procurement policy, highlighting the importance /impact, magnitude, international rules etc.); ii) documentary research: laws of analysis, reports, manuals etc. and; iii) analysis of secondary data: Finanças Brasil (FINBRA) to states and municipalities, Siafi Gerencial and relatório de execução orçamentária das empresas federais do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (Mpag), for the federal government.*

## Keywords

Government procurement. Purchases public. Measuring.

## INTRODUÇÃO

A aquisição de bens e serviços pelo setor público fornece insumos necessários ao cumprimento das funções do governo, como o fornecimento de bens públicos à coletividade. O mercado de compras governamentais é responsável por uma percentagem significativa do produto interno bruto (PIB) dos países, tendo, portanto, um impacto direto sobre a economia. De acordo com a literatura especializada, as encomendas realizadas pelo setor público assumem papel de destaque no que diz respeito à promoção de indústrias domésticas, sobretudo em função da magnitude desse mercado. Ademais, cabe salientar a importância do uso das compras governamentais para induzir o desenvolvimento tecnológico de fornecedores locais (HOMMEN; ROLFSTAN, 2009; EDQUIST; ZABALLA-ITURRIAGAGOITIA, 2012).

O aproveitamento do potencial econômico e a constatação das possibilidades subjacentes às aquisições de bens e serviços do setor público têm ganhado destaque no Brasil em anos recentes, o que pode ser constatado a partir das diretrizes do Plano Brasil Maior<sup>1</sup> (PBM) e do Inova Empresa. No PBM, política industrial, tecnológica e de comércio exterior do governo federal lançado em 2011, o mercado representado pelas compras do setor público brasileiro é apontado como oportunidade para o estímulo à competitividade do parque produtivo do país (BRASIL, 2011). Ainda em 2011, foi lançado o Plano Inova Empresa, por meio de uma parceria entre o Banco Nacional de Desenvolvimento e Social (BNDES) e a Financiadora de Estudos e Projetos (FINEP), o qual explicita a importância da utilização do poder de compra do Estado, sobretudo por meio de aquisições estratégicas. Diante dessa importância, tal programa se propõe a estimular a inovação e a competitividade empresarial a partir das aquisições realizadas pelo Estado.

Partindo do pressuposto de que as aquisições do setor público desempenham papel relevante, uma vez que estão associadas a múltiplos objetivos (como a eficiência da máquina pública, a melhoria na prestação de serviços públicos à sociedade, o fomento a setores específicos, o estímulo à inovação tecnológica, dentre outros), é fundamental, ao setor público, ter acesso a dados detalhados sobre tal mercado. A existência de dados completos e detalhados sobre esse mercado pode contribuir para a realização de compras públicas mais eficientes, melhorando o uso do dinheiro obtido dos contribuintes. Ademais, convém ressaltar que o tema das compras governamentais é frequentemente inserido na agenda de negociação de acordos bilaterais, ou multilaterais (GUIMARÃES, 2003). Portanto, ter acesso a dados

---

1 Na Política de Desenvolvimento Produtivo (PDP), documento que antecede o Plano Brasil Maior (PBM), já era possível perceber a preocupação do governo brasileiro em se utilizar o mercado de compras governamentais (da Administração direta e de empresas estatais) com vistas a fomentar o parque produtivo do país. Segundo Squeff (2014, p. 7), “a Medida Provisória (MP) nº 495, de 19 de julho de 2010, posteriormente convertida na Lei nº 12.349, de 15 de dezembro de 2010, lançada ainda no ciclo da PDP, incluiu entre os princípios que regem as licitações a ‘promoção do desenvolvimento sustentável’ e inseriu a possibilidade de uso de margem de preferência de até 25% para os produtos com tecnologia nacional”.

desagregados sobre o mercado de compras governamentais permite ao Estado, por exemplo, repensar suas políticas, corrigir rotas, criar novos mecanismos e ter subsídios para negociações com parceiros comerciais.

No Brasil, há poucas pesquisas que objetivem mensurar o mercado de compras governamentais do país. Os trabalhos de Marques (2005) e Ribeiro (2009) são os únicos que se propuseram a mensurar o mercado de compras do setor público brasileiro. Todavia, em ambos os casos, o “caminho das pedras”, no que se refere ao uso das estatísticas oficiais brasileiras com vistas a dimensionar o mercado em questão, não é apresentado. Tais estudos tampouco detalham as rubricas utilizadas para a mensuração do mercado formado pelas aquisições de bens e serviços realizadas pelo setor público.

Portanto, o objetivo deste artigo é justamente apresentar, de maneira detalhada, uma metodologia para mensuração do mercado de compras governamentais brasileiro a partir das estatísticas oficiais. Tal metodologia será aplicada com vistas a revelar o tamanho do mercado de compras governamentais do país, subdividido entre as três esferas da Federação, bem como entre gastos correntes e aquisição de capital fixo. A metodologia se apoia nos seguintes instrumentos: i) revisão sistemática da literatura (análise da literatura que trata da política de compras governamentais, destacando importância/impactos, magnitude, regras internacionais, etc.); ii) pesquisa documental: análise de leis, relatórios, manuais, etc.; e iii) análise de dados secundários, oriundos de quatro bases de dados, a saber: o Finanças Brasil (Finbra), para estados e municípios, o Siafi Gerencial e o relatório anual do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (Mpog), intitulado “Execução Orçamentária das Empresas Estatais”, para o governo federal.

O trabalho está dividido em quatro seções, além desta introdução. Na primeira seção, é apresentada a revisão da literatura concernente ao tema da política de compras governamentais. A seção dois trata dos esforços e dificuldades para mensuração do mercado de compras governamentais. No que diz respeito à seção três, sua finalidade é apresentar e aplicar a metodologia proposta neste artigo para a mensuração do mercado de compras governamentais brasileiro. Por fim, na seção quatro, são apresentadas as principais conclusões deste estudo e alguns caminhos para trabalhos futuros.

## **1 POLÍTICA DE COMPRAS GOVERNAMENTAIS: DO QUE SE TRATA, O QUE CONTEMPLA E OBJETIVOS SUBJACENTES**

O termo “compras governamentais” se refere às aquisições de bens e serviços efetuadas pelo setor público de um país, contemplando as diferentes esferas do Estado (no caso brasileiro: União, estados e municípios). Ademais, conforme será ressaltado adiante, uma metodologia robusta de mensuração do mercado de compras governamentais deve abarcar não apenas a Administração direta, como também a

Administração indireta, uma vez que entidades ligadas ao Estado, como empresas públicas e sociedade de economia mista, realizam aquisições (importantes, seja do ponto de vista das cifras envolvidas, seja do ponto de vista dos itens adquiridos), as quais estão submetidas à legislação que rege as compras dos órgãos e das entidades governamentais.

As compras governamentais são realizadas com vistas a garantir o funcionamento da máquina pública e a prover serviços à sociedade, nas mais diversas áreas, tais como educação, saúde, segurança, energia e infraestrutura. É possível dizer que as despesas com compras de custeio (como compra de material de escritório e contratação de serviços de terceiros) ou com compras de capital (como compra de máquinas e contratação de obras de infraestrutura) realizadas pelo setor público têm um impacto importante do ponto de vista do desenvolvimento de um país (UYARRA; FLANAGAN, 2010).

Dada a importância das aquisições realizadas pelo setor público (seja do ponto de vista do funcionamento da máquina pública, seja do ponto de vista da execução de suas funções perante a sociedade), bem como a magnitude desse mercado (conforme será exposto adiante) houve a necessidade, por parte dos países, da criação de um arcabouço legal para regulamentar as compras governamentais. Portanto, utiliza-se o termo “política de compras governamentais” para expressar a ideia de que, subjacente à compra, existe uma política do Estado, que envolve metas/objetivos como eficiência (tais como comprar ao menor preço, dentro de um prazo adequado, evitando fraudes e vazamentos nos cofres públicos<sup>2</sup>), desenvolvimento da indústria local e geração de empregos. De acordo com o relatório da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, OECD em inglês), a poupança ensejada pelo esforço dos governos que conseguem obter ganhos de eficiência em despesa com os contratos de compras favorece a criação de mais espaço fiscal para o desenvolvimento de políticas econômicas e sociais (OECD, 2013). Os países-membros da OCDE que conseguiram, em 2011, reduzir os gastos com aquisição de bens, serviços e obras em cerca de 10%, por meio de melhorias na eficiência do processo de aquisição<sup>3</sup>, alcançavam uma redução da ordem de 2,9% no total das despesas das administrações públicas, o que representava 1,3% do PIB (OECD, 2013).

Outro objetivo subjacente à política de compras governamentais, abordado pela literatura existente acerca desse tema, é a utilização da política de compras governamentais para proteger e promover indústrias domésticas. As compras

---

2 De acordo com Marques (2005, p. 4), “as instituições (formais e informais) que atuam sobre as compras têm especial importância, pois é por meio delas que se determina qual será o grau de competição, que fatores extrapreços terão peso nas decisões de compras, entre outros”. A política de compras governamentais está suscetível a problemas como desperdício, fraude e corrupção, devido à sua complexidade, ao tamanho dos fluxos financeiros que gera e à estreita interação entre os setores público e privado. Portanto, é importante que o arcabouço legal dos países se antecipe a tais problemas, com vistas a aumentar a eficiência das aquisições realizadas pelo setor público (OECD, 2011).

3 Por exemplo, padronizando a cesta de bens e serviços adquiridos, adotando tecnologias de informação e comunicação no processo licitatório e explorando economias de escala (OECD, 2013).

realizadas pelo setor público é um dos canais diretos pelos quais o governo interfere na demanda agregada, intervindo diretamente na economia (ORAIR; GOBETTI, 2010). Vale frisar que a política de compras governamentais representa um dos poucos instrumentos de política industrial que ainda podem ser utilizados pelos governos nacionais para fomentar suas indústrias, com pouco risco de infringirem regras multilaterais, pois os países signatários do *Agreement on Government Procurement*, da Organização Mundial do Comércio (OMC) e/ou de acordos regionais (no âmbito da União Europeia [UE] –e do Tratado Norte-Americano de Livre Comércio, o Nafta) introduziram uma série de salvaguardas de caráter protecionista.

Logo, mesmo com os acordos internacionais que disciplinam as práticas dos países signatários com vistas a liberalizar o mercado de compras governamentais, é possível afirmar que “nem todo este mercado será aberto à concorrência internacional, pois parcelas como o gasto com defesa e alguns investimentos em pesquisa tendem a ser reservados a fornecedores nacionais” (MARQUES, 2005, p. 17). Ao decidir utilizar seu poder de compra para fomentar a produção doméstica de determinados bens e serviços, o setor público, em alguns casos, deverá arcar com um sobrepreço em troca do desenvolvimento da indústria local (MOREIRA; MORAIS, 2002). Em função da crescente concorrência que se observa nos mais diversos mercados, dos altos custos e riscos associados à atividade inovativa, do encurtamento do ciclo de vida dos produtos e da rápida mudança nas demandas dos consumidores, o eventual sobrepreço pago pela escolha da produção local é compensado pelo desenvolvimento das indústrias do país, que poderá proporcionar maior geração de empregos, renda, exportações, etc. De acordo com Squeff (2014, p. 7):

Ainda que as aquisições e contratações do setor público visem prioritariamente ao cumprimento das diversas missões governamentais, é inegável que uma utilização mais articulada do potencial econômico desta demanda pode viabilizar diversos outros objetivos também associados ao processo de desenvolvimento.

Portanto, a criação de regras e normas que extrapolam os critérios meramente mercadológicos (como preço, prazo de entrega e qualidade) se justifica pelo importante impacto que a política de compras pode trazer aos fornecedores domésticos. Além de reservar o mercado de compras aos fornecedores locais, a política de compras governamentais também é utilizada, por alguns países, como instrumento de apoio à inovação das empresas domésticas (ASCHHOFF; SOFKA, 2009). Para Edquist e Hommen (1998), é possível identificar duas modalidades de política de compras governamentais: a política de compras governamentais simples e a política de compras governamentais de cunho inovativo. A política de compras governamentais simples ocorre quando uma entidade governamental adquire produtos que sejam padronizados, como papel e caneta (disponíveis em prateleira). Por outro lado, a política de compras governamentais de cunho inovativo é aquela na qual o setor público encomenda bens ou serviços que constituem inovações

(produtos e/ou serviços que ainda não existem). Segundo Edquist e Hommen (1998, p. 4), “esse é o tipo ideal de compra governamental”.

Quando o usuário final do item encomendado é o próprio setor público, trata-se de um caso especial de relação usuário-fornecedor, na medida em que o cliente final apresenta um poder de compra de grande envergadura e, em alguns casos, competência tecnológica de fronteira (RIBEIRO, 2005). Vale destacar que projetos inovativos muitas vezes não são realizados, em função dos riscos e do grande volume de capital que normalmente os caracterizam. Portanto, produtos, processos, serviços e sistemas gerados a partir de uma encomenda governamental, em sua ausência, talvez não fossem desenvolvidos.

Ademais, convém ressaltar que muitas inovações associadas a fortes necessidades ou demandas sociais apresentam baixa taxa de retorno privado<sup>4</sup>. Nesses casos, a política de compras governamentais de cunho inovativo acaba representando um importante vetor para o desenvolvimento de tais inovações. Portanto, levando em consideração que os mercados nem sempre representam mecanismos efetivos para a satisfação de necessidades da sociedade, a política de compras governamentais de cunho inovativo pode auxiliar na solução de algumas falhas de mercado, como a existência de bens públicos (DALPÉ, 1994).

A ideia de que política de compras governamentais pode representar um importante mecanismo de estímulo à inovação se apoia nos argumentos em geral utilizados para defender a intervenção do setor público no desenvolvimento tecnológico de um país. Tais argumentos podem ser resumidos em (GREGERSEN, 1992; ROLFSTAM, 2005; EDQUIST; ZABALLA-ITURRIAGAGOITIA, 2012; RIBEIRO; FURTADO, 2014):

- Subinvestimento em pesquisa e desenvolvimento (P&D) de alto risco, ou de longo prazo, que envolva, por exemplo, inovações radicais.
- Subinvestimento em tecnologias socialmente desejáveis, ou superinvestimento em tecnologias socialmente indesejáveis.
- Atraso tecnológico em algumas indústrias.
- Projetos de grande escala.
- Mitigação de problemas ambientais.
- Requisitos militares e/ou necessidades em termos de segurança econômica para a capacitação doméstica em tecnologias e estratégias.

---

<sup>4</sup> Proposta pelo economista Keynes (1936), a taxa de retorno privado ou taxa interna de retorno (TIR), quando igualada ao custo de oportunidade do capital, indica que os fluxos de caixa de um projeto serão suficientes para remunerar os investimentos efetuados (COPELAND; WESTON; SHASTRI, 2005).



## 2 ESFORÇOS DE MENSURAÇÃO DO MERCADO DE COMPRAS GOVERNAMENTAIS: DIFICULDADES ENCONTRADAS E RESULTADOS ALCANÇADOS

De acordo com Audet (2002), não obstante a importância da política de compras governamentais, existem poucos estudos com a preocupação de quantificar o tamanho do mercado representado pelas aquisições do setor público, e o resultado desses estudos nem sempre podem ser comparados, visto que partem de diferentes definições de compras governamentais. Outro aspecto crítico acerca da mensuração do mercado de compras governamentais diz respeito à escolha de uma base de dados que, em última análise, permita a comparação entre os países. O Sistema de Contas Nacionais (SCN) do Fundo Monetário Internacional (FMI), versão de 1993, é a fonte mais utilizada nesse tipo de pesquisa, por ser universalmente aplicado na compilação das atividades econômicas nacionais, apesar das diferenças consideráveis na disponibilidade de dados entre os países. Dada a longa bagagem dos países na utilização do SCN, o risco de uma aplicação incoerente ou de interpretação equivocada de suas definições estatísticas é considerado baixo.

As três bases de dados pautadas nas definições do SCN são: *Government Finance Statistics*, do FMI; *National Accounts Statistics: Main Aggregates and Detailed Tables*, da Organização das Nações Unidas (ONU); e *National Accounts: Detailed Tables*, da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Assim, a maioria das pesquisas realizadas para mensurar o tamanho do mercado de compras governamentais dos países utiliza, de maneira total ou parcial, uma dessas três bases de dados (AUDET, 2002).

Ainda que existam tais bases de dados, há diferenças consideráveis na disponibilidade de dados entre os países. Ademais, a tarefa de mensurar o tamanho do mercado de compras governamentais se torna mais complicada quando são feitas tentativas para distinguir as aquisições efetuadas pelos governos central e subnacionais, tipos de despesa (consumo *versus* investimento), ou medir qual parcela desse mercado é potencialmente aberta ao comércio internacional. Audet (2002, p. 7, tradução dos autores) argumenta que;

a ausência de dados detalhados e consistentes acerca do mercado de compras governamentais, discriminados por níveis de governo, tipos de despesas e parcelas potencialmente contestáveis, representa um *gap* de informação que precisa ser preenchido.

Segundo Audet, tais informações concernentes ao tamanho do mercado de compras governamentais e, em particular, de suas frações potencialmente contestáveis, são importantes para a comunidade empresarial, os governos e os negociadores comerciais. Tal importância decorre do fato de que, com base nessas informações, é possível se pensar em ajustes nas legislações nacionais e internacionais que versam

sobre esse tema, bem como identificar possíveis infrações a regras internacionais que podem ser objeto de contestação nos fóruns internacionais (como a OMC).

No âmbito do Acordo Nafta, há um capítulo que versa sobre compras governamentais, o qual sugere que “os resultados totais das compras e o número de contratações efetivadas sejam informados, discriminando-se por país signatário as respectivas entidades públicas e a origem das categorias de bens e serviços adquiridos” (SOARES, 2003, p. 13). Todavia, convém ressaltar que tais informações não são de fácil acesso pela internet. Soares (2003), em seu esforço para mensurar o mercado de compras governamentais canadense (país-membro do Nafta), deparou-se com os seguintes problemas: informações detalhadas, no que se refere, por exemplo, às aquisições realizadas por cada província, só podem ser obtidas por meio do pagamento de taxas sobre consultas selecionadas. No caso da Grã-Bretanha, o acesso a matrizes de insumo-produto para anos anteriores a 1999 também ocorre mediante pagamento. Alguns países não disponibilizam informações detalhadas sobre o mercado de compras governamentais, tampouco suas matrizes de insumo-produto (SOARES, 2003).

No caso de muitos países, os resultados dos processos licitatórios por origem e categoria de uso dos bens e serviços não são disponibilizados, de forma setorialmente agregada (SOARES, 2003). Por fim, convém ressaltar que as estatísticas oficiais de alguns países são divulgadas somente em línguas nacionais, o que representa uma dificuldade adicional ao esforço de mensuração do mercado de compras governamentais de tais nações.

Apesar das dificuldades encontradas, Soares (2003) aponta, em seu estudo, para a possibilidade de utilização da matriz de insumo-produto como método alternativo para a mensuração do mercado de compras governamentais dos países. Tal matriz apresenta informações sobre os gastos globais decompostos por atividade econômica, trazendo à tona dados detalhados acerca da composição da demanda governamental. Todavia, tal autor adverte que os resultados representam uma *proxy* do mercado de compras governamentais, visto que as matrizes insumo-produto trabalham com o destino do gasto governamental, o que não necessariamente significa compras governamentais.

Nos relatórios da OCDE (OECD, 2011; 2013), *Government at a Glance: 2011* e *Government at a Glance: 2013*, o tamanho dos mercados de compras governamentais dos países-membros é estimado usando dados das contas nacionais disponíveis no banco de dados da OCDE, o qual se apoia no Sistema de Contas Nacionais (SCN). Tais relatórios definem *compra governamental* como a soma dos consumos intermédios (bens e serviços adquiridos pelos governos, para uso próprio, tais como serviços de tecnologia de informação, consultoria especializada, etc.), da formação bruta de capital fixo (aquisição de capital, como a construção de portos, hospitais e novas estradas) e das transferências sociais em espécie via produtores do mercado (bens e serviços produzidos por empresas privadas, adquiridos pelo governo e fornecidos às famílias).

Com base em tais dados e partindo dessa definição, o mercado de compras governamentais nos países da OCDE foi calculado, para o ano de 2011, em cerca de 12% do PIB (em média), representando 29% dos gastos totais do Estado. As variações nesse indicador, de acordo com os responsáveis pela elaboração dos relatórios, refletem o tamanho do Estado, seu papel na economia e a existência de grandes obras públicas (por exemplo, investimentos em infraestrutura). Em 2008, na Holanda, na República Tcheca e na Islândia, as aquisições governamentais ultrapassaram 15% do PIB desses países. No outro extremo, as compras governamentais no México, no Chile e na Suíça representaram menos de 7% do PIB de tais países, em 2012 (OECD, 2013).

Para alguns países membros, além dos gastos da Administração direta, há também dados disponíveis sobre o valor despendido com compras de bens e serviços realizadas por empresas estatais. Quando essas compras também são contabilizadas, o peso do mercado de compras governamentais em relação ao PIB se eleva para 15%, em média (OECD, 2011). Tal informação evidencia que a existência de dados sobre as aquisições de bens e serviços da Administração indireta aumenta a robustez do cálculo do mercado de compras governamentais, uma vez que as empresas públicas ainda têm um peso importante na economia de muitos países. Por fim, no relatório de 2013 da OCDE, há também um esforço de mensuração dos gastos com compras governamentais em níveis estadual e local. De acordo com tal relatório, estados e municípios dos países-membros da OCDE são responsáveis por 55% do total dos contratos da Administração Pública, em média.

### **3 METODOLOGIA DE MENSURAÇÃO DO MERCADO DE COMPRAS GOVERNAMENTAIS BRASILEIRO: PASSOS METODOLÓGICOS**

A metodologia de mensuração do mercado de compras governamentais brasileiro segue os seguintes passos (apresentados nas subseções que se seguem): definição/delimitação do mercado de compras governamentais brasileiro; investigação das bases de dados oficiais existentes que apresentam séries temporais sobre as despesas orçamentárias do setor público, bem como seleção das rubricas ligadas à aquisição de bens e serviços; aplicação da metodologia com vistas a mensurar o mercado de compras governamentais brasileiro.

#### **3.1 DEFINIÇÃO E DELIMITAÇÃO DO MERCADO DE COMPRAS GOVERNAMENTAIS BRASILEIRO À LUZ DA LEGISLAÇÃO EXISTENTE**

O primeiro passo da metodologia apresentada neste artigo foi definir, à luz da legislação brasileira, quais atores e modalidades de aquisições compõem o mercado de compras governamentais brasileiro. Para tanto, o estudo se apoia na Lei nº 8.666/1993, a qual institui normas para licitações e contratos da Administração Pública brasileira. Tal arcabouço legal (BRASIL, 1993):

[...] estabelece normas gerais sobre licitações e contratos administrativos pertinentes a obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações e locações no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

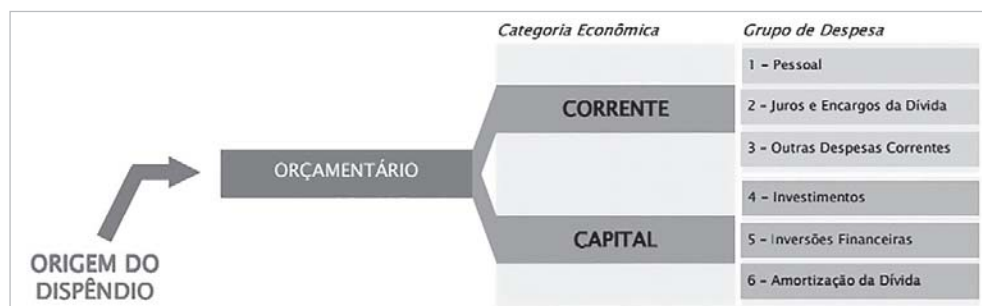
Estão subordinados à Lei nº 8.666/1993 (BRASIL, 1993):

[...] além dos órgãos da administração direta, os fundos especiais, as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Portanto, pode-se perceber que a definição de compras e o grau de abrangência subjacentes à Lei nº 8.666 estão em consonância com a definição de compras apresentada na seção um deste artigo (pois ambas abarcam as diferentes esferas do setor público, bem como as entidades da Administração direta e indireta). Além disso, o mesmo pode ser dito sobre a convergência entre a Lei nº 8.666 e a metodologia adotada no estudo da OCDE, uma vez que ambas abarcam as compras de bens e serviços realizadas por entidades da Administração indireta (como empresas públicas).

Tendo sido feita a delimitação, com base no arcabouço legal brasileiro, do mercado de compras governamentais, o passo seguinte foi investigar os aspectos legais, bem como as definições e classificações pertinentes acerca do orçamento de despesa do setor público do país. Para tanto, este artigo se vale das definições presentes na Lei nº 4.320/1964 (BRASIL, 1964), a qual institui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Os arts. 12 e 13 dessa lei (BRASIL, 1964), classificam as despesas orçamentárias nas seguintes categorias econômicas: despesas correntes<sup>5</sup> e despesas de capital<sup>6</sup>. Essas duas categorias econômicas de despesas estão subdivididas em grupos de despesas, como pode ser visualizado na figura 1.

Figura 1: Despesas orçamentárias – categorias econômicas e grupos de despesas



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2008, p. 54).

5 Segundo o *Manual de Despesa Nacional* (STN, 2008, p. 36): “Classificam-se nessa categoria todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital”.

6 As despesas de capital podem ser conceituadas como “aquelas despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital” (STN, 2008, p. 36).

A partir da figura 1, a questão que surge é a seguinte: em quais grupos de despesa estão concentrados os gastos com compras de bens e serviços ligados à manutenção das atividades do setor público brasileiro? Entre os seis grupos, foram identificados dois com esse perfil: Outras Despesas Correntes e Investimentos. O grupo Outras Despesas Correntes abarca:

[...] despesas orçamentárias com aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, subvenções, auxílio-alimentação, auxílio-transporte, além de outras despesas da categoria econômica “Despesas Correntes” não classificáveis nos demais grupos de natureza de despesa (BRASIL, 2013a, p. 54).

Quanto ao grupo Investimentos, ele envolve:

[...] despesas orçamentárias com softwares e com o planejamento e a execução de obras, inclusive com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, e com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente (BRASIL, 2013a, p. 54).

### **3.2 BASES DE DADOS E RUBRICAS ADOTADAS NA PESQUISA**

O próximo passo, após ter sido feita a definição e a delimitação do mercado de compras governamentais brasileiro, bem como a identificação dos grupos de despesa nas quais as compras governamentais se concentram, foi mapear as estatísticas oficiais que contêm dados sobre despesas orçamentárias do setor público brasileiro. Além disso, como base nos aportes conceituais apresentados na subseção 3.1 (sobretudo no que se refere aos grupos de despesas), são detalhadas quais rubricas foram utilizadas na pesquisa para a apuração do mercado de compras governamentais brasileiro.

A princípio, pensamos em utilizar o Balanço Geral da União (BGU<sup>7</sup>) para a apuração das compras do governo federal. Entretanto, seus relatórios apresentam dados referentes à despesa empenhada<sup>8</sup>. Portanto, como o demonstrativo de execução das despesas da União, presente na base de dados do BGU, refere-se a despesas empenhadas, este não reflete as aquisições efetivas, pois uma parte desses empenhos do exercício foi inscrito em restos a pagar não processados. Em síntese, os dados do BGU não permitia visualizar as aquisições efetivas, isto é, despesas liquidadas

7 A finalidade do Balanço Geral da União é “a Prestação de Contas do Presidente da República referindo-se à componente contábil desta e como já mencionado, sua elaboração compete à Secretaria do Tesouro Nacional, que é o órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, nos termos da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001”. Além de compor a prestação de contas do presidente em sua versão impressa e também a disponibilizada no sítio eletrônico da CGU, as informações do BGU (balanços e demonstrativos) também serão disponibilizadas pela STN em ambiente *web*. O Balanço Geral da União contém todos os balanços consolidados da União, além de demonstrativos contábeis da execução orçamentária da União, abrangendo os recursos consignados nos orçamentos fiscais e da seguridade social em favor dos ministérios ou dos órgãos equivalentes, das entidades da Administração indireta, representadas por autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista, e das entidades instituídas com recursos de destinação específica, denominadas de fundos especiais.

8 Corresponde à despesa liquidada mais a despesa inscrita em restos a pagar não processados. A liquidação da despesa representa o segundo estágio da despesa orçamentária. Ocorre, normalmente, quando as unidades executoras recebem o objeto do empenho (material, serviço, bem ou obra). Quanto aos restos a pagar não processados são as despesas empenhadas e não liquidadas até o dia 31 de dezembro.

e restos a pagar liquidados. Em vista disso, mediante contato com a Secretaria do Tesouro Nacional, verificou-se a possibilidade de acessar tais dados. Foi recebida uma resposta positiva, de modo que se apresenta, neste texto, dados extraídos do Siafi Gerencial, para o período compreendido entre 2006 a 2012.

Uma das vantagens do Siafi Gerencial, em comparação com o BGU, é o fato de que ele separa gastos com compras da Administração direta e indireta (ao contrário dos relatórios disponíveis do BGU). A tabulação dos dados do Siafi Gerencial revelou uma baixa participação das sociedades de economia mista federais. Contudo, cabe ressaltar que esse sistema apresenta dados apenas das empresas estatais e das sociedades de economia mista dependentes<sup>9</sup>. Com base no relatório do Mvog (BRASIL, 2013b), foi possível preencher essa lacuna, pois ele abarca dados sobre compras das empresas e das sociedades de economia mista federais (tanto do setor produtivo estatal [SPE], como de instituições financeiras oficiais federais [IFOFs] não dependentes.

Após a delimitação das bases de dados que abarcam o mercado de compras governamentais do governo federal, tal estudo se debruçou sobre as bases dos governos subnacionais, isto é, estados e municípios. No que se refere a esses entes da Federação, é possível mensurar sua participação no mercado de compras governamentais brasileiro a partir do Finanças do Brasil (Finbra), que representa a consolidação de uma série de informações fiscais enviadas por estados e municípios à Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Vale observar que os dados do Finbra contemplam Administração direta e indireta, mas de forma agregada. Portanto, tal base de dados não permite subdividir o mercado de estados e municípios entre Administração direta e indireta, ao contrário do que ocorre no caso do governo federal.

Tendo sido definidas as bases de dados adotadas para a apuração do mercado de compras governamentais e considerando, a partir da discussão conceitual realizada na subseção anterior, especialmente no que se refere à identificação dos grupos de despesas Outros Gastos Correntes e Investimentos, a tarefa seguinte foi definir quais rubricas seriam utilizadas para a apuração do mercado de compras governamentais brasileiro. A tabela 1 apresenta, de forma sintética, quais foram as rubricas adotadas, considerando os dados existentes nas bases de dados selecionadas, para a mensuração do mercado de compras governamentais do Brasil.

---

9 Para fins de controle orçamentário, as empresas estatais federais são divididas em dois grupos: dependentes e não dependentes. As estatais dependentes têm seus dispêndios, inclusive os investimentos, integrados ao orçamento fiscal e da seguridade social, e suas programações e execuções orçamentárias são acompanhadas pela STN. Já as empresas não dependentes não recebem recursos do Tesouro Nacional para pagamento de despesas com pessoal ou com custeio em geral. Tais empresas não estão submetidas às disposições da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

Tabela 1: Rubricas utilizadas para composição das compras governamentais

Fonte → ID	Siafi Gerencial		Finbra	Mpog	
	União	Estados e municípios		SPE	Empresas estatais IFOB
1	Compras Governamentais = (2+11)	COMPRAS			
2	Compras de Custeio = (3+4+5+6+7+8+9+10)	COMPRAS Custeio			
3	Material de Consumo	ODCAD Mat. Consumo			Materiais e Produtos
4	Material de Distribuição Gratuita	ODCAD Mat. Distribuição Gratuita			Locação de Equip. + PD <sup>3</sup>
5	Passagens e Despesas com Locomoção	ODCAD Pass. Desp. Locomoção			
6	Serviços de Consultoria	ODCAD Serv. Consultoria			
7	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física	ODCAD Out. Serviç. Terceiros PF			
8	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica	ODCAD Out. Serviç. Terceiros PJ			Serviços de Terceiros
9	Locação de Mão de Obra	ODCAD Locação Mão de Obra			Serviços de Terceiros
10	Arrendamento Mercantil	ODCAD Arrendamento Mercantil			
11	Compras de Bens de Capital = (12+13)	COMPRAS Capital			
12	Obras e Instalações	Investimentos <sup>1</sup>			Investimentos <sup>1</sup>
13	Equipamentos e Material Permanente				Investimentos <sup>2</sup>

Fonte: Siafi Gerencial (2006-2012), Finbra (2006-2012) e Mpog (2006-2012).

Notas: <sup>1</sup> o Finbra não desagregou os gastos em investimentos, que nos municípios é composto majoritariamente por obras e instalações (490.51) e equipamentos e material permanente (490.52).

<sup>2</sup> inclui operações de arrendamento mercantil.

<sup>3</sup> PD = processamento de dados.

Conforme pode ser visualizado na tabela 1, os itens referentes às despesas associadas a compras estão subdivididos entre compras de custeio (ligadas à categoria econômica de despesas correntes) e compras de capital (atreladas à categoria econômica de despesas de capital). É possível perceber, a partir da análise da tabela 1, que, para o caso de União, estados e municípios, foram utilizados praticamente os mesmos itens, à exceção das compras de capital, uma vez que as bases de dados adotadas para a mensuração do mercado de compras do governo federal (Siafi Gerencial) subdivide as compras ligadas às despesas de capital em Obras e Instalações e em Equipamentos e Material Permanente, ao passo que o Finbra, tais compras estão inseridas no item Investimentos.

Por fim, no que se refere às duas últimas colunas da tabela 1, conforme ressaltado anteriormente, o Siafi Gerencial não apresenta dados sobre as chamadas empresas não dependentes. Portanto, tal pesquisa lançou mão de dados do relatório do Mpog (2006-2012) que versa sobre a execução orçamentária das empresas estatais não dependentes, do setor produtivo estatal (coluna SPE), e das instituições financeiras oficiais federais (coluna IFOF). A partir das tabulações presentes no relatório do Mpog, as quais apresentam dados sobre dispêndios correntes e dispêndios de capital, foram identificadas as seguintes rubricas referentes a compras: Materiais e Produtos, Serviços de Terceiros e Investimentos para o SPE; e Locação de Equipamentos e Processamento de Dados, Serviços de Terceiros e Investimentos para as IFOFs.

### 3.3 APLICAÇÃO DA METODOLOGIA

A última etapa da pesquisa foi, após o levantamento dos dados, tabulá-los para que fossem apresentados e analisados neste artigo, de modo a jogar luz sobre: Administração direta *versus* Administração indireta (para o caso da União); União *versus* estados *versus* municípios; compras de custeio *versus* compras de investimento; e magnitude do mercado de compras governamentais brasileiro.

A tabela 2 contém dados sobre as compras das administrações direta e indireta ligadas ao governo federal.



Tabela 2: Compras governamentais da União (em R\$ bilhões – preços correntes)

Fonte →  Ano	Siafi Gerencial			Mpog								Total		PIB		
	Direta	Entidades da Administração indireta e estatais dependentes <sup>2</sup>		Indireta <sup>1</sup>				Setor Produtivo Estatal (SPE)							IFOF <sup>4</sup>	
		Valor	% / PIB	Valor	% / PIB	Não dependentes <sup>3</sup>		Demais		Valor	% / PIB	Valor	% / PIB		R\$	% / PIB
						Grupo Petrobras	Grupo Eletrobrás	Valor	% / PIB							
2006	20	,8	20	,9	98	4,1	17	,7	7	,3	14	,6	176	7,4	2.369	
2007	18	,7	19	,7	118	4,4	18	,7	8	,3	13	,5	194	7,3	2.661	
2008	20	,7	20	,7	155	5,1	22	,7	8	,3	16	,5	242	8,0	3.032	
2009	23	,7	27	,8	155	4,8	21	,6	10	,3	17	,5	253	7,8	3.239	
2010	30	,8	35	,9	188	5,0	23	,6	11	,3	17	,4	305	8,1	3.770	
2011	29	,7	32	,8	190	4,6	26	,6	13	,3	19	,5	309	7,5	4.143	
2012	32	,7	32	,7	251	5,7	29	,7	15	,3	23	,5	381	8,7	4.392	
<b>Total/média</b>	<b>173</b>	<b>,7</b>	<b>185</b>	<b>,8</b>	<b>1.155</b>	<b>4,9</b>	<b>157</b>	<b>,7</b>	<b>72</b>	<b>,3</b>	<b>118</b>	<b>,5</b>	<b>1.861</b>	<b>7,9</b>	<b>23.608</b>	

Fonte: elaboração dos autores com base no Siafi Gerencial (2006 a 2012) e no Mpog (2013 e 2014).

Notas: <sup>1</sup> soma das entidades da Administração indireta federal, incluindo as empresas estatais (dependentes e não dependentes).

<sup>2</sup> de acordo com o art. 2º, inciso III, da Lei Complementar nº 101, de 4 de janeiro de 2000, a *estatal federal dependente* é a empresa controlada pela União que recebe recursos financeiros do Tesouro Nacional para o pagamento de despesas com pessoal, de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária. Alguns exemplos são: Centro Nacional de Tecnologia Eletrônica Avançada S.A. (Ceitec); Companhia Brasileira de Trens Urbanos (CBTU); Companhia Nacional de Abastecimento (Conab); e Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (Embrapa). Para uma listagem completa, ver *Relatório Anual 2013: Execução orçamentária das empresas estatais Ano-Base 2012* (BRASIL, 2013b, p. 14). Já os demais entes da União que fazem parte da Administração indireta e são dependentes são: autarquias, fundação, empresa pública comercial e financeira, economia mista e fundos.

<sup>3</sup> *Estatal Federal não Dependente* é a empresa controlada pela União que recebe recursos financeiros do Tesouro Nacional para o pagamento de despesas com pessoal, de custeio em geral ou de capital.

<sup>4</sup> instituições financeiras oficiais federais.

No âmbito do governo federal, a partir dos dados apresentados na tabela 2, é possível visualizar uma grande participação da Administração indireta em comparação à Administração direta. Para o período de 2006 a 2012, enquanto os gastos da Administração direta federal representaram em média 0,7% do PIB, as despesas com aquisições de bens e serviços por parte da Administração indireta federal alcançaram uma cifra equivalente a 7,2% do PIB. Aqui cabe destacar o peso do setor produtivo estatal não dependente e, particularmente, a magnitude das aquisições realizadas pela Petrobras. Para o governo federal, a relação entre seus gastos com compras de bens e serviços e o PIB alcançou uma média de 7,9% para o período analisado, sendo somente com a Petrobras a mesma relação de 4,9%. Diante disso, salta aos olhos o importante papel assumido por tal empresa, uma vez que ela contribui com mais da metade dos gastos do governo federal com compras de bens, serviços e obras.

Outra análise que pode ser feita, a partir dos dados coletados, conforme ressaltado, é o detalhamento do mercado de compras governamentais brasileiro a partir da separação dos entes da Federação, como pode ser visualizado na tabela 3.

**Tabela 3: Compras governamentais do Brasil segundo entes  
(em R\$ bilhões – preços correntes)**

Ano	União <sup>1</sup>		Estado <sup>2</sup>		Municípios <sup>2</sup>		Total		PIB
	Valor	%/ PIB	Valor	%/ PIB	Valor	%/ PIB	Valor	% PIB	
2006	176	7,4	59	2,5	85	3,6	320	13,5	2.369
2007	194	7,3	58	2,2	96	3,6	347	13,0	2.661
2008	242	8,0	76	2,5	117	3,9	436	14,4	3.032
2009	253	7,8	88	2,7	103	3,2	444	13,7	3.239
2010	305	8,1	103	2,7	121	3,2	529	14,0	3.770
2011	309	7,5	92	2,2	141	3,4	542	13,1	4.143
2012	381	8,7	94	2,1	161	3,7	637	14,5	4.392
<b>Total/média</b>	<b>1.861</b>	<b>7,9</b>	<b>571</b>	<b>2,4</b>	<b>823</b>	<b>3,5</b>	<b>3.255</b>	<b>13,8</b>	<b>23.608</b>

Fonte: elaboração dos autores com base nas informações do Mpog (2013 e 2014), do Siafi Gerencial (2006-2012) e do Finbra (2006-2012).

Notas: <sup>1</sup> Mpog (2013 e 2014). Siafi Gerencial (2006-2012). Total da tabela 1.

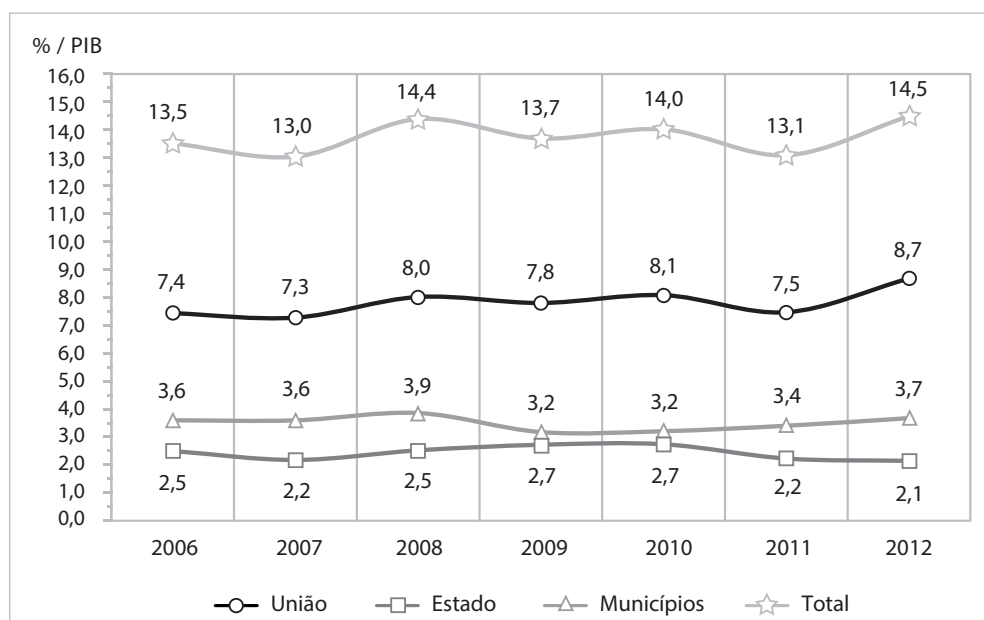
<sup>2</sup> Finbra (2006-2012).

A partir da tabela 3, pode-se concluir que a União representa a maior compradora do Estado brasileiro, uma vez que a relação compras governamentais-PIB média foi de 13,8% para o período investigado, sendo o governo federal contribuinte com 7,9%. O segundo ente da Federação com maior participação no mercado de compras governamentais são os municípios, alcançando a média para a relação compras governamentais-PIB de 3,5%. Ainda acerca da tabela 3, os estados representam o ente da Federação com menor participação no mercado em análise: contribuição média de 2,4%. Por fim, cabe salientar que a realidade brasileira é diferente daquela

apresentada nos países-membros da OCDE, pois, enquanto no Brasil os gastos com compras estão mais concentrados nas mãos do governo central, nos países da OCDE, observa-se justamente o contrário. Entretanto, cabe ressaltar mais uma vez que o expressivo volume de compras realizadas pela Petrobras aumenta sobremaneira a robustez do mercado de compras governamentais do governo federal. Tal realidade, isto é, a presença de uma empresa estatal com o porte da petrolífera brasileira, certamente não se repete na maioria dos países-membros da OCDE.

A partir do gráfico 1, é possível visualizar melhor a evolução no peso do mercado de compras governamentais brasileiro como um todo, bem como dos três entes da Federação.

Gráfico 1: Compras governamentais do Brasil



Fonte: elaboração dos autores com base no Siafi Gerencial (2006-2012), no Mpog (2013 e 2014) e no Finbra (2006-2012).

Extrai-se do gráfico 1 que o peso do mercado de compras governamentais em comparação com o PIB, contemplando todas as esferas e todos os atores do setor público brasileiro, é bastante significativo. Para o período analisado, esse peso nunca esteve abaixo de dois dígitos, com um vale de 13,0% em 2007 e um pico de 14,5% em 2012. Isso demonstra que o tamanho do mercado de compras governamentais brasileiro é equiparável ao tamanho do mercado de compras dos países da OCDE.

Para os três entes da Federação, é possível enxergar certa estabilidade no peso do seu mercado de compras, entre 2006 e 2012. Todavia, cabe destacar o salto que ocorreu nas compras da União entre 2011 e 2012, quando passou de 7,5% para 8,7%. Tal salto decorreu, em boa medida, do aumento nas compras realizadas pela

Petrobras (nesse mesmo período o indicador compras-PIB da petrolífera brasileira passou de 4,6% para 5,7%).

Outra possibilidade de análise a partir dos dados coletados para a mensuração do mercado de compras governamentais brasileiro foi a separação entre compras de custeio e de capital.

**Tabela 4: Natureza das compras governamentais do Brasil, segundo outras despesas correntes (OGC) e investimento (AKF), em porcentagem sobre o total**

Ano	União <sup>1</sup>		Estado <sup>2</sup>		Municípios <sup>2</sup>		Total	
	OGC	AKF	OGC	AKF	OGC	AKF	OGC	AKF
2006	68	32	73	27	76	24	71	29
2007	70	30	77	23	76	24	73	27
2008	70	30	71	29	72	28	71	29
2009	61	39	66	34	80	20	67	33
2010	60	40	63	37	77	23	65	35
2011	63	37	72	28	77	23	68	32
2012	65	35	78	22	75	25	70	30
<b>Média</b>	<b>65</b>	<b>35</b>	<b>71</b>	<b>29</b>	<b>76</b>	<b>24</b>	<b>69</b>	<b>31</b>

Fonte: elaboração dos autores com base no Mpog (2013 e 2014), no Siafi Gerencial (2006-2012) e no Finbra (2006-2012).

Notas: <sup>1</sup> Mpog (2013 e 2014). SIAFI Gerencial (2006-2012). Total da tabela 1.

<sup>2</sup> Finbra (2006-2012).

Há o mesmo padrão para União, estados e municípios, qual seja, a maior participação do custeio na composição da compra do setor público. Considerando o conjunto dos entes, os gastos associados a custeio representaram em média 69% das compras do setor público brasileiro ao longo do período analisado, ficando os 31% restantes atrelados a compras de investimentos. A União é, entre os três entes, aquela com maior volume de aquisições associadas a investimentos, com 35% em média. Já no que se refere aos gastos de custeio, os municípios apresentam, comparativamente aos demais entes da Federação, maior participação nesse componente da compra governamental, pois, em média, 76% de suas compras dizem respeito a outros gastos correntes.

## CONCLUSÕES

O objetivo deste artigo foi abordar a política de compras governamentais, importante instrumento de política pública, uma vez que dá sustentação à máquina pública, garantindo que o Estado exerça suas funções perante a sociedade, como o fornecimento de bens públicos. Ademais, conforme ressaltado no artigo, o peso das compras públicas no PIB dos países é significativo. As compras governamentais envolvem, em alguns casos (como na aquisição de usinas hidroelétricas, aviões de guerra, plataformas petrolíferas, etc.) cifras bilionárias. Portanto, deve-se considerar

o poder de arraste dessas aquisições a partir do qual, a depender dos objetivos da política industrial e de ciência, tecnologia e inovação (CT&I) do setor público e do teor da legislação que disciplina tal tema, é possível fomentar a capacitação tecnológica e/ou engendrar um processo de ganho-escala, beneficiando uma gama de fornecedores locais. Portanto, conforme se ressaltou neste artigo, é frequente o uso da política de compras para alcançar objetivos como o estímulo à atividade econômica, à geração de empregos e à inovação tecnológica; como a proteção a empresas domésticas, etc.

Tendo em vista que as aquisições do setor público assumem papel de destaque na economia nacional, salta aos olhos a pertinência de dados completos e detalhados acerca do mercado de compras governamentais, as aquisições do setor público ainda subsidiam a tomada de decisão do setor público, jogando luz sobre informações e dados que podem permitir um aperfeiçoamento de suas compras e evidenciar a necessidade da criação de novas regras, bem como revelar a existência de desperdícios, etc. Ademais, a mensuração do mercado de compras governamentais pode contribuir para trabalhos futuros ligados à mesma temática.

Conforme foi ressaltado nesta pesquisa, no Brasil há poucas pesquisas que objetivam mensurar o mercado de compras governamentais do país. A finalidade deste artigo foi justamente cobrir essa brecha identificada na literatura que aborda tal tema, ao apresentar, de maneira detalhada, uma metodologia para mensuração do mercado de compras governamentais do país a partir das estatísticas oficiais. Tal metodologia contempla os três entes da Federação. Ademais, para o caso do governo federal, as bases de dados existentes permitiu que se separasse Administração indireta e Administração indireta. Essas informações corroboram os dados apresentados por outros estudos sobre a magnitude do mercado de compras do setor público e evidenciam a importância dessa política no contexto nacional.

A partir da aplicação da metodologia, foi calculado o peso do mercado de compras governamentais. Com base nos dados apresentados, é possível afirmar que se trata de um mercado com grandes dimensões do setor público brasileiro. Para o período analisado, esse peso nunca esteve abaixo de dois dígitos, ou seja, uma média de 13,8% do PIB no período de 2006 a 2012, com maior participação do governo federal. Tal ente tem uma participação média de 7,9% na composição do mercado de compras governamentais brasileiro durante o período analisado. No que se refere ao mercado de compras do governo federal brasileiro, convém destacar a magnitude das aquisições realizadas pelas empresas estatais e pelas sociedades de economia mista não dependentes, cuja participação média foi de 6,4% durante 2006 e 2012. Entre as entidades públicas federais não dependentes, chama a atenção a participação da Petrobras, sociedade de economia mista federal cujas aquisições representaram em média 4,9% do PIB para o período investigado.

Com base no estudo apresentado nesta pesquisa, foi possível constatar que o mercado de compras governamentais brasileiro é equiparável ao mercado de compras do

setor público dos países da OCDE. Para o ano de 2011, considerando a média dos países-membros, o mercado em questão foi calculado em 12% do PIB, podendo subir para 17%, em média, no caso dos países em relação aos quais estão disponíveis dados relativos às compras das empresas estatais. Ainda que nos relatórios da OCDE apresentados neste artigo não seja possível identificar quais rubricas foram utilizadas para mensurar tal mercado, como a definição de compras governamentais e a delimitação do mercado de compras do setor público são semelhantes, é possível fazer esse tipo de afirmação.

Portanto, ressalta-se aqui a pertinência da metodologia apresentada neste artigo, uma vez que ela traz subsídios que podem ser aproveitados por outros trabalhos acerca do mesmo tema. A partir desse primeiro esforço, é possível pensar em trabalhos futuros que se debrucem sobre questões associadas às compras governamentais brasileiras, tais como: o Estado tem utilizado bem esse instrumento ou apenas faz o mínimo necessário? Há algum indício de desperdício associado às compras governamentais brasileiras? É possível observar se ele tem estimulado a inovação? Qual o impacto para a economia de se comprar mais custeio do que investimentos? Como é a realidade internacional (compras de custeio *versus* compras de investimento)?

## REFERÊNCIAS

ASCHHOFF, Birgit; SOFKA, Wolfgang. Innovation on demand – can public procurement drive market success of innovations?, *Research Policy*, [s.l.], v. 38, issue 8, p. 1235-1247, 2009.

AUDET, Denis. The size of government procurement. *OECD Journal on Budgeting*, v. 1, n. 4, 2002. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/34/14/1845927.pdf>>. Acesso em: 22 dez. 2008.

BRASIL. *Lei nº 4.320*, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)>. Acesso em: 5 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 8.666*, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o artigo 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública na Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm)>. Acesso em: 15 mar. 2007.

\_\_\_\_\_. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. *Plano Brasil Maior 2011/2014*. Brasília, 2011. 42 slides. Disponível em: <[http://www.brasilmaior.mdic.gov.br/wp-content/uploads/2011/08/apresentacao\\_completa\\_final.pdf](http://www.brasilmaior.mdic.gov.br/wp-content/uploads/2011/08/apresentacao_completa_final.pdf)>. Acesso em: 1 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação. *Plano Inova Empresa*. Brasília, 2011. 27 slides. Disponível em: <[http://www.mct.gov.br/upd\\_blob/0225/225828.pdf](http://www.mct.gov.br/upd_blob/0225/225828.pdf)>. Acesso em: 1º dez. 2014.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (Mpog). *Manual técnico de orçamento MTO*. 1. versão, edição 2014. Brasília, DF, 2013, 183 p. Disponível em: <[http://www.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orcamentarias/manual-tecnico/MTO\\_2014.pdf](http://www.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orcamentarias/manual-tecnico/MTO_2014.pdf)>. Acesso em: 10 out. 2014.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (Mpog). *Relatório Anual 2013: execução orçamentária das empresas estatais Ano-Base 2012*. Edição 2013 (ano base 2012). Brasília, DF, 2013. Disponível em: <[http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/dest/relatorio\\_anual/2012/relatorio\\_2013\\_ano\\_base\\_2012\\_2.pdf](http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/dest/relatorio_anual/2012/relatorio_2013_ano_base_2012_2.pdf)>. Acesso em: 18 set. 2014.

COPELAND, Thomas E.; WESTON, J. Fred; SHASTRI, Kuldeep. *Financial theory and corporate policy*. 4<sup>th</sup> ed. [s.l.]: Pearson & Addison-Wesley, 2005.

DALPÉ, Robert. Effects of government procurement on industrial innovation. *Technology in Society*, [s.l.], v. 16, issue 1, p. 65-83, 1994.

EDQUIST, C.; HOMMEN, L. *Government Technology Procurement and Innovation Theory*. Department of technology and Social Change, Linköping University, Sweden, 1998.

EDQUIST, C.; ZABALA-ITURRIAGAGOITIA, J. M. Public Procurement for Innovation (PPI) as mission-oriented innovation policy. *Research policy*, v. 41, n. 10, p. 1.757-1.769, Dec. 2012.

GREGERSEN, B. The Public Sector as a Pacer in National System of Innovation, In: LUNDVALL, Bengt-Ake (Ed.). *National System of Innovation*. Towards a Theory of Innovation and Interactive Learning. London: Pinter Publisher, 1992.

GUIMARÃES, Edson. Compras governamentais por parte dos Estados Unidos, Canadá e União Europeia: uma avaliação exploratória da possibilidade de quantificação. *Texto para Discussão nº 943*. Brasília: Ipea, 2003. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_0943.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0943.pdf)>. Acesso em: 14 out. 2008.

KEYNES, John Maynard. Teoria geral do emprego, do juro e da moeda (General theory of employment, interest and money). Tradutor: CRUZ, Mário Ribeiro da. São Paulo: Editora Atlas, 1992.

MARQUES, F. S. Compras públicas no Brasil e EUA: análise da concorrência segundo o paradigma Estrutura-Conduita-Desempenho. In: PRÊMIO TESOUREO NACIONAL, 10, 2005, [Brasília]. *Coletânea de monografias*. Categoria Finanças públicas. [Brasília]: Ministério da Fazenda, 2005. Disponível em: <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio\\_TN/XPremio/financas/3tefpXPTN/3pemio\\_tefp.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XPremio/financas/3tefpXPTN/3pemio_tefp.pdf)>. Acesso em: 30 dez. 2008.

MOREIRA, H. C.; MORAIS, J. M. Compras Governamentais: Políticas e Procedimentos na Organização Mundial do Comércio, União Europeia, NAFTA, Estados Unidos e Brasil. *Texto para discussão nº 930*. Brasília: Ipea, 2002. Disponível em: <<http://www.Moreira e Moraes.gov.br/>>. Acesso em: 11 mar. 2004.

OECD. *Government at a Glance 2011*. [S.l.]: OECD Publishing. Disponível em: <[http://www.ab.gov.tr/files/ardb/evt/OECD-Government\\_at\\_a\\_Glance\\_2011.pdf](http://www.ab.gov.tr/files/ardb/evt/OECD-Government_at_a_Glance_2011.pdf)>. Acesso em: 10 set. 2014.

\_\_\_\_\_. *Government at a Glance 2013*. [S.l.]: OECD Publishing. Disponível em: <[http://www.ab.gov.tr/files/ardb/evt/OECD-Government\\_at\\_a\\_Glance\\_2013.pdf](http://www.ab.gov.tr/files/ardb/evt/OECD-Government_at_a_Glance_2013.pdf)>. Acesso em: 10 set. 2014.

ORAIR, R. O.; GOBETTI, S. W. Governo gastador ou transferidor? Um macrodiagnóstico das despesas federais no período de 2002 a 2010. In: CARDOSO JÚNIOR, J. C. (Coord.). *Brasil em desenvolvimento 2010: Estado, planejamento e políticas públicas*. Brasília: Ipea, 2010. v. 1. p. 87-112. Disponível em: <<http://goo.gl/tg39D8>>. Acesso em: 10 set. 2014.



RIBEIRO, Cássio Garcia; FURTADO, André Tosi. Government Procurement Policy in Developing Countries: the case of Petrobras. *Science, Technology and Society*, v. 19, n. 2, p. 161-197, 2014.

RIBEIRO, Cássio Garcia. *A Política de compras de entidades públicas como instrumento de capacitação tecnológica: o caso da Petrobras*. 2005. 147 f. Dissertação (Mestrado em Política Científica e Tecnológica)–Instituto de Geociências, Departamento de Política Científica e Tecnológica, Universidade Estadual de Campinas, Campinas, SP.

\_\_\_\_\_. *Compras governamentais e aprendizagem tecnológica: uma análise da política de compras da Petrobras para seus empreendimentos offshore*. 2009. 306 f. Tese (Doutorado em Política Científica e Tecnológica)–Instituto de Geociências, Departamento de Política Científica e Tecnológica, Universidade Estadual de Campinas, Campinas, SP.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL (Brasil). *Manual de Despesa Nacional*. 1. ed. Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 2008. Brasília, DF. Disponível em: <[http://www.sefaz.al.gov.br/legislacao/Financeira/federal/MANUAL\\_DESP\\_NACIONAL.pdf](http://www.sefaz.al.gov.br/legislacao/Financeira/federal/MANUAL_DESP_NACIONAL.pdf)>. Acesso em: 10 out. 2014.

SQUEFF, Flávia de Holanda Schmidt. *O poder de compras governamental como instrumento de desenvolvimento tecnológico: análise do caso Brasileiro*. Brasília, DF: IPEA, 2014. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=21116](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=21116)>. Acesso em: 1º dez. 2014.

UYARRA; FLANAGAN, K. Understanding the innovation impacts of public procurement. *European planning studies*, v. 18, n. 1, p. 123-143, 2010.



# Mudanças estruturais na economia brasileira e seus impactos sobre as emissões de gases de efeito estufa<sup>1</sup>

**Fernando Antônio Ribeiro Soares**

Doutor em Economia pela Universidade de Brasília (UnB), coordenador-geral de Estruturação de Projetos e Financiamento da Secretaria de Acompanhamento Econômico do Ministério da Fazenda (MF).

**Leopoldo Costa Junior**

Doutor em Economia pela UnB, coordenador-geral de Estruturação de Projetos e Financiamento da Secretaria de Acompanhamento Econômico do MF.

**Alexandre Campos Gomes de Souza**

Doutor em Desenvolvimento Econômico pela Universidade Federal do Paraná (UFPR), analista do Banco Central do Brasil (BCB), professor na área de Economia Monetária e Financeira em cursos de pós-graduação.

**Edson Rodrigo Toledo Neto**

Mestre em Gestão Econômica do Meio Ambiente pela UnB, técnico de Finanças e Controle, Tesouro Nacional.

## Resumo

*Este artigo visa discutir os impactos das mudanças estruturais na economia brasileira entre 2000 e 2009 nas emissões de gases de efeito estufa (GEEs). A partir da discussão das mudanças climáticas e do seu relacionamento com os GEEs, além de como esse tema é tratado no Brasil e no mundo, é construído um vetor desses gases e utilizada a abordagem de setores verticalmente integrados (subsistemas), desenvolvida por Pasinetti (1973). A análise dos efeitos das mudanças ocorridas na economia sobre o meio ambiente, particularmente sobre os GEEs, foi conduzida visando destacar o papel dos setores de serviços e dos setores de energia. Dentre as conclusões obtidas, considera-se que o Brasil avançou na questão ambiental, principalmente em relação à questão do desmatamento, mas também que os subsistemas energéticos geram mais emissões de GEEs que os respectivos setores.*

## Palavras-chave

*Gases de efeito estufa (GEEs). Mudanças estruturais. Matriz de Insumo-Produto. Setores verticalmente integrados (subsistemas).*

## Abstract

*The paper discusses the impacts of structural changes in the Brazilian economy between 2000 and 2009 on emissions of greenhouse gases (GHG). From the discussion of climate change and its relationship with GHG, and how this issue is treated in Brazil and the world, a GHG vector is built and the approach of vertically integrated sectors (subsistemas) developed by Pasinetti (1973) is used. The analysis of the effects of changes in the economy on the environment, particularly on the GHG was conducted aiming to highlight the role of services and energy sectors. Among the conclusions, it is considered that Brazil has advanced in environmental issues, especially regarding the issue of deforestation, but also that the energy subsystems generate more GHG emissions than their respective sectors.*

## Keywords

*Greenhouse gases (GHGs). Structural Changes. Input-Output Matrix. Vertically integrated sectors.*

## INTRODUÇÃO

Os diversos setores da economia estão inseridos em um sistema natural que se confunde com o próprio meio ambiente. Tais setores utilizam-se desse sistema para desenvolver suas atividades produtivas.

Os recursos naturais, entretanto, não poderiam ser tratados tão somente como um insumo. Após o processo produtivo e a respectiva geração do produto, também são gerados resíduos, como uma espécie de subproduto, que, por sua vez, acabam por impactar negativamente o meio ambiente e a disponibilidade de recursos naturais.

Nesse contexto, o objeto a ser tratado neste artigo explora aspectos das mudanças climáticas, considerada a maior externalidade negativa da atualidade (STERN, 2007), e suas conexões com a

<sup>1</sup> O presente artigo reflete as opiniões dos autores e não de seus órgãos e entidade vinculados.

estrutura produtiva, mas especialmente no que se refere às alterações no vetor de emissões de gases de efeito estufa<sup>2</sup> (GEEs) da economia brasileira.

Há, efetivamente, preocupação com os impactos da deterioração da qualidade ambiental sobre a capacidade produtiva futura e, conseqüentemente, sobre o desenvolvimento econômico. Dessa forma, a preocupação recai, em última instância, sobre o bem-estar social.

Neste artigo, serão utilizados os dados da matriz de insumo-produto elaborada por Guilhoto e Sesso Filho (2005, 2010) em dois períodos de tempo (2000, 2009) como forma de verificar as mudanças que vem ocorrendo na estrutura produtiva brasileira.<sup>3</sup> As emissões de GEEs, por seu turno, serão obtidas a partir da construção de um *vetor de gases de efeito estufa*. Finalmente, será empregada a noção de setores verticalmente integrados (subsistemas), desenvolvida por Pasinetti (1973), para avaliar como as diversas atividades produtivas, em uma análise em nível nacional, contribuem para as emissões de GEEs, considerando-se o todo das emissões, bem como as emissões de cada subsistema em particular.<sup>4</sup>

Confrontando os dados, espera-se obter algumas respostas acerca dos movimentos da economia brasileira e, em especial, de seus setores e subsistemas produtivos, no sentido de afetar as emissões de GEEs. Busca-se, a partir dos resultados obtidos, identificar possíveis comportamentos que estão impactando negativamente o meio ambiente no país, sendo, portanto, necessários estudos adicionais com suas respectivas propostas de políticas públicas mitigadoras.

Feitas essas considerações, segue a estrutura do presente trabalho. Na segunda seção, é detalhada a questão ambiental. Particularmente, as mudanças climáticas e os GEEs, bem como as ações políticas no Brasil e no mundo para enfrentar essa adversidade. Na terceira seção, é introduzida a questão da modelagem de insumo-produto e do vetor de GEEs – o vetor de GEEs é matéria ainda em desenvolvimento na literatura, o que requer uma detalhada discussão metodológica de sua construção. Além disso, é feita a discussão dos modelos de mudança estrutural a serem utilizados no artigo. Na quarta seção, é feita a análise dos resultados relativa ao vetor de GEEs, bem como do modelo estrutural construído, em especial a análise de setores verticalmente integrados. Nessa análise, destaca-se a avaliação dos impactos derivados dos setores de serviços e energético. Por fim, a última seção foi dedicada às conclusões.

2 Gases de efeito estufa (GEEs) são gases atmosféricos originados de fontes naturais e antrópicas, responsáveis por absorver e emitir radiação em determinados comprimentos de onda dentro do espectro de radiação emitido pela superfície da Terra, pela atmosfera e pelas nuvens. Esta propriedade causa o efeito estufa. Os principais gases são vapor de água (H<sub>2</sub>O), dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>), óxido nitroso (N<sub>2</sub>O), metano (CH<sub>4</sub>) e ozônio (O<sub>3</sub>). Além desses, outros GEEs inteiramente emitidos pelo homem na atmosfera são os seguintes: hidrocarbonetos halogenados e outras substâncias de cloro e bromo (Protocolo de Montreal), hexafluoreto de enxofre (SF<sub>6</sub>), hidrofluorcarbonos (HFCs) e perfluorcarbonetos (PFCs) (Protocolo de Quioto) – ver IPCC (2013).

3 Ao longo do texto, será explicado o motivo de usar Guilhoto e Sesso Filho ao invés das matrizes de insumo-produto do IBGE.

4 Abordagem semelhante foi adotada por Costa Junior e Teixeira (2010). No entanto, ao invés de utilizar a modelagem de mudanças estruturais e de setores verticalmente integrados às questões ambientais, foi detalhada a contribuição do setor de serviços para a produtividade da economia.

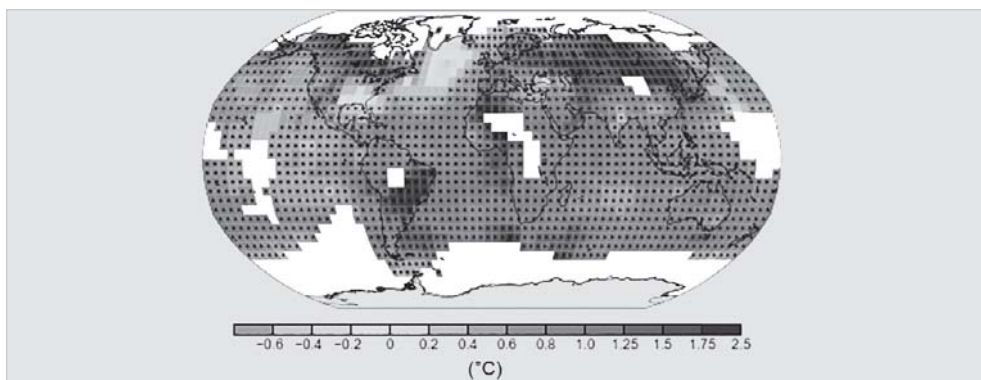
## 1 MUDANÇAS CLIMÁTICAS E O ESTADO DA ARTE NO BRASIL

Há elevado grau de certeza na afirmação de que parte da atual mudança no clima global é gerada por influência antropogênica (IPCC, 2013).<sup>5</sup> Seria a confirmação de que o homem está acelerando o processo natural de elevação da temperatura média em oceanos e continentes, o que já se intitula no tempo geológico como período antropoceno.

No que tange aos aspectos físicos das mudanças climáticas, conforme dados do IPCC (2013), entre 1901 e 2012, a variação de GEEs vem gradualmente gerando mudanças no clima, entre as quais: aumento da temperatura média global combinada de oceanos e continentes de 0,85 °C (variando entre 0,65 °C e 1,06 °C); alterações na circulação atmosférica tanto no sistema norte quanto no sul; aumento do nível do mar de 0,19 metros entre 1901 e 2010; mudanças na precipitação média, ocorrendo contrastes mais acentuados entre estações secas e chuvosas e entre regiões secas e úmidas; acidificação dos oceanos com redução em 0,1 no pH;<sup>6</sup> e elevação da concentração acumulada<sup>7</sup> de CO<sub>2</sub> entre 1750 e 2011 de 555 GtC,<sup>8</sup> concentrações sem precedentes nos últimos 800.000 anos para CO<sub>2</sub>, CH<sub>4</sub> e N<sub>2</sub>O.

Outro fato relevante é a dispersão espacial das variações na temperatura média com distribuição diferenciada nos continentes e nos oceanos, o que provoca diferentes efeitos para cada região do globo, o que pode ser visto na figura 1 (IPCC, 2013).

**Figura 1: Distribuição geográfica da variação da temperatura média global registrada entre 1901 e 2012**



Fonte: IPCC (2013).

Obs.: as quadrículas em branco representam as regiões onde a variação não pode ser avaliada com robustez devido à ausência de dados.

5 Conceitualmente é descrito como mudanças atribuídas direta ou indiretamente à atividade humana que alteram a composição de gases da atmosfera, o que é adicionado à natural variabilidade climática já observada no planeta (IPCC, 2013).

6 O potencial hidrogeniônico (pH) consiste em um índice que indica acidez, neutralidade ou alcalinidade de um meio qualquer. Os valores de pH variam de 0 a 14, sendo que o pH menor que 7 indica soluções ácidas, maior que 7 indica soluções básicas ou alcalinas e igual a 7 indica soluções neutras.

7 Emissão acumulada de CO<sub>2</sub> é o total gerado pela queima de combustíveis fósseis, produção de cimento, atividade industrial e dos setores de resíduos (IPCC, 2013).

8 Uma gigatonelada de carbono = 1 GtC = 10<sup>15</sup> gramas de carbono, o que corresponde a 3,67 GtCO<sub>2</sub> (IPCC, 2013).

Em que pese às variações geográficas, há também a questão de os GEEs se apresentarem de forma transfronteiriça, em decorrência do seu transporte pelos ventos. Além disso, suas fontes podem ser móveis (carros, aviões etc.), o que reforça a característica de poluição difusa, com a emissão sobre grandes áreas e a dificuldade de monitoramento dos emissores (STERNER; CORIA, 2011). Essas são as conclusões do Painel Intergovernamental de Mudança do Clima (IPCC), as quais demonstram que ainda persistem os hiatos sobre o conhecimento do clima na Terra. Entretanto não há dúvidas em torno das influências negativas das mudanças climáticas sobre os agentes econômicos e sobre o bem-estar social.

As dúvidas iniciais impediram o avanço de medidas de redução de emissão dos GEEs nas últimas duas décadas. Ultrapassada essa fase, há forte pressão internacional para que acordos multilaterais de mitigação e adaptação às mudanças climáticas sejam firmados. Esses acordos envolvem uma mescla de políticas multilaterais de cunho ambiental, econômico e comercial.

Ao buscar alcançar as reduções de GEEs, ocorreu a mobilização de diversos países em torno da Organização das Nações Unidas (ONU). Com isso, no início da década de 1990, formaram-se as bases para a Convenção Quadro sobre Mudança do Clima ou *United Nations Framework Convention on Climate Change* (UNFCCC).<sup>9</sup>

Sob o aspecto histórico, as primeiras ações em resposta às mudanças climáticas foram desenvolvidas na ECO-92 realizada no Brasil. Alguns anos depois, em 1995, foram divulgados os primeiros inventários de emissões e dois princípios foram fixados: *i*) reduções de emissões seriam exigidas apenas dos países desenvolvidos; e *ii*) essa redução deveria alcançar níveis abaixo dos registrados em 1990 (PERMAN et al., 2011).

Somente em 1997, durante a III Conferência das Partes (COP) da UNFCCC, no Japão, foi aprovado o Protocolo de Kyoto. Este protocolo estabeleceu como meta a redução média de 5,2% das emissões verificadas em 1990, no período entre 2008 e 2012. Entretanto, apenas em 2005, 55 signatários responsáveis por ao menos 55% das emissões de CO<sub>2</sub> ratificaram o acordo, condição mínima requerida para sua efetivação. Nesse momento, mecanismos para flexibilização das políticas de mitigação de GEEs foram estabelecidos como o comércio de emissões (*emissions trade*), a maior flexibilidade de tempo aos programas de abatimento (*banking*), a aquisição de unidades de redução de emissões (*joint implementation*) e o mecanismo de desenvolvimento limpo (MDL).<sup>10</sup>

Apesar do sucesso obtido pelo Protocolo de Kyoto, os acordos internacionais com o envolvimento de um grande número de signatários apresentam duas

9 Ver essa discussão em Hilgemberg e Guilhoto (2006).

10 Ver esse tema em UNFCCC (1998).

dificuldades: a primeira está associada a países que optam por atuar como *free-riders*;<sup>11</sup> a segunda envolve um componente importante, a compensação econômica de países mais onerados com o abatimento de emissões. Diante das dificuldades, quatro instrumentos principais são sugeridos para ampliar o número de signatários: um nível de participação mínima para cada signatário, as transferências de recursos entre signatários, o acoplamento das negociações ambientais com outras questões econômicas e as penalidades na forma de sanção econômica (STERNER; CORIA, 2011, p. 242).

Como Kyoto foi direcionado aos países desenvolvidos, o Brasil não teria obrigações formais com relação ao protocolo. No entanto o governo brasileiro adotou metas voluntárias de redução de GEEs. Para tanto, instituiu a Lei nº 12.187, de 29 de dezembro de 2009, que trata da Política Nacional sobre Mudança do Clima (PNMC). Foram fixadas metas de redução entre 36,1 e 38,9% frente ao estoque de emissões projetado até 2020.

Posteriormente, em 9 de dezembro de 2010, o governo publicou o Decreto nº 7.390, que regulamentou a Lei nº 12.187, de 2009, ou seja, que regulamentou a PNMC. Conforme esse decreto, a projeção de emissões de GEEs para 2020 foram estimadas em 3.236 milhões de toneladas de CO<sub>2</sub>eq (Mt CO<sub>2</sub>eq). Aplicando-se as metas voluntárias, a redução nas emissões de GEEs deverá ser entre 1.168 Mt CO<sub>2</sub>eq e 1.259 Mt CO<sub>2</sub>eq do total das emissões estimadas para 2020 (MCTI, 2013).

O comunicado do Brasil à COP-15 informou também a desagregação da meta de 38,9%.<sup>12</sup> Essa meta de esforço de mitigação, a princípio, envolve a redução de 24,7% por desmatamentos evitados, de 7,7% de redução de emissões pelo setor energético, de 6,1% pelo setor agropecuário e 0,4% alcançado por processos industriais e tratamento de resíduos. Essa divisão evidencia a concentração do esforço no controle do desmatamento (SEROA DA MOTTA, 2011, p. 34), além de apontar uma baixa participação da inovação tecnológica no esforço nacional.

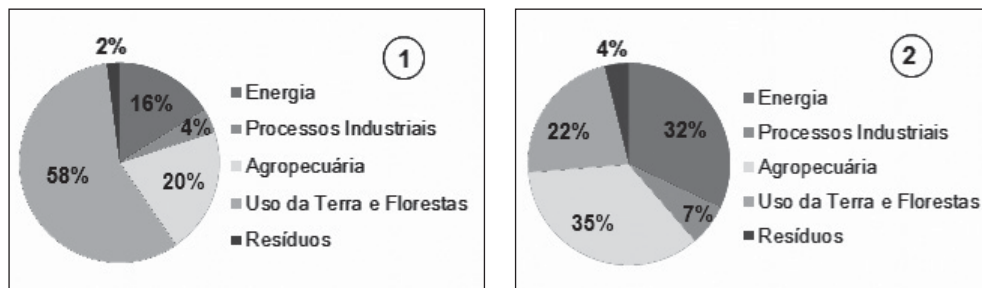
O Brasil, no cenário internacional, apresenta-se com 99,4% das emissões de GEEs constituídas por gás carbônico, metano e óxido nitroso. Juntos esses gases respondem por 57,3%, 28,2% e 13,9% do total das emissões em 2010, respectivamente. Nesse mesmo ano, as emissões brasileiras de CO<sub>2</sub>eq estavam concentradas nas atividades agropecuária (35%) e energia (32%), ao passo que, em 2005, predominava a atividade de mudança de uso de terra e florestas, como o desmatamento, responsável naquele momento por cerca de 58% das emissões totais, conforme pode ser visto no gráfico 1 (MCTI, 2013).

---

11 Países que usufruem dos benefícios obtidos pela redução de GEEs e da estabilidade climática (são benefícios não excludentes), mas não arcam com os custos da redução (situação reforçada pela forte assimetria econômica e ambiental entre países e regiões).

12 A COP-15 refere-se à Conferência das Partes de 2009 ocorrida em Copenhagen, Dinamarca.

Gráfico 1: Distribuição percentual das emissões de CO<sub>2</sub>eq em 2005 (1) e 2010 (2) no Brasil



Fonte: MCTI (2013). Adaptado pelos autores.

Com base nesses dados, em 2005, as emissões brasileiras de GEEs correspondiam a 2.032 Mt CO<sub>2</sub>eq, dos quais 1.167 Mt CO<sub>2</sub>eq eram resultantes de atividades geradoras de mudanças de uso do solo (MCTI, 2013).

Tabela 1: Participação dos setores da economia brasileira na emissão de CO<sub>2</sub> eq

SETOR	1990	1995	2000	2005	2010	Variação	
	Mt CO <sub>2</sub> eq					1995-2005	2005-2010
Energia	191,5	232,4	301,1	328,8	399,3	41,5%	21,4%
Processos Industriais	52,5	63,1	71,7	77,9	82,0	23,6%	5,3%
Agropecuária	303,8	335,8	347,9	415,7	437,2	23,8%	5,2%
Uso da Terra e Florestas	816,0	1.950,1	1.324,4	1.167,9	279,2	-40,1%	-76,1%
Tratamento de Resíduos	28,9	33,8	38,6	41,9	48,7	23,9%	16,4%
<b>TOTAL</b>	<b>1.392,8</b>	<b>2.615,2</b>	<b>2.083,6</b>	<b>2.032,3</b>	<b>1.246,5</b>	<b>-22,3%</b>	<b>-38,7%</b>

Fonte: MCTI (2013).

Esse cenário sofreu transformações a partir de 2005, quando uma redução expressiva no desmatamento dos biomas brasileiros levou as emissões dessa fonte para 279 Mt CO<sub>2</sub>eq em 2010. Essa redução, de certa forma, assegura uma posição confortável ao Brasil nas negociações de metas que irão substituir o Protocolo de Kyoto a partir de 2020 (LA ROVERE; DUBEUX; PEREIRA JR., 2013).

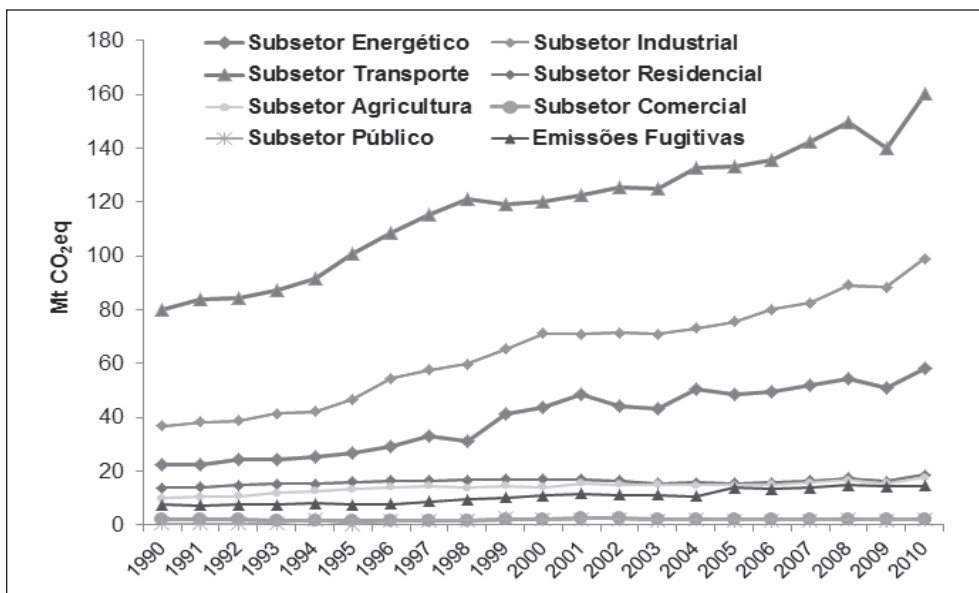
Ainda conforme MCTI (2013), essa tendência não foi verificada nas demais fontes de emissão. O setor de energia, pelo contrário, ampliou sua participação relativa em cerca de 62,9% entre 1995 e 2010. Esse aumento vai ao encontro das previsões de La Rovere, Dubeux e Pereira Jr. (2013), cujo trabalho destaca a probabilidade de as emissões brasileiras se elevarem a partir de 2020, em decorrência de aumentos no consumo de energia.

Ao analisar o gráfico 2, verifica-se uma evolução histórica das emissões de CO<sub>2</sub>eq que culminam com a emissão de cerca de 372,7 Mt CO<sub>2</sub>eq para gerar a energia demandada pela economia em 2010. Nesse ano, o subsetor mais demandante foi o



de transporte, responsável por emitir 160,2 Mt CO<sub>2</sub>eq, cerca de 43% das emissões totais, seguido pelo setor industrial com 98,9 Mt CO<sub>2</sub>eq e pelo setor energético com 58,3 Mt CO<sub>2</sub>eq, todos provenientes da queima de combustíveis fósseis.

**Gráfico 2: Variação do fluxo anual de emissões dos subsetores do setor energia (megatonelada de CO<sub>2</sub>eq)**



Fonte: MCTI (2013). Adaptado pelos autores.

Obs.: referência escalar: 1 Mt = 1.000.000 toneladas.

Embora não possua a mesma acurácia dos inventários de emissões já realizados no Brasil, em 2000 e 2005, as estimativas do trabalho MCTI (2013) são respaldadas por especialistas dos setores e seguem a agregação definida pelo guia de inventários do Painel Internacional de Mudanças Climáticas (IPCC), conforme UNFCCC (2008).

A estrutura descrita em MCTI (2013) trouxe alguns detalhes importantes, como no o setor de energia que excluem as emissões de CO<sub>2</sub> da produção siderúrgica e as alocam no setor de processos industriais. Considerando o modelo de agregação desse estudo, o Brasil vem apresentando aumentos significativos no consumo de energia, especialmente para o setor de transportes (MCTI, 2013).

## 2 ARCABOUÇO METODOLÓGICO

O presente artigo emprega um conjunto de métodos e procedimentos para mensurar os efeitos sobre as emissões de CO<sub>2</sub>eq decorrentes de mudanças estruturais dos setores produtivos brasileiros na comparação entre os anos de 2000 e de 2009. O trabalho envolve o resgate dos modelos de insumo-produto (MIPs) e de contabilidade social (MCS), bem como de setores verticalmente integrados

como referencial teórico e a composição de um vetor de emissões de CO<sub>2</sub>eq, que compatibiliza a estrutura de contabilidade nacional da MIP à estrutura de setores definidos conforme UNFCCC (2008).

Destaca-se que a estrutura setorial de fontes emissoras e sumidouros de CO<sub>2</sub>eq (ver Anexo A) só foi possível a partir de regras definidas em 2006 e que ainda passam por modificações metodológicas não concluídas tecnicamente pelo IPCC, em especial no que tange às mudanças de uso do solo e das florestas.

Essas regras substituíram o atual regramento de agregação dos setores produtivos fonte e sumidouros definidos por uma série de instrumentos normativos pelo IPCC e aprovados no âmbito da UNFCCC em 1996.<sup>13</sup> O objetivo é orientar os países para que formulem as comunicações à Convenção Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima de forma transparente, completa, comparável, consistente e acurada quanto aos níveis de emissões de GEEs por setores emissores.

## **2.1 ABORDAGEM DE INTEGRAÇÃO VERTICAL DOS SETORES PRODUTIVOS**

### **2.1.1 CONCEITO DE INTEGRAÇÃO VERTICAL**

Pasinetti (1973), usando a noção de subsistema apresentada por Sraffa (1960), investigou a abordagem de integração vertical dos setores produtivos.

De acordo com Sraffa (1960), a integração vertical é um método de classificação em que os modelos de insumo-produto são organizados de acordo com o seguinte princípio: para cada produto final (bem de consumo ou de investimento), um único setor verticalmente integrado (ou subsistema) vai ser construído. Para isso, todos os componentes da demanda final (exceto os do setor a ser construído) são definidos como zero. Então, todos os insumos que são direta e indiretamente necessários para produzir uma dada quantidade do produto final demandado vão ser calculados.

Ao contrário da análise de insumo-produto, esses tipos de setores verticalmente integrados não são construções empíricas, mas podem ser calculados a partir dos dados dos modelos de insumo-produto. Ao fazê-lo, as extensas relações de produção setoriais desaparecem, uma vez que os subsistemas são definidos de tal maneira que eles são capazes de produzir um produto final de forma autônoma.<sup>14</sup>

Além disso, os setores verticalmente integrados – ou, alternativamente, os subsistemas – podem ser considerados como estruturas autossuficientes ou independentes, apesar de serem horizontalmente desagregados. Não mostram nenhuma interdependência setorial porque abstraem todos os tipos de fluxos entre os setores.

<sup>13</sup> Para mais detalhes ver IPCC (1997).

<sup>14</sup> Isso não significa que abstraímos dos fluxos horizontais entre os setores e, sim, que esse tipo de integração vertical consiste em uma nova perspectiva da estrutura produtiva como um todo que, na verdade, é caracterizada por uma multiplicidade de fluxos entre os setores.

Embora esses setores verticalmente integrados também descrevam o processo de produção de produtos finais, eles referem-se exclusivamente aos bens de consumo. Cada bem de consumo é produzido com a entrada de mão de obra e de capital fixo. A produção do bem de capital fixo é atribuída ao setor de bens de consumo correspondente. Bens de capital são produzidos para preservar e ampliar o estoque de capital em cada setor integrado verticalmente. Uma vez que o modelo abstrai completamente os produtos intermediários, cada setor verticalmente integrado é perfeitamente fechado e autárquico.

A integração vertical é encontrada largamente em muitas aplicações da teoria econômica, sendo particularmente adequada para análises dinâmicas. Segundo Pasinetti (1973), setores verticalmente integrados são construídos de acordo com as exigências de uma análise das mudanças estruturais. Setores integrados verticalmente devem superar determinados problemas conceituais de modelos de insumo-produto, em particular, a alteração dos coeficientes técnicos em uma infinidade de setores inter-relacionados, devido às inovações – um fenômeno que é difícil de lidar analiticamente.

Estudos empíricos em diversas áreas foram conduzidos usando a noção de integração vertical, com aplicações que vão do comércio internacional (ELMSLIE, 1988; MILBERG, 1987) à produtividade do trabalho (COSTA JUNIOR; TEIXEIRA, 2010; DE JUAN; FEBRERO, 2000; OCHOA, 1986), passando pelo objeto dessa pesquisa: as questões ambientais (ALCÁNTARA; PADILLA, 2008; SANCHEZ-CHOLIZ; DUARTE, 2003).

### 2.1.2 DECOMPOSIÇÃO DOS SUBSISTEMAS

Um setor verticalmente integrado é uma forma compacta de representar um subsistema, já que sintetiza cada subsistema em um único coeficiente de trabalho  $v_i$  e em uma única mercadoria composta  $\mathbf{h}_i$ .

Esse coeficiente  $v_i$ ,  $i = 1, 2, \dots, m$ , chamado coeficiente de trabalho verticalmente integrado para a mercadoria  $i$ , expressa a quantidade de trabalho direta e indiretamente necessária ao sistema econômico como um todo para obter uma unidade física da mercadoria  $i$  como bem final. É definido como  $\mathbf{v}' \equiv \mathbf{l}'(\mathbf{I} - \mathbf{A}^\ominus)^{-1}$ , sendo que  $\mathbf{v}'$  é o vetor-linha dos coeficientes de trabalho verticalmente integrados,  $\mathbf{l}'$  é o vetor-linha dos coeficientes de trabalho direto, ou seja, a razão do trabalho direto ( $L_j$ ) pelo produto final ( $Y_j$ ) em cada indústria ou  $l_j = \frac{L_j}{Y_j}$  e  $(\mathbf{I} - \mathbf{A}^\ominus)^{-1}$  é a matriz inversa de Leontief.<sup>15</sup>

15 Observe que a matriz de coeficientes diretos ( $\mathbf{A}^\ominus$ ) está modificada porque a matriz de coeficientes diretos original ( $\mathbf{A}$ ) foi decomposta como a soma da matriz de capital circulante ( $\mathbf{A}^{(C)}$ ), e capital fixo ( $\mathbf{A}^{(F)}$ ) de modo que  $\mathbf{A} \equiv \mathbf{A}^{(C)} + \mathbf{A}^{(F)}$ . Dessa forma  $\mathbf{A}^\ominus$ , foi definida como  $\mathbf{A}^\ominus \equiv \mathbf{A}^{(C)} + \mathbf{A}^{(F)}\hat{\delta}$ , em que  $\hat{\delta}$  é uma matriz diagonal na qual cada  $\delta_j$  representa uma fração de todos os bens de capital fixo que o sistema econômico tem que repor. Naturalmente, a matriz  $\mathbf{A}^\ominus$  é indecomponível e supõe-se que as condições de Hawks-Simons estão satisfeitas. Vide Morishima (1964).

Já a mercadoria composta  $\mathbf{h}_i$ ,  $i = 1, 2, \dots, m$ , chamada unidade de capacidade produtiva verticalmente integrada, expressa, de maneira consolidada, as séries de quantidades físicas das mercadorias heterogêneas  $1, 2, \dots, m$  direta e indiretamente necessárias ao sistema econômico como um todo para obter uma unidade física da mercadoria  $i$  como bem final. É definida como  $\mathbf{A}(\mathbf{I} - \mathbf{A}^\ominus)^{-1} \equiv \mathbf{H} \equiv [\mathbf{h}_1 \ \mathbf{h}_2 \ \dots \ \mathbf{h}_m]$ .

Analiticamente, estar-se interessado em saber como o setor de serviços contribuiu para evolução dos subsistemas *vis-à-vis* os demais setores e ainda como os setores de energia contribuíram para a evolução dos subsistemas comparados com os demais setores.

Em termos algébricos, chamam-se de  $P$  os setores de serviços ou os de energia, conforme o caso, e de  $S$  os demais setores. Os setores  $S$  usam insumos de  $P$  e dos próprios setores  $S$  para produzir as suas mercadorias e o mesmo se dá com os outros setores. Em termos matriciais, esse problema pode ser representado como  $\mathbf{A}\mathbf{X} + \mathbf{Y} = \mathbf{X}$ , particionando as matrizes desse sistema da seguinte forma:

$$\mathbf{A} = \begin{bmatrix} P & P_1 \\ S_1 & S \end{bmatrix} : \text{matriz } (p+s) \times (p+s) \text{ de coeficientes técnicos} \quad (1)$$

$$\mathbf{X} = \begin{bmatrix} X_P \\ X_S \end{bmatrix} : \text{vetor-coluna } (p+s) \times 1 \text{ de produção} \quad (2)$$

$$\mathbf{Y} = \begin{bmatrix} Y_P \\ Y_S \end{bmatrix} : \text{vetor-coluna } (p+s) \times 1 \text{ de demanda final} \quad (3)$$

Sendo que:

$P$  : matriz  $p \times p$  de coeficientes dos insumos dos setores  $P$  nos setores  $P$ .

$P_1$  : matriz  $p \times s$  de coeficientes dos insumos dos setores  $S$  nos setores  $P$ .

$S$  : matriz  $s \times s$  de coeficientes dos insumos dos setores  $S$  nos setores  $S$ .

$S_1$  : matriz  $s \times p$  de coeficientes dos insumos dos setores  $P$  nos setores  $S$ .

$X_P$  : vetor-coluna  $p \times 1$  de produção dos setores  $P$ .

$X_S$  : vetor-coluna  $Y_P$  de produção dos setores  $S$ .

$Y_P$  : vetor-coluna  $p \times 1$  de demanda final dos setores  $P$ .

$Y_S$  : vetor-coluna  $s \times 1$  de demanda final dos setores  $S$ .

Para aprofundar a análise dos subsistemas, usa-se a abordagem de Costa Junior e Teixeira (2010) para fazer a recomposição<sup>16</sup> da matriz  $(I - A)^{-1}$ , a partir da expressão deduzida por Miyazawa (1966 e 1971) como a soma de três matrizes blocos diagonais:

$$(I - A)^{-1} = \begin{bmatrix} B & 0 \\ 0 & T \end{bmatrix} + \begin{bmatrix} 0 & NT_1 \\ MB_1 & 0 \end{bmatrix} + \begin{bmatrix} B_2MB_1 & 0 \\ 0 & T_2NT_1 \end{bmatrix} \quad (4)$$

Sendo que:

$B \equiv (I - P)^{-1}$  : multiplicador interno da matriz dos setores  $P$  (dimensão  $p \times p$ ).

$T \equiv (I - S)^{-1}$  : multiplicador interno da matriz dos setores  $S$  (dimensão  $s \times s$ ).

$B_1 \equiv S_1B$  : insumos dos setores  $S$  nos setores  $P$  induzidos pela propagação interna nos setores  $P$  (dimensão  $s \times p$ );

$B_2 \equiv BP_1$  : propagação interna nos setores  $P$  induzida pelo insumo dos setores  $P$  nos setores  $S$  (dimensão  $p \times s$ ).

$T_1 \equiv P_1T$  : insumos dos setores  $P$  nos setores  $S$  induzidos pela propagação interna nos setores  $S$  (dimensão  $p \times s$ ).

$T_2 \equiv TS_1$  : propagação interna nos setores  $S$  induzida pelo insumo dos setores  $S$  nos setores  $P$  (dimensão  $s \times p$ ).

$L \equiv (I - B_2T_2)^{-1}$  : multiplicador externo da matriz dos setores  $P$  (dimensão  $p \times p$ ).

$K \equiv (I - T_2B_2)^{-1}$  : multiplicador externo da matriz dos setores  $S$  (dimensão  $s \times s$ ).

$M \equiv KT$  : efeitos de propagação total nos setores  $S$  gerados pelas próprias atividades (dimensão  $s \times s$ ).

$N \equiv LB$  : efeitos de propagação total nos setores  $P$  gerados pelas próprias atividades (dimensão  $p \times p$ ).

A matriz da primeira parcela representa o efeito interno, ou seja, a propagação interna das atividades dentro de um mesmo setor. No presente caso, seria o impacto das atividades dos setores  $S$  sobre as próprias atividades, bem como o impacto das atividades dos setores  $P$  sobre as próprias atividades dos setores  $P$ . A matriz da segunda parcela, por sua vez, representa o efeito induzido, ou seja, a propagação das atividades de um setor no outro setor.<sup>17</sup> É o impacto das atividades dos setores  $S$  nos setores  $P$  e vice-versa. Por fim, a matriz da terceira parcela representa o efeito externo, ou seja, a propagação das atividades do segundo setor, induzidas pelo

<sup>16</sup> Empregar o termo recomposição significa que as matrizes serão expressas como a soma de outras matrizes, não se confundindo, portanto, com a decomposição de matrizes no sentido matemático.

<sup>17</sup> Observe que  $\begin{bmatrix} 0 & NT_1 \\ MB_1 & 0 \end{bmatrix} = \begin{bmatrix} 0 & B_2M \\ T_2N & 0 \end{bmatrix}$ .

primeiro, nesse último. De forma mais específica, é o impacto nos setores *S* causado pelas atividades nos setores *P* que foram induzidas pelos setores *S* e vice-versa.<sup>18</sup>

## **2.2 MATRIZ DE INSUMO-PRODUTO (MIP) E VETOR DE GASES DE EFEITO ESTUFA (GEEs)**

Como a matriz mais recente divulgada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) é datada de 2005, a MIP a ser utilizada neste trabalho foi construída a partir das matrizes de 2000 e 2009 para o Brasil, elaboradas por Guilhoto e Sesso Filho (2005, 2010). A metodologia empregada por esses autores utiliza as tabelas de produção e de recursos e usos do IBGE divulgadas provisoriamente.

A MIP de 2000 e 2009, ao utilizar os dados do IBGE, é caracterizada por uma matriz tecnológica quadrada de setor por setor. Na tecnologia setor por setor, adotada como padrão pelo IBGE, os produtos secundários são tratados como um grupo homogêneo. Nesse modelo, admite-se que alguns produtos tenham sua produção calculada proporcionalmente ao valor total da produção da atividade. A escolha do IBGE é motivada pela adequação desse método para análises de relações intersetoriais (IBGE, 2008, p. 15).<sup>19</sup>

Para avaliar os efeitos das mudanças estruturais de 2000 para 2009 sobre o vetor de emissões de GEEs, é necessário que informações provenientes dos inventários de emissões sejam integradas às contas da matriz de relações econômicas do modelo. Entretanto emerge um problema: compatibilizar os 56 setores da MIP de 2000 e 2009 (GUILHOTO; SESSO FILHO, 2005, 2010) com os seis setores padronizados pelo IPCC presentes nos inventários nacionais de emissão, constituídos pelos setores de energia, processos industriais, uso de solventes e outros produtos, mudança de uso do solo, agropecuária e tratamento de resíduos (ver Anexo A).

A solução é a realização de ajustes por meio de agregação dos 56 setores da MIP em 11 setores da economia (Anexo B). Trata-se de um procedimento já consagrado na literatura, como em Miller e Blair (2009, 161), que contorna os possíveis riscos de perda da identidade da fonte emissora de GEEs,<sup>20</sup> caso se optasse por adequar por meios de procedimentos de agregação-desagregação os dados dos inventários de emissões. Esses já obrigatoriamente padronizados pelo órgão técnico em mudanças climáticas da ONU, o IPCC. Além disso, os métodos de inventário e processamento

18 Pode-se referir a esse efeito como o resultado do encadeamento das atividades de um setor. Para produzir suas mercadorias, um setor necessita comprar insumos de outros setores que, por sua vez, precisam produzir mais e, para isso, precisam de mais insumos, inclusive do setor que originou esse acréscimo de insumos.

19 Em contrapartida, os modelos de insumo-produto baseados na tecnologia produto por produto são mais direcionados a mercados específicos (MILLER; BLAIR, 2009).

20 A identidade da fonte emissora decorre das propriedades físicas dos processos industriais e de consumo, que caracteriza as atividades de cada um dos setores econômicos. Assim, é importante manter a desagregação dos setores emissores de GEEs de acordo com o processo físico que gera o gás (queima de combustíveis fósseis, combustível de biomassa, fermentação entérica, mudança de uso do solo, etc.). Para maiores detalhes, ver IPCC (2013).

dos dados de emissões foram construídos recentemente e ainda estão em processo de validação.

### 2.2.1 PROCEDIMENTO DE AGREGAÇÃO DOS SETORES DA MATRIZ DE INSUMO-PRODUTO

A agregação dos setores da MIP é realizada de modo a obter um novo vetor de produto total  $x^*$ , uma nova matriz agregada  $Z^*$  e um novo vetor de demanda final  $f^*$  (MILLER; BLAIR, 2009, p. 161):

$$x^* = Z^*i + f^* \quad (5)$$

Para isso, uma sequência de passos deve ser seguida. Primeiro, a definição de uma matriz  $S$ , chamada matriz de agregação, com  $(k \times n)$  elementos formados por zeros e uns, em que  $k$  é número de setores da matriz agregada e  $n$  é o número de setores da matriz desagregada. Os números um devem estar posicionados nos setores que serão agrupados. Segundo, são obtidas as matrizes agregadas  $Z^*$  e  $f^*$ . Esse procedimento foi realizado para obtenção das matrizes de insumo-produto de 2000 e 2009 agregadas, o que foi possível a partir do critério de proporcionalidade da matriz quadrada de setor por setor.

A partir dessas formulações, os setores de agropecuária e floresta foram obtidos a partir do desmembramento das atividades de agricultura, silvicultura, exploração florestal e agregação ao setor de pecuária e pesca, o que resultou na divisão dos fluxos monetários de produtos agropecuários e produtos florestais. A proporcionalidade foi obtida a partir da tabela de produção (recursos) de Guilhoto e Sesso Filho (2010). Seus valores apontam para uma participação do produto de exploração florestal e da silvicultura de 5,23% (2009) e 4,56% (2000) do total dos produtos agropecuários e florestais. Em contrapartida, a diferença de 94,77% (2009) e 95,44% (2000) é, portanto, a participação dos produtos agropecuários, incluído também o setor pesqueiro.

Outra conta desmembrada foi a de eletricidade e gás, água, esgoto e limpeza urbana, seccionada das contas eletricidade, gás de cozinha e água, esgoto e limpeza urbana. A proporcionalidade empregada foi a de Grottera (2013), com 74,2% do total da conta relativa à energia – eletricidade; 7,4% referente a gás residencial e comercial, que será incluída em energia – gás residencial, bem como de 18,4% relativo ao componente água, esgoto e limpeza urbana, definidos nas matrizes de insumo-produto de 2000 e 2009 como setor de resíduos.

Intencionalmente, os setores de energia foram mantidos nos seguintes subsetores, envolvendo fontes primárias e secundárias de energia: *i)* petróleo e gás industrial; *ii)* refino de petróleo e coque; *iii)* álcool; *iv)* gás residencial e comercial; e *v)* eletricidade (centrais elétricas de serviço público e autoprodutoras).

O setor de transporte compreende as atividades de transporte de carga e passageiros, armazenagem e correio. O setor industrial traz todas as atividades de manufatura, o que compreende várias atividades, como mineração, indústria extrativa, alimentos e bebidas, têxtil, celulose e papel, metalurgia, entre outras. O setor de serviços compreende todas as atividades em torno da prestação de serviços, como educação, saúde, manutenção e reparo, intermediação financeira, informação, Administração Pública, entre outras.

O fechamento da matriz acontece com a agregação das linhas de produto nacional, importações, impostos diretos e indiretos, remunerações, excedente operacional bruto, valor adicionado a custo de fatores, outros impostos sobre a produção, valor adicionado bruto/produto interno bruto (PIB), valor da produção e pessoal ocupado. Nessas linhas, também foi realizada a agregação por setores na forma supradescrita, o que resultou nas MIPs de 2000 e 2009 agregadas (Anexos C e D).

## 2.2.2 VETOR DE EMISSÕES DE CO<sub>2</sub>EQ E INTENSIDADE DE CARBONO

A flexibilidade do modelo de insumo-produto permite desenvolver matrizes que demonstram a estrutura da economia tanto de produção quanto de consumo. Assim, torna-se possível também empregá-lo para contabilizar o impacto dessas atividades na emissão de poluentes por meio de estimativas dos impactos diretos e indiretos da economia. A metodologia aqui empregada utiliza em parte a teoria de construção de MIP ambiental definida em Miller e Blair (2009, p. 473).<sup>21</sup> Deve-se considerar que alguns autores já usaram a abordagem da matriz de insumo-produto e modelos correlatos para verificar o inter-relacionamento entre a atividade econômica e as questões ambientais. A esse respeito, podem ser vistos Guilhoto, Lopes e Seroa da Motta (2002), Tourinho, Seroa da Motta e Alves (2003) e Hilgemberg e Guilhoto (2006).

A partir dos inventários e das estimativas de emissões de GEEs (MCTI, 2013), para o Brasil, são apuradas as emissões associadas aos grupos econômicos (setores) tratados no modelo ora proposto, tanto para 2000 quanto para 2009. Trata-se de uma abordagem consistente empregada em linha com o modelo insumo-produto, cuja função é agregar à MIP a poluição gerada sob a forma de emissões de GEEs (CO<sub>2</sub>eq). Para tanto, é necessário estabelecer as seguintes suposições simplificadoras sobre os dados do MCTI (2013):

- i) Nas emissões de CO<sub>2</sub>eq do setor mudança de uso e florestas, disponível por biomas, determinou-se que as emissões do Bioma Amazônico são atribuídas ao setor florestal da MIP de 2000 e 2009, representadas por atividades legais de manejo florestal de espécies nativas e desflorestamento para

<sup>21</sup> Para mais detalhes ver o capítulo 10, *Environmental Input-Output Analysis*, de Miller e Blair (2009).



estabelecimento da agropecuária, bem como atividades de desflorestamento ilegais. As emissões relativas às mudanças de uso do solo nos demais biomas (Cerrado, Caatinga, Pantanal, Mata Atlântica e Pampas) foram creditadas ao setor agropecuário, o que envolve também a produção florestal com fins energéticos de pinus e eucalipto para algumas indústrias (siderurgia e papel e celulose).

- ii) No setor agropecuário, as emissões relativas à queima de bagaço de cana e casca de arroz foram creditadas no setor energia – álcool relacionado à produção de energia térmica em usinas autoprodutoras de álcool.
- iii) As emissões fugitivas do setor energia registradas em MCTI (2013) associadas à extração e ao transporte de petróleo foram contabilizadas no setor energia – petróleo e gás industrial da MIP de 2000 e 2009.
- iv) As emissões relativas ao setor energia, subsetor energético – petróleo e gás industrial, registradas em MCTI (2013), foram desmembradas conforme participação na produção total da MIP de 2000 e 2009 e creditadas nos setores de energia – petróleo e gás industrial e energia – refino e coque.
- v) As emissões relativas ao setor energia subsetor energético – centrais elétricas, carvoarias e centrais autoprodutoras, registradas em MCTI (2013), foram creditadas no setor de energia – eletricidade da MIP de 2000 e 2009.
- vi) As emissões relativas ao setor energia, subsetores industrial, transporte e residencial, registradas em MCTI (2013), foram creditadas no setor indústrias, no setor transportes e no setor energia – gás residencial e comercial, respectivamente nas MIP de 2000 e 2009.
- vii) As emissões relativas ao setor energia, subsetores comercial e público, registradas em MCTI (2013), foram creditadas no setor serviços relativo à MIP de 2000 e 2009. Contabilizar o subsetor comercial dessa forma decorre da contabilidade do seu valor de produção nas contas nacionais no setor de serviços.
- viii) As emissões provenientes do setor energia subsetor agricultura, registradas em MCTI (2013), foram divididas entre os setores agropecuário (92,06%) e florestal (7,94%), na proporção da participação deles no valor da produção nas MIPs de 2000 e 2009.

A determinação do vetor de emissões inicia-se com a definição de uma matriz  $N = [n_{kj}]$ , cujos elementos representam o montante do fluxo de produtos ecológicos (poluição) do tipo  $k$  resultantes da produção do setor  $j$ . Definem-se também as tradicionais matrizes de transações interindustriais,  $Z$ ; o vetor de demanda final,  $f$  e o vetor de produto total da indústria,  $x$ .

A partir dessas considerações, obtém-se então a matriz de coeficientes técnicos ecológicos de produto, matriz  $Q = [q_{kj}]$ , que especifica o montante de produto ambiental gerado por unidade monetária do produto da indústria  $j$ . O método de obtenção dessas matrizes é o mesmo aplicado para obtenção do coeficiente técnico da indústria tradicional  $A = Z \cdot x^{-1}$  (MILLER; BLAIR, 2009, p. 475).

$$Q = N' * x^{-1} \quad (6)$$

É possível calcular agora os impactos diretos e indiretos, em termos de *commodities* ecológicas de produto, formando a matriz  $Q^* = [q^*_{ij}]$ . Seus elementos denotam o montante direto e indiretamente produzido de poluição associado à produção de uma unidade monetária do produto da indústria  $j$ .

$$Q^* = Q(I - A)^{-1} \quad (7)$$

Seguindo a formulação que determina o vetor de emissões de GEEs,  $Q$  foi estimado multiplicando-se a matriz transposta de emissões de CO<sub>2</sub>eq por setor produtivo  $N'$  por uma matriz diagonal 11x11, que contém o inverso de valor da produção total de cada setor ( $x^{-1}$ ). A matriz  $Q$  possui seus componentes  $[q_{kj}]$ , representando as emissões de GEEs em Mt CO<sub>2</sub>eq por R\$1.000 produzido na indústria  $j$ .

As emissões por setor é dada pelo vetor  $N = [n_{kj}]$ , no qual  $k$  é a quantidade de emissões de GEEs em Mt CO<sub>2</sub>eq, relativa às emissões do setor  $j$ , e o valor da produção  $Y$  (valor adicionado, acrescido do consumo intermediário) passa a ser denominado vetor de produto total setorial da economia  $\hat{x}$ .

Os requisitos totais de emissões de GEEs de cada setor produtivo são gerados a partir da multiplicação de  $Q$  pela matriz de Leontief  $L = (I - A)^{-1}$ . A matriz de requisitos diretos de emissões de GEEs de cada setor é obtida ao multiplicar-se a matriz  $Q$  por uma matriz 11x11, cuja diagonal principal é formada pela demanda final dos setores produtivos ( $D_f$ ). Os requisitos indiretos são obtidos da mesma forma, só que multiplicando a matriz  $Q$  pela matriz diagonal do consumo intermediário.

Por fim, verifica-se que a matriz  $Q$  representa uma medida do teor de CO<sub>2</sub>eq de uma economia, denominada como intensidade de carbono da economia. Essa medida é uma referência do grau de eficiência em carbono da economia, amplamente utilizada na literatura como em Focacci (2005) e Kooten (2013).

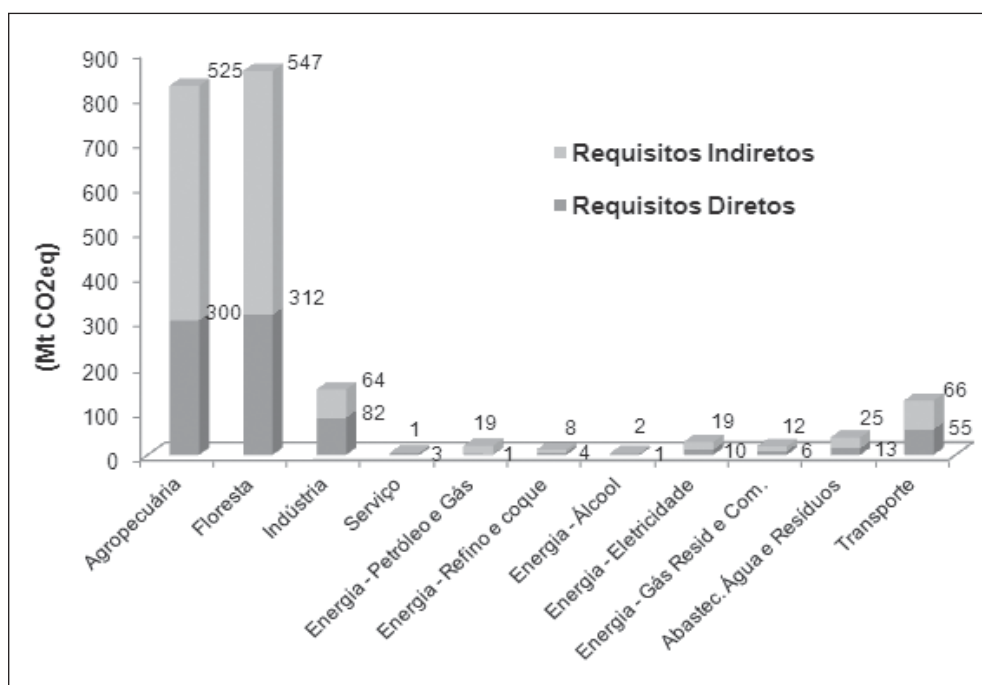
### 3 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Nesta seção, serão apresentados os resultados das estatísticas construídas, bem como suas respectivas análises.

### 3.1 VETOR DE EMISSÕES DE GEE E INTENSIDADE DE CARBONO EM 2000 E 2009

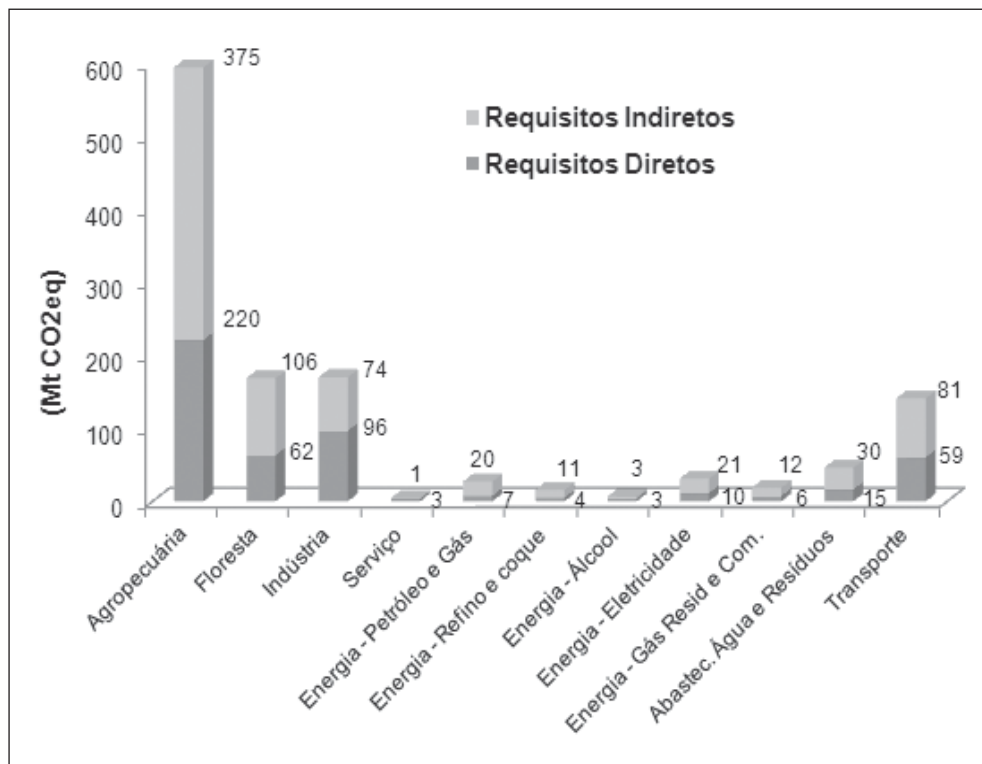
Os gráficos 3 e 4 demonstram a dinâmica setorial em 2000 e 2009 em Mt CO<sub>2</sub>eq. Nos dois períodos, prevaleceram as emissões dos setores agropecuário e florestal, haja vista a contribuição desses setores na mudança de uso do solo (especialmente por desmatamento). A mudança significativa ocorreu no setor florestal, cuja emissão caiu de 858,3 Mt CO<sub>2</sub>eq para 168,5 Mt CO<sub>2</sub>eq no período em referência. Esse comportamento decorreu da redução do desmatamento na Amazônia. O setor agropecuário também foi responsável por reduções de 825 Mt CO<sub>2</sub>eq para 595,1 Mt CO<sub>2</sub>eq nos mesmos anos.

Gráfico 3: Emissões de GEEs em Mt CO<sub>2</sub>eq no Brasil em 2000



Fonte: elaboração dos autores a partir MCTI (2013).

Gráfico 4: Emissões de GEEs em Mt CO<sub>2</sub>eq no Brasil em 2009



Fonte: elaboração dos autores a partir MCTI (2013).

Nos demais segmentos, entretanto, somente os de serviços e de energia – gás residencial e comercial mantiveram suas emissões no mesmo patamar, ao passo que todos os demais setores registraram aumento das emissões no ano de 2009 em relação a 2000. Destaca-se, inclusive, a proeminência dos setores industrial e de transportes na geração de GEEs no ano de 2009.

Ao analisar o conjunto dos setores, verifica-se uma concentração dos setores primários nos requisitos indiretos de CO<sub>2</sub>eq, o que se inverte no caso dos setores de serviços e da indústria, em que a maior emissão ocorre via requisitos diretos, ou seja, em decorrência do atendimento à demanda final das famílias, do governo e da exportações ao resto do mundo.

Ao considerar as emissões obtidas em MCTI (2013), os resultados revelam que o Brasil saiu de 1,04 t CO<sub>2</sub>/R\$1000 em 2000 para 0,22 t CO<sub>2</sub>/R\$1000 em 2009, o que demonstra uma redução na intensidade de carbono da economia de 78,8% de 2000 para 2009, conforme as tabelas 2 e 3.

Tabela 2: Vetor de emissão, produto total e coeficiente de emissão em 2000

Setores Produtivos	Vetor de Emissões	Valor da Produção	Coefficiente de Emissão
	(Mt CO <sub>2eq</sub> ) N	(R\$ milhão) x	(t CO <sub>2eq</sub> / R\$ 1,000) Q
Agropecuária	825.0	91,394	9.03
Floresta	858.3	4,367	196.55
Indústria	145.8	706,287	0.21
Serviço	4.4	961,014	0.005
Energia - Petróleo e Gás	19.9	20,958	0.95
Energia - Refino e coque	11.5	51,716	0.22
Energia - Álcool	3.7	8,841	0.42
Energia - Eletricidade	28.6	49,528	0.58
Energia - Gás Resid e Com.	18.7	4,939	3.78
Abastec. Água e Resíduos	38.6	12,282	3.14
Transporte	121.1	92,245	1.31
<b>TOTAL</b>	<b>2,075.5</b>	<b>2,003,571</b>	<b>1.04</b>

Fonte: elaboração dos autores a partir de MCTI (2013) e Guilhoto e Sesso Filho (2005, 2010).

Nota: N representa o total de emissões de CO<sub>2eq</sub>; x o valor da produção dos setores produtivos; e Q o coeficiente de emissão de CO<sub>2eq</sub> por R\$ 1.000,00 produzidos de bens e serviços.

Tabela 3: Vetor de emissão, produto total e coeficiente de emissão em 2009

Setores Produtivos	Vetor de Emissões	Valor da Produção	Coefficiente de Emissão
	(Mt CO <sub>2eq</sub> ) N	(R\$ milhão) x	(t CO <sub>2eq</sub> / R\$ 1,000) Q
Agropecuária	595.1	262,071.8	2.27
Floresta	168.5	14,375.2	11.72
Indústria	170.0	1,855,542.0	0.09
Serviço	3.9	2,653,019.0	0.00
Energia - Petróleo e Gás	26.9	81,614.0	0.33
Energia - Refino e coque	15.3	150,105.0	0.10
Energia - Álcool	6.3	22,444.0	0.28
Energia - Eletricidade	30.8	126,636.4	0.24
Energia - Gás Resid e Com.	18.4	12,629.5	1.46
Abastec. Água e Resíduos	45.7	31,403.1	1.46
Transporte	140.9	270,901.0	0.52
<b>TOTAL</b>	<b>1,221.8</b>	<b>5,480,741</b>	<b>0.22</b>

Fonte: elaboração dos autores a partir de MCTI (2013) e Guilhoto e Sesso Filho (2005, 2010).

Nota: N representa o total de emissões de CO<sub>2eq</sub>; x o valor da produção dos setores produtivos; e Q o coeficiente de emissão de CO<sub>2eq</sub> por R\$ 1.000,00 produzidos de bens e serviços.

Essa redução vista em MCTI (2013), de 1,04 t CO<sub>2</sub>/R\$1000 em 2000 para 0,22 t CO<sub>2</sub>/R\$1000 em 2009, representa um aumento da eficiência econômica brasileira em termos de redução das emissões de CO<sub>2</sub>. Tal redução está associada,

fundamentalmente, à mudança no uso do solo por causa da redução do desmatamento, em especial do desmatamento na Amazônia. Isto pode ser visto na diminuição das emissões nos setores agropecuário e florestal.<sup>22</sup>

Continuando a análise, houve, como afirmado, redução das emissões brasileiras de 2000 para 2009. Novamente, os grandes contribuintes para redução das emissões foram os setores de agropecuária e floresta. Deve-se destacar ainda que, em ambos os setores, enquanto o vetor de emissões se reduzia, o valor da produção se expandia. Conclui-se daí que, nesses setores, houve efetivamente um avanço da eficiência econômica em termos ambientais.

No entanto nem todos os fatores são positivos. Quantitativamente, em termos globais, a redução foi grande, mas setores específicos mostraram sinais preocupantes. Aumentaram-se as emissões dos setores industrial, de transportes e de abastecimento de água e resíduos. Além disso, praticamente todos subsetores do grande setor denominado *energia* (petróleo e gás, refino e coque, álcool e eletricidade) tiveram aumentos em suas emissões, o que corrobora os resultados obtidos em La Rovere, Dubeux e Pereira Jr. (2013). No que tange especificamente ao setor industrial, percebe-se que esse segmento produtivo ultrapassou o florestal, tornando-se o segundo mais poluente do Brasil.

Avalia-se, dessa forma, que os ganhos quantitativos foram muito importantes, porém há resultados qualitativos que demonstram alguma preocupação. Determinados segmentos específicos da matriz produtiva brasileira estão apresentando crescimento no potencial poluidor, o que requer políticas públicas específicas para seu enfrentamento. Ademais, como as maiores reduções das emissões de carbono deveram-se à redução do desmatamento, não se pode concluir que a evolução ambiental do país esteja associada a avanços tecnológicos ou a mudanças nos processos produtivos, o que seria desejável.

### 3.2 SETORES VERTICALMENTE INTEGRADOS

Na tabela a seguir, é sintetizada a evolução da quantidade de emissões de GEEs em megatoneladas de CO<sub>2</sub>eq.

---

<sup>22</sup> Outros setores também podem ter contribuído para a redução do uso do solo. Porém os dados do IPCC e os do MCTI não permitem melhor desagregação.

*Mudanças estruturais na economia brasileira e seus impactos sobre as emissões de gases de efeito estufa*

**Tabela 4: Vetor de emissão por setores e subsistemas em 2000 e 2009**

Setores / Subsistemas	Período ==>				2000				2009				2000 a 2009	
	Requisitos totais	Requisitos totais	Efeito total	Efeito total / Requisitos totais	Requisitos totais	Efeito total	Efeito total / Requisitos totais	Requisitos totais	Efeito total	Requisitos totais	Efeito total	Efeito total / Requisitos totais	Requisitos totais	Efeito total
	(Mt CO <sub>2</sub> eq)	(AV%)	(Mt CO <sub>2</sub> eq)	(AV%)	(Mt CO <sub>2</sub> eq)	(AV%)	(AV%)	(Mt CO <sub>2</sub> eq)	(AV%)	(Mt CO <sub>2</sub> eq)	(AV%)	(AV%)	D%	D%
Agropecuária	825	39.7%	593	31.5%	0.72	595	48.7%	426	34.9%	0.72	-27.9%	0.72	-28.2%	
Florestas	858	41.4%	615	32.7%	0.72	168	13.8%	149	12.2%	0.89	-80.4%	0.89	-75.7%	
Energia - Petróleo e gás indu	20	1.0%	92	4.9%	4.62	27	2.2%	80	6.5%	2.97	35.0%	2.97	-13.4%	
Energia - Refino e coque	12	0.6%	21	1.1%	1.83	15	1.3%	23	1.9%	1.49	32.9%	1.49	8.5%	
Energia - Álcool	4	0.2%	21	1.1%	5.61	6	0.5%	23	1.9%	3.65	70.2%	3.65	10.7%	
Energia - Gás resid. e comer.	19	0.9%	45	2.4%	2.40	18	1.5%	36	2.9%	1.95	-1.6%	1.95	-19.9%	
Energia - Eletricidade	29	1.4%	268	14.3%	9.39	31	2.5%	224	18.4%	7.28	7.8%	7.28	-16.4%	
Água e Resíduos	39	1.9%	44	2.4%	1.15	46	3.7%	50	4.1%	1.09	18.5%	1.09	12.1%	
Transportes	121	5.8%	85	4.5%	0.70	141	11.5%	101	8.3%	0.72	16.3%	0.72	18.9%	
Indústrias	146	7.0%	83	4.4%	0.57	170	13.9%	94	7.7%	0.55	16.6%	0.55	12.2%	
Serviços	4	0.2%	16	0.8%	3.57	4	0.3%	16	1.3%	4.11	-10.3%	4.11	3.3%	
	2,076		1,883			1,222		1,222			-41.1%		-35.1%	

Fonte: elaboração dos autores a partir de MCTI (2013) e Guilhoto e Sesso Filho (2005, 2010).

O primeiro ponto digno de nota é que as emissões de GEEs, medidas por setores e por subsistemas (setores verticalmente integrados), não é igual. Isso ocorre porque um subsistema considera todos os insumos necessários de todos os setores para produzir o seu produto final (e as emissões de GEEs dela decorrentes) e desconsidera o que é produzido (e gerado de emissões de GEEs) por aquele determinado setor e por todos os demais, para os demais setores da economia.

Em 2009, os setores que mais responderam pelas emissões de GEEs foram agropecuária (48,7%), indústrias (13,9%), florestas (13,7%) e transportes (11,5%). Já os subsistemas que mais emitiram CO<sub>2</sub>eq são agropecuária (34,8%), energia – eletricidade (18,3%) e florestas (12,2%).

Verifica-se de pronto que há subsistemas que geram muito mais emissões de GEEs que seus respectivos setores, como energia – eletricidade (7,28 vezes a geração de GEEs do respectivo setor em 2009), serviços (4,11 vezes), energia – álcool (3,65 vezes), energia – petróleo e gás industrial (2,96 vezes) e energia – gás residencial e comercial (1,95 vezes).

A emissão de GEEs, para a economia como um todo, diminuiu 41,1%, observando os anos-limite de 2000 e 2009. O grande destaque, considerando tanto os setores quanto os subsistemas, foi a redução de emissões de CO<sub>2</sub>eq de florestas (redução de 80,3% e 75,6%, respectivamente). Em termos absolutos, foi importante ainda a redução de emissões promovida pelo setor/subsistema agropecuária.

O fato desse percentual de variação estar bem próximo (assim como na maioria dos setores) indica que não houve mudança tecnológica significativa no tocante à emissão de GEEs. As exceções ficam com energia – petróleo e gás industrial (geração de emissões de CO<sub>2</sub>eq aumentou 34,9% para o setor, mas diminuiu 13,3% para o subsistema de 2000 para 2009) e energia – álcool (aumento de 70,1% e 10,6%, respectivamente). Com menor destaque nesse quesito, aparece ainda energia – eletricidade (aumento de 7,7% e redução de 16,4%, respectivamente).

Ao utilizar a recomposição proposta por Costa Junior e Teixeira (2010), será analisado como o setor de serviços contribuiu para a evolução dos subsistemas produtivos de 2000 e 2009.



Tabela 5: Vetor de emissão por subsistemas em 2000 decomposto pelos efeitos do setor serviços

Subsistemas Produtivos e Residencial	Efeito total (Mt CO <sub>2</sub> -eq)	Efeito interno (Mt CO <sub>2</sub> -eq)	Efeito induzido (Mt CO <sub>2</sub> -eq)	Efeito externo (Mt CO <sub>2</sub> -eq)	Efeito interno (%)	Efeito induzido (%)	Efeito externo (%)	Efeito total (AV%)	Efeito interno (AV%)	Efeito induzido (AV%)	Efeito externo (AV%)
Agropecuária	593.12	592.56	0.05	0.51	99.9%	0.0%	0.1%	31.5%	31.8%	0.4%	8.4%
Florestas	614.96	614.40	0.05	0.51	99.9%	0.0%	0.1%	32.7%	33.0%	0.4%	8.4%
Energia - Petróleo e gás indus.	92.12	91.27	0.08	0.77	99.1%	0.1%	0.8%	4.9%	4.9%	0.5%	12.8%
Energia - Refino e coque	21.13	20.71	0.04	0.38	98.0%	0.2%	1.8%	1.1%	1.1%	0.3%	6.3%
Energia - Álcool	20.68	19.14	0.15	1.39	92.6%	0.7%	6.7%	1.1%	1.0%	1.0%	23.1%
Energia - Gás resid. e comer.	44.84	43.80	0.10	0.95	97.7%	0.2%	2.1%	2.4%	2.4%	0.7%	15.7%
Energia - Eletricidade	268.46	267.76	0.07	0.63	99.7%	0.0%	0.2%	14.3%	14.4%	0.5%	10.5%
Água e Resíduos	44.43	44.12	0.03	0.29	99.3%	0.1%	0.6%	2.4%	2.4%	0.2%	4.8%
Transportes	84.80	84.49	0.03	0.29	99.6%	0.0%	0.3%	4.5%	4.5%	0.2%	4.8%
Indústrias	83.31	82.99	0.03	0.29	99.6%	0.0%	0.3%	4.4%	4.5%	0.2%	4.8%
Serviços	15.58	1.46	14.10	0.02	9.4%	90.5%	0.1%	0.8%	0.1%	95.7%	0.4%
	1,883.44	1,862.70	14.73	6.01	98.9%	0.8%	0.3%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

Fonte: elaboração dos autores a partir de MCTI (2013) e Guilhoto e Sessa Filho (2005, 2010).

Tabela 6: Vetor de emissão por subsistemas em 2009 decomposto pelos efeitos do setor serviços

Subsistemas Produtivos e Residencial	Efeito total (Mt CO <sub>2</sub> -eq)	Efeito interno (Mt CO <sub>2</sub> -eq)	Efeito induzido (Mt CO <sub>2</sub> -eq)	Efeito externo (Mt CO <sub>2</sub> -eq)	Efeito interno (%)	Efeito induzido (%)	Efeito externo (%)	Efeito total (AV%)	Efeito interno (AV%)	Efeito induzido (AV%)	Efeito externo (AV%)
Agropecuária	426.00	425.41	0.05	0.54	99.9%	0.0%	0.1%	34.9%	35.5%	0.3%	7.1%
Florestas	149.49	148.89	0.05	0.54	99.6%	0.0%	0.4%	12.2%	12.4%	0.3%	7.1%
Energia - Petróleo e gás indus.	79.79	78.80	0.09	0.91	98.8%	0.1%	1.1%	6.5%	6.6%	0.6%	11.9%
Energia - Refino e coque	22.92	22.47	0.04	0.42	98.0%	0.2%	1.8%	1.9%	1.9%	0.3%	5.4%
Energia - Alcool	22.89	20.90	0.17	1.82	91.3%	0.7%	8.0%	1.9%	1.7%	1.1%	23.8%
Energia - Gás resid. e comer.	35.93	34.75	0.10	1.08	96.7%	0.3%	3.0%	2.9%	2.9%	0.7%	14.2%
Energia - Eletricidade	224.36	223.65	0.06	0.65	99.7%	0.0%	0.3%	18.4%	18.7%	0.4%	8.5%
Água e Resíduos	49.83	49.22	0.05	0.56	98.8%	0.1%	1.1%	4.1%	4.1%	0.3%	7.3%
Transportes	100.84	100.23	0.05	0.56	99.4%	0.1%	0.6%	8.3%	8.4%	0.3%	7.3%
Indústrias	93.50	92.89	0.05	0.56	99.3%	0.1%	0.6%	7.7%	7.8%	0.3%	7.3%
Serviços	16.10	1.35	14.72	0.03	8.4%	91.5%	0.2%	1.3%	0.1%	95.4%	0.3%
	1,221.66	1,198.56	15.43	7.67	98.1%	1.3%	0.6%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

Fonte: elaboração dos autores a partir de MCTI (2013) e Guilhoto e Sesso Filho (2005, 2010).

O efeito interno evidencia o pouco impacto que o setor serviços tem na geração de CO<sub>2</sub>eq pelos subsistemas; mesmo no subsistema serviços, o efeito interno foi de 9,4% em 2000 e 8,4% em 2009.

Considerando-se o efeito induzido, nota-se, primeiramente, como as hipóteses de apropriação das emissões de GEEs para compatibilizar a estrutura setorial das contas nacionais à estrutura do IPCC geram valores absolutos idênticos. Em termos relativos, destaca-se o potencial dos outros setores no subsistema serviços, ou seja, a geração de CO<sub>2</sub>eq por esse subsistema é resultado dos insumos que utiliza os demais setores.

Já com relação ao efeito externo, repete-se a mesma situação de geração de valores absolutos idênticos devido às hipóteses de apropriação da emissão de GEEs. Em termos relativos, chama a atenção o efeito externo do subsistema energia – álcool (6,72%, em 2000, e 7,95%, em 2009), provavelmente decorrente do uso de biomassa.

Destacando ainda o setor de serviços, pode-se considerar que esse setor, por si só, não é poluente, o que pode ser confirmado com a leitura das tabelas 2 e 3. Porém o subsistema de serviços induz poluição em outros setores. A que pese essa indução nos demais segmentos, no conjunto das emissões de GEEs, ele é o menos poluente entre todos os setores, contribuindo com 3,9 Mt CO<sub>2</sub>eq em 2009. Como o setor de serviços ganha gradativamente espaço no valor adicionado e ele é, segundo o vetor de GEEs, o menos poluente, conclui-se que esse movimento tende, em termos gerais, a tornar a economia menos poluente.

Agora, repetir-se-á o mesmo processo de análise para verificar como os setores energéticos contribuíram para a evolução dos subsistemas produtivos de 2000 e 2009.

Tabela 7: Vetor de emissão por subsistemas em 2000 decomposto pelos efeitos dos setores energéticos

Subsistemas Produtivos e Residencial	Efeito total (Mt CO <sub>2</sub> -eq)	Efeito interno (Mt CO <sub>2</sub> -eq)		Efeito externo (Mt CO <sub>2</sub> -eq)		Efeito induzido (%)		Efeito externo (%)		Efeito total (AV%)		Efeito interno (AV%)		Efeito externo (AV%)	
		interno	induzido	externo	induzido	interno	externo	interno	externo	total	interno	externo	total	interno	externo
Energia - Petróleo e gás indus.	92.12	29.85	61.13	1.14	32.4%	66.4%	1.2%	1.2%	4.9%	2.1%	16.1%	2.1%	2.1%		
Energia - Refino e coque	21.13	12.36	8.44	0.33	58.5%	39.9%	1.5%	1.1%	1.1%	0.9%	2.2%	0.9%	0.6%		
Energia - Alcool	20.68	8.37	11.45	0.86	40.5%	55.4%	4.1%	1.1%	1.1%	0.6%	3.0%	0.6%	1.6%		
Energia - Gás resid. e comer.	44.84	21.12	22.96	0.77	47.1%	51.2%	1.7%	2.4%	2.4%	1.5%	6.1%	1.5%	1.4%		
Energia - Eletricidade	268.46	22.37	242.98	3.11	8.3%	90.5%	1.2%	14.3%	14.3%	1.5%	64.2%	1.5%	5.8%		
Agropecuária	593.12	573.68	6.97	12.47	96.7%	1.2%	2.1%	31.5%	31.5%	39.5%	1.8%	39.5%	23.4%		
Florestas	614.96	595.52	6.97	12.47	96.8%	1.1%	2.0%	32.7%	32.7%	41.0%	1.8%	41.0%	23.4%		
Água e Resíduos	44.43	35.76	3.77	4.90	80.5%	8.5%	11.0%	2.4%	2.4%	2.5%	1.0%	2.5%	9.2%		
Transportes	84.80	76.13	3.77	4.90	89.8%	4.4%	5.8%	4.5%	4.5%	5.2%	1.0%	5.2%	9.2%		
Indústrias	83.31	74.64	3.77	4.90	89.6%	4.5%	5.9%	4.4%	4.4%	5.1%	1.0%	5.1%	9.2%		
Serviços	15.58	1.67	6.40	7.52	10.7%	41.1%	48.2%	0.8%	0.8%	0.1%	1.7%	0.1%	14.1%		
	1,883.44	1,451.46	378.61	53.37	77.1%	20.1%	2.8%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%		

Fonte: elaboração dos autores a partir de MCTI (2013) e Guilhoto e Sesso Filho (2005 e 2010).

Tabela 8: Vetor de emissão por subsistemas em 2009 decomposto pelos efeitos dos setores energéticos

Subsistemas Produtivos e Residencial	Efeito total (Mt CO <sub>2</sub> -eq)	Efeito interno (Mt CO <sub>2</sub> -eq)	Efeito induzido (Mt CO <sub>2</sub> -eq)	Efeito externo (Mt CO <sub>2</sub> -eq)	Efeito interno (%)	Efeito induzido (%)	Efeito externo (%)	Efeito total (AV%)	Efeito interno (AV%)	Efeito induzido (AV%)	Efeito externo (AV%)
Energia - Petróleo e gás indus.	79.79	32.48	45.76	1.55	40.7%	57.4%	1.9%	6.5%	3.8%	14.7%	3.3%
Energia - Refino e coque	22.92	16.40	6.10	0.42	71.6%	26.6%	1.8%	1.9%	1.9%	2.0%	0.9%
Energia - Álcool	22.89	11.87	9.73	1.29	51.9%	42.5%	5.6%	1.9%	1.4%	3.1%	2.7%
Energia - Gás resid. e comer.	35.93	21.55	13.44	0.94	60.0%	37.4%	2.6%	2.9%	2.5%	4.3%	2.0%
Energia - Eletricidade	224.36	23.72	196.16	4.49	10.6%	87.4%	2.0%	18.4%	2.7%	63.0%	9.6%
Agropecuária	426.00	407.10	8.70	10.20	95.6%	2.0%	2.4%	34.9%	47.2%	2.8%	21.7%
Florestas	149.49	130.58	8.70	10.20	87.4%	5.8%	6.8%	12.2%	15.1%	2.8%	21.7%
Água e Resíduos	49.83	40.98	4.92	3.94	82.2%	9.9%	7.9%	4.1%	4.7%	1.6%	8.4%
Transportes	100.84	91.98	4.92	3.94	91.2%	4.9%	3.9%	8.3%	10.7%	1.6%	8.4%
Indústrias	93.50	84.64	4.92	3.94	90.5%	5.3%	4.2%	7.7%	9.8%	1.6%	8.4%
Serviços	16.10	1.98	8.05	6.07	12.3%	50.0%	37.7%	1.3%	0.2%	2.6%	12.9%
	1,221.66	863.29	311.41	46.96	70.7%	25.5%	3.8%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

Fonte: elaboração dos autores a partir de MCTI (2013) e Guilhoto e Sesse Filho (2005, 2010).

O efeito interno evidencia o grande impacto que os setores energéticos têm na geração de CO<sub>2</sub>eq pelos demais subsistemas (exceto no subsistema serviços). Nos subsistemas energéticos, o efeito interno é relevante, exceto ao subsistema energia – eletricidade, que variou de 8,3%, em 2000, para 10,6%, em 2009. A geração de GEEs deve-se principalmente aos setores não energéticos.

O subsistema serviços e os subsistemas energéticos, com exceção de energia – eletricidade, tem efeito induzido, variando entre 40% e 60%, refletindo a expressiva participação dos setores não energéticos na geração de CO<sub>2</sub>eq pelos subsistemas energéticos e dos setores energéticos na geração de CO<sub>2</sub>eq pelo subsistema serviços.

Já com relação ao efeito externo, novamente chama a atenção o subsistema serviços no qual esse efeito variou de 48,24%, em 2000, para 37,69%, em 2009.

Ainda em relação ao setor energia, tem-se que a matriz energética brasileira, ainda centrada em fontes hídricas, não é poluente, como pode ser visto no subsistema energia – eletricidade. Porém esse subsistema induz emissões de GEEs nos outros setores. Em outros termos, o maior componente desse subsistema é o efeito induzido nos demais subsistemas, apresentando o valor de 87,4% no ano de 2009.

Nos demais subsistemas energéticos, o efeito é razoavelmente equilibrado entre o efeito interno e o induzido, ou seja, há equilíbrio na geração de GEEs no próprio setor e na indução dos demais setores. Essa configuração – equilíbrio entre os efeitos interno e induzido – não se repete nos demais subsistemas, excetuando-se no de serviços. Nesses subsistemas (agropecuária, florestas, águas e resíduos, transportes e indústrias), o efeito interno é responsável, em 2009, por 82,2% a 95,6% do efeito total, o que equivale a dizer que a geração de GEEs ocorre basicamente no próprio subsistema.

## CONCLUSÕES

Este artigo buscou discorrer sobre as mudanças estruturais ocorridas na economia brasileira, comparando os anos de 2000 e de 2009, enfatizando seus impactos sobre os GEEs. O resultado mais geral obtido é que houve redução significativa das emissões de poluentes no período, sendo que o coeficiente de emissões (t CO<sub>2</sub>eq/R\$ 1.000) moveu-se de 1,04, em 2000, para 0,22, em 2009.<sup>23</sup>

A medição das mudanças estruturais na economia brasileira utilizou os dados das contas nacionais de Guilhoto e Sesso Filho (2005, 2010). Além disso, pelo lado

23 Uma crítica ao presente trabalho refere-se à escolha dos anos de comparação. Particularmente, o de 2009. Este foi um ano recessivo no Brasil e no mundo em decorrência dos efeitos da crise do *subprime* e do estouro da bolha imobiliária. Tal condição tenderia a enviar para baixo as emissões de GEEs: a redução dos GEEs não seria derivada do combate à poluição, mas em decorrência do desaquecimento da economia. Apesar de reconhecer esse problema, o ano de 2009 é o último para o qual a matriz de insumo-produto está disponível, o que é importante para caracterizar as mudanças estruturais mais recentes na economia brasileira.

ambiental, construiu-se um vetor de emissões. Nesses dados – contas nacionais e vetor de GEEs –, aplicou-se a noção pasinettiana de vetores verticalmente integrados (subsistemas) para avaliar os citados impactos das mudanças estruturais sobre as emissões de CO<sub>2</sub>. Antes, no entanto, de adentrar em discussões metodológicas e de dados, foi feita uma discussão geral sobre a questão ambiental no Brasil e no mundo.

Discutiu-se o relacionamento entre os GEEs e as mudanças climáticas, além de seus possíveis impactos sobre a economia e sobre a sociedade. A partir desse detalhamento, percebeu-se o quanto tais efeitos sobre o clima podem ser instabilizadores do planeta. Não menos importante dizer que a comunidade internacional também já está ciente desses possíveis danos e se pôs a trabalhar em acordos e convenções internacionais. Esse foi outro ponto de detalhamento no artigo: a descrição das atividades mundiais, sob o comando da ONU, para reduzir as emissões de GEEs e, dessa forma, seus efeitos sobre as mudanças climáticas. Da mesma forma, detalharam-se os esforços brasileiros, institucionais, legislativos e técnicos, no sentido de combater os GEEs.

Em seguida, passou-se à construção metodológica que visava mensurar os efeitos sobre as emissões de CO<sub>2</sub>eq decorrentes das mudanças estruturais ocorridas na economia brasileira, sendo a análise distribuída em 11 subsistemas, como focado na metodologia dos setores verticalmente integrados. Neste trabalho, apresentou-se o conceito de integração vertical, a decomposição dos subsistemas, a construção do vetor de GEEs e o relacionamento desse vetor com a matriz de insumo-produto.

De posse da estrutura metodológica, passou-se ao elemento central do artigo: a apresentação e a análise dos resultados. Primeiramente, enfocou-se o vetor de emissões de GEEs e a intensidade de carbono. Chegou-se a vários resultados. Percebeu-se, como posto no início dessa seção, que houve, de 2000 para 2009, grande redução das emissões, sendo essas capitaneadas pelos setores de agropecuária e de florestas. Tais reduções podem ser atribuídas à diminuição do desmatamento no país. Ademais, a maioria dos demais setores (indústria, petróleo e gás, refino e coque, álcool, eletricidade, abastecimento de água e resíduos e transportes) teve suas emissões aumentadas. Com isso, conclui-se que a redução da poluição no Brasil, a cargo da diminuição do desmatamento, não se deveu a avanços tecnológicos ou a mudanças no processo produtivo. Portanto, há ainda enorme janela de atuação do poder público cujo objetivo seria a diminuição das emissões de GEEs.

No que tange às mudanças estruturais e aos setores verticalmente integrados, foram enfocados os subsistemas de serviços e os energéticos. No subsistema de serviços, percebeu-se que, no geral, ele é pouco poluente. Como ele é um dos setores que mais avança no valor adicionado, em especial sobre o espaço anteriormente tomado pela indústria, tem-se que a economia tende a ser menos poluente no futuro. Ademais, percebe-se que o efeito interno do subsistema de serviços é baixo, sendo seus maiores efeitos os induzidos, superiores a 90%.

Também foi dado destaque aos subsistemas energéticos. Verificou-se que o subsistema eletricidade produz um efeito induzido superior a 80%, o que equivale a dizer que esse setor por si só não foi poluente, mas sua utilização por outros setores, como o industrial, por exemplo, foi. Nos demais subsistemas energéticos, há um equilíbrio entre os efeitos interno e induzido, ou seja, há um equilíbrio entre as emissões geradas no próprio subsistema e nas emissões induzidas nos demais subsistemas.



## REFERÊNCIAS

ALCÁNTARA, Vicent; PADILLA, Emilia. Input-Output Systems and Pollution: an Application to the Service Sector and CO<sub>2</sub> Emissions in Spain. *Ecological Economics*, 68 (3), p. 905-914, 2008.

BRASIL. *Lei nº 12.187*, de 29 de dezembro de 2009. Institui a Política Nacional sobre Mudança do Clima (PNMC) e dá outras providências. 2009. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/l12187.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12187.htm)>. Acesso em: 10 ago. 2014.

\_\_\_\_\_. *Decreto nº 7.390*, de 9 de dezembro de 2010. Regulamenta a Lei nº 12.187, de 2009. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7390.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7390.htm)>. Acesso em: 14 set. 2015.

COSTA JUNIOR, Leopoldo; TEIXEIRA Joaúdio Rodolpho. Mudança Estrutural e Crescimento Econômico no Brasil: uma Análise do Período de 1990-2003 Usando a Noção de Setor Verticalmente Integrado. *Nova Economia*, 20, p. 85-116, 2010.

DE JUAN, Oscar; FEBRERO, Eladio. Measuring Productivity from Vertically Integrated Sectors. *Economic Systems Research* 12, p. 65-82, 2000.

ELMSLIE, Bruce T. *Theory and Evidence of the Relationship Between International Trade and Technological Change: a Cambridge Contribution*. Salt Lake City, Utah, EUA: The University of Utah, 1988. (Ph. D. Dissertation).

FOCACCI, Antonio. Empirical Analysis of the Environmental and Energy Policies in Some Developing Countries Using Widely Employed Macroeconomic Indicators: the Cases of Brazil, China and India. *Energy Policy*, 33, p. 543-554, 2005.

GROTTERA, Carolina. *Impactos de Políticas de Redução de Emissões de Gases do Efeito Estufa sobre a Desigualdade de Renda no Brasil*. Dissertação (Mestrado em Planejamento Energético)–Coppe – Instituto Alberto Luiz Coimbra de Pós-Graduação e Pesquisa de Engenharia da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), Rio de Janeiro, 2013.

GUILHOTO, Joaquim José Martins; SESSO FILHO, Umberto Antonio. Estimção da matriz insumo-produto a partir de dados preliminares das contas nacionais. *Economia Aplicada*, 9, p. 277-299, 2005.

\_\_\_\_\_. Estimção da matriz insumo-produto utilizando dados preliminares das contas nacionais: aplicação e análise de indicadores econômicos para o Brasil em 2005. *Economia e Tecnologia*, 6, p. 53-62, 2010.

GUILHOTO, Joaquim José Martins; LOPES, Ricardo Luis; MOTTA, Ronaldo Seroa da. *Impactos ambientais e regionais de cenários de crescimento da economia brasileira – 2002-2012*. Texto para Discussão nº 892. Rio de Janeiro: Ipea, 2002.

HILGEMBERG, Emerson Martins; GUILHOTO Joaquim José Martins. Uso de combustíveis e emissões de CO<sub>2</sub> no Brasil: um modelo inter-regional de insumo-produto. *Nova Economia*, 16, p. 49-99, 2006.

IBGE. *Sistema de Contas Nacionais Brasil*. Séries Relatórios Metodológicos nº 24. Rio de Janeiro: IBGE, 2008.

IPCC. *Revised 1996 IPCC Guidelines for National Greenhouse Gas Inventories*. Intergovernmental Panel on Climate Change, Meteorological Office, Bracknell, United Kingdom, 1997.

\_\_\_\_\_. *Summary for Policymakers*. In: STOCKER, Thomas F. et al. (Ed.). *Climate Change 2013: The Physical Science Basis*. Contribution of Working Group I to the Fifth Assessment Report of the Intergovernmental Panel on Climate Change. New York: Cambridge University Press, 2013.

KOOTEN, G. CORNELIS Van. *Climate Change, Climate Science and Economics: Prospects for an Alternative Energy Future*. Springer Netherlands, 2013.

LA ROVERE, E.; DUBEUX C.; PEREIRA JR., A. O. Beyond 2020: from Deforestation to the Energy Challenge in Brazil. *Climate Policy*, 13, p. 70-86, 2013.

MILBERG, William S. *Innovation and International Trade: theory and application*. Ph. D. (Dissertation)– New Brunswick, New Jersey, EUA, The State University of New Jersey, 1987.

MILLER, Ronald E.; BLAIR, Peter D. *Input-Output Analysis: Foundations and Extensions*. Cambridge: Cambridge University Press, 2009.

MCTI. *Estimativas Anuais de Emissões de Gases de Efeito Estufa no Brasil*. Brasília [s.n.], 2013.

MIYAZAWA, Kenichi. Internal and External Matrix Multipliers in the Input-Output model. *Hitotsubashi Journal of Economics*, 7 (1), p. 38-55, 1966.

\_\_\_\_\_. An Analysis of the Interdependence Between Service and Goods-Producing Sectors. *Hitotsubashi Journal of Economics*, 12 (1), p. 10-21, 1971.

MORISHIMA, Michio. *Equilibrium, stability and growth: a multi-sectoral analysis*. London: Oxford University Press, 1964.

OCHOA, Eduardo M. An Input-Output Study of Labor Productivity in the U.S. Economy, 1947-1972. *Journal of Post Keynesian Economics* 9(1), p. 111-137, 1986.

PASINETTI, Luigi L. *The Notion of Vertical Integration Economic Analysis*. *Metroeconomica*, 25, p. 1-29, 1973.

PERMAN, Roger et al. *International Environmental Problems*. England: Pearson Education Limited, 2011.

SANCHEZ-CHOLIZ, Julio; DUARTE, Rosa. Analysing Pollution by Way of Vertically Integrated Coefficients, with an Application to the Water Sector in Aragon. *Cambridge Journal of Economics*, 27, p. 433-448, 2003.

SCAZZIERI, Roberto. Introduction. In: BARANZINI, Mario; SCAZZIERI, Roberto (Ed.). *The Economic Theory of Structure and Change*. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

SEROA DA MOTTA, Ronaldo. A Política Nacional sobre Mudança do Clima. In: \_\_\_\_\_. (Ed.). *Mudança do Clima no Brasil: aspectos econômicos, sociais e regulatórios*. Brasília: Ipea, 2011.

SRAFFA, Piero. *Produção de Mercadorias por meio de Mercadorias: Prelúdio a uma Crítica da Teoria Econômica*. 2. ed. Tradução de Elizabeth Machado de Oliveira. São Paulo: Abril Cultural, 1960 [1985].

STERN, Nicolas. *The Stern Review on the Economics of Climate Change* British Government, 2007.

STERNER, Thomas; CORIA, Jessica. *Policy Instruments for Environmental and Natural Resource Management*. Washington, DC: RFF Press, 2011.

TOURINHO, O. A. F.; SEROA DA MOTTA, Ronaldo; ALVES, Y. L. B. *Uma aplicação ambiental de um modelo de equilíbrio geral*. Texto para Discussão nº 976. Rio de Janeiro: Ipea, 2003.

UNFCCC. *Kyoto Protocol Reference Manual on Accounting of Emissions and Assigned Amount*. Bonn, Germany: United Nations Framework Convention on Climate Change (UNFCCC), 2008.

## ANEXOS

### ANEXO A – Setores padronizadas pelo IPCC para inventários nacionais de emissões de GEEs

SETORES	SUB-CATEGORIAS
<b>ENERGIA</b>	Combustão de Combustível Indústria da energia Indústria manufatureira e construção Transporte Outros setores Emissões fugitivas Combustível sólido Óleo e gás natural
<b>PROCESSOS INDUSTRIAIS</b>	Produtos minerais Indústria Química Metalurgia Outras produções Produção de HFCs e SF <sub>6</sub> Consumo de HFCs e SF <sub>6</sub>
<b>USO DE SOLVENTES</b>	-
<b>AGRICULTURA</b>	Fermentação entérica Manejo Cultivo de arroz Solos agrícolas Queimada de savanas Queima de campos e resíduos
<b>RESÍDUOS</b>	Disposição de resíduos Água residuária Incineração de resíduos
<b>MUDANÇA DE USO DO SOLO</b>	Desflorestamento Aflorestamento e reflorestamento Manejo florestal Manejo de plantações Manejo de pastagens Revegetação

Fonte: modificado de UNFCCC (2008), retirando-se apenas as subcategorias “outros” em cada setor.

*Mudanças estruturais na economia brasileira e seus impactos  
sobre as emissões de gases de efeito estufa*

**ANEXO B – Correspondência dos 56 setores da MIP de 2000 e 2009 em 11 setores**

<b>Código da Atividade</b>	<b>Descrição da Atividade</b>	<b>Correspondência com a MP</b>	
1	Agricultura, silvicultura, exploração florestal, e Pecuária e pesca	<b>Agropecuária</b>	
2			
3	Minério de ferro	<b>Indústria</b>	
4	Outros da indústria extrativa		
5	Alimentos e Bebidas		
6	Produtos do fumo		
7	Têxteis		
8	Artigos do vestuário e acessórios		
9	Artefatos de couro e calçados		
10	Produtos de madeira - exclusive móveis		
11	Celulose e produtos de papel		
12	Produtos químicos		
13	Fabricação de resina e elastômeros		
14	Produtos farmacêuticos		
15	Defensivos agrícolas		
16	Perfumaria, higiene e limpeza		
17	Tintas, vernizes, esmaltes e lacas		
18	Produtos e preparados químicos diversos		
19	Artigos de borracha e plástico		
20	Cimento		
21	Outros produtos de minerais não-metálicos		
22	Fabricação de aço e derivados		
23	Metalurgia de metais não-ferrosos		
24	Produtos de metal - exclusive máquinas e equipamentos		
25	Máquinas e equipamentos, inclusive manutenção e reparos		
26	Eletrodomésticos		
27	Máquinas para escritório e equipamentos de informática		
28	Máquinas, aparelhos e materiais elétricos		
29	Material eletrônico e equipamentos de comunicações		
30	Aparelhos/instrumentos médico-hospitalar, medida e óptico		
31	Automóveis, camionetas e utilitários		
32	Caminhões e ônibus		
33	Peças e acessórios para veículos automotores		
34	Outros equipamentos de transporte		
35	Móveis e produtos das indústrias diversas		
36	Construção		
37	Comércio		<b>Serviços</b>
38	Jornais, revistas, discos		
39	Serviços de informação		
40	Intermediação financeira e seguros		
41	Serviços imobiliários e aluguel		
42	Serviços de manutenção e reparação		
43	Serviços de alojamento e alimentação		
44	Serviços prestados às empresas		
45	Educação mercantil		
46	Saúde mercantil		
47	Serviços prestados às famílias e associativas		
48	Serviços domésticos		
49	Educação pública		
50	Saúde pública		
51	Administração pública e seguridade social		
52	Petróleo e gás natural	<b>Energia - Petróleo e gás</b>	
53	Refino de petróleo e coque	<b>Energia - Refino e coque</b>	
54	Álcool	<b>Energia - Álcool</b>	
55	Eletricidade e gás, água, esgoto e limpeza urbana	<b>Energia - Eletricidade</b>	
		<b>Energia - Gás Residencial</b>	
56	Transporte, armazenagem e correio	<b>Resíduos</b>	
		<b>Transporte</b>	

Fonte: elaboração dos autores a partir de IBGE (2008).

ANEXO C – Matriz de insumo-produto de 2000 agregada

	Agropec.	Floresta	Indústria	Serviço	Petróleo e Gás	Energia - Refino e coque	Energia - Alcool	Energia - Eletricidade	Energia - Gás Resid e Com.	Energia - Água e Resíduos	Transporte	Consumo intermediário total	Exportação	Consumo da adm. pública	Consumo das famílias IS/LSF	Consumo das famílias FBKF	Varição de estoque	Demanda final	Demanda total
<b>Agropecuária</b>	7.389	224	45.250	1.954	6	4	3.384	1	0	0	2	58.214	6.537	0	20.259	4.986	1.399	33.181	91.394
<b>Floresta</b>	224	140	2.162	93	0	0	162	0	0	0	0	2.781	312	0	968	238	67	1.586	4.367
<b>Indústria</b>	15.423	737	214.590	68.045	2.524	1.033	752	1.949	194	483	5.213	310.995	73.541	0	168.963	143.490	9.308	395.262	706.287
<b>Serviço</b>	4.700	225	84.218	180.317	3.688	2.334	559	4.859	485	1.205	16.583	298.171	22.863	225.726	15.824	380.752	14.383	2.295	661.843
<b>Energia - Petróleo e Gás</b>	5	0	175	56	188	18.849	0	441	44	109	3	19.881	302	0	440	5	331	1.077	20.958
<b>Energia - Refino e coque</b>	1.376	66	11.590	4.287	188	8.445	88	680	68	169	8.074	35.006	2.390	0	13.969	0	351	16.710	51.716
<b>Energia - Alcool</b>	54	3	1.499	1.258	0	2.727	33	14	1	3	0	5.593	312	0	3.055	3	-122	3.248	8.841
<b>Energia - Eletricidade</b>	488	22	9.916	8.820	413	281	57	8.344	832	2.069	273	32.495	8	0	17.009	16	0	17.033	48.528
<b>Energia - Gás Resid e Com.</b>	47	2	989	979	41	28	6	832	83	206	27	3.241	1	0	0	1.899	2	0	4.939
<b>Abastec. Água e Resíduos</b>	116	6	2.459	2.435	102	70	14	2.069	206	513	68	8.058	2	0	4.218	4	0	4.224	12.282
<b>Transporte</b>	1.927	92	21.737	16.579	1.785	793	205	454	45	112	6.294	50.023	3.549	0	38.484	1.917	272	42.222	92.245
<b>Produto Nacional</b>	31.720	1.516	394.583	285.804	8.944	34.613	5.257	19.644	1.959	4.871	38.537	625.458	109.817	225.726	15.824	647.812	165.033	13.901	1.178.113
<b>Importado</b>	2.815	134	49.900	16.665	920	8.297	122	1.368	136	339	3.585	84.282	0	9	36	33.487	18.820	1.858	54.210
<b>Imp import</b>	191	9	3.513	621	61	158	10	69	7	17	176	4.833	0	0	1.598	1.856	143	3.597	8.430
<b>PIB Nac + Importado</b>	20	1	3.358	1.811	52	10	11	53	5	13	68	5.402	1.505	0	8.142	2.224	290	12.163	17.565
<b>Outros ILL Nac + Importado</b>	749	36	10.705	10.665	321	3.745	158	677	68	168	727	28.018	2.837	350	187	13.940	4.924	154	22.393
<b>CONSUMO INTERMEDIÁRIO</b>	38.763	1.757	475.610	329.669	10.683	47.025	5.615	23.742	2.388	5.887	42.504	981.923	117.691	226.085	16.048	742.893	188.151	17.106	1.317.974
<b>Remunerações</b>	22.280	1.064	103.276	313.542	2.181	1.352	616	7.928	791	1.966	22.439	477.334	0	0	0	0	0	0	477.334
<b>Salários</b>	18.525	885	80.769	250.994	1.506	859	456	5.800	578	1.438	18.057	379.868	0	0	0	0	0	0	379.868
<b>Contribuições sociais efetivas</b>	3.755	179	22.507	40.814	675	393	160	2.127	212	528	4.382	75.732	0	0	0	0	0	0	75.732
<b>Previdência oficial /FGTS</b>	3.755	179	21.120	38.986	491	289	148	1.307	130	324	4.359	71.088	0	0	0	0	0	0	71.088
<b>Previdência privada</b>	0	0	1.387	1.828	184	104	12	821	82	204	23	4.644	0	0	0	0	0	0	4.644
<b>Contribuições sociais imputadas</b>	0	0	0	21.724	0	0	0	0	0	0	0	21.724	0	0	0	0	0	0	21.724
<b>EOB e Rendimento Misto Bruto</b>	32.681	1.561	123.440	313.176	7.949	2.867	2.573	17.468	1.745	4.339	27.349	535.178	0	0	0	0	0	0	535.178
<b>Rendimento misto bruto</b>	23.529	1.124	24.004	72.923	0	0	0	0	0	0	12.418	133.998	0	0	0	0	0	0	133.998
<b>Excedente operacional bruto (EOB)</b>	9.152	437	99.436	240.253	7.949	2.867	2.573	17.468	1.745	4.339	14.931	401.180	0	0	0	0	0	0	401.180
<b>VALOR ADICIONADO CUSTO FATORES</b>	54.960	2.628	228.716	626.718	10.130	4.119	3.188	25.425	2.536	6.305	49.788	1.012.512	0	0	0	0	0	0	1.012.512
<b>Outros impostos sobre a produção</b>	961	27	4.346	5.611	145	272	37	393	39	98	711	12.240	0	0	0	0	0	0	12.240
<b>Outros subsídios à produção</b>	-890	-43	-395	-994	0	0	-33	-3	-8	-758	-3.104	0	0	0	0	0	0	0	-3.104
<b>Valor adicionado bruto (VAB)</b>	54.631	2.810	229.677	631.345	10.275	4.381	3.228	25.786	2.572	6.394	49.741	1.021.648	0	0	0	0	0	0	1.021.648
<b>VALOR DA PRODUÇÃO</b>	91.394	4.807	708.287	991.014	20.958	51.716	8.841	49.528	4.939	12.282	92.245	2.003.571	0	0	0	0	0	0	2.003.571
<b>Pessoal Ocupado</b>	16.807.881	803.059	14.996.398	42.730.294	23.507	16.003	53.590	253.909	25.323	62.964	3.229.429	78.972.347	0	0	0	0	0	0	78.972.347

Fonte: elaboração dos autores a partir de Guilhoto e Sesse Filho (2005 e 2010).

Mudanças estruturais na economia brasileira e seus impactos sobre as emissões de gases de efeito estufa

ANEXO D – Matriz de insumo-produto de 2009 agregada

	Agropec.	Floresta	Indústria	Serviço	Energia - Petróleo e Gás	Energia - Refino e coque	Energia - Alcool	Energia - Energia elétrica	Energia - Energia e e	Energia - Energia e e	Abastec. Água e Resíduos	Transporte	Consumo intermediário total	Exportação	Consumo da adm. pública	Consumo das famílias	Consumo ISFLS	FBNF	Variação de estoque	Demanda final	Demanda total
Agropecuária	20.387	711	129.392	4.401	17	12	10.134	4	0	1	4	165.063	29.932	0	0	54.657	13.110	-690	97.009	262.072	
Floresta	711	446	7.097	241	1	1	556	0	0	0	0	9.054	1.642	0	0	2.998	719	-38	5.321	14.375	
Indústria	48.411	2.655	548.475	171.597	10.015	3.631	1.484	4.999	499	1.240	15.902	809.909	166.405	2.840	0	454.056	408.736	-5.405	1.046.633	1.855.542	
Serviço	14.049	771	241.635	494.347	20.845	5.319	1.113	11.850	1.182	2.938	40.508	834.447	75.267	881.362	38.318	964.902	59.910	-1.107	1.818.572	2.663.019	
Energia - Petróleo e Gás	22	1	143	101	2.612	53.634	0	3.758	375	92	3	61.781	17.729	0	0	975	16	1.113	19.833	81.614	
Energia - Refino e coque	7.293	400	29.474	13.783	682	20.362	236	2.583	258	640	33.000	108.692	8.600	0	0	33.318	173	-678	41.413	150.105	
Energia - Alcool	121	7	2.504	3.452	3	4.856	9	60	6	15	350	11.363	1.979	0	0	10.352	100	-1.371	11.061	22.444	
Energia - Eletricidade	888	49	25.308	28.693	1.307	955	162	16.669	1.862	4.630	2.159	84.320	1.179	0	0	41.066	24	27	42.316	126.636	
Abastec. Água e Resíduos	89	5	2.524	2.862	130	59	16	1.862	186	462	215	8.409	118	0	0	4.098	2	3	4.220	12.630	
Transporte	4.938	271	65.403	47.514	8.454	2.265	444	2.537	253	629	23.845	158.570	11.741	37	0	95.581	7.155	-183	114.331	31.403	
Produto Nacional	97.128	5.328	1.058.230	774.196	44.771	91.101	14.193	50.951	5.081	12.635	116.523	2.269.538	334.884	884.258	38.318	1.672.211	469.854	-8.332	3.211.203	5.480.741	
Imp import	8.672	476	117.501	46.039	4.827	19.428	215	3.852	384	955	8.371	210.720	0	897	145	92.879	55.292	914	150.127	360.847	
ICM Nac + importado	4.121	228	37.913	40.366	1.238	872	138	5.106	509	1.266	4.528	96.272	9.498	739	0	102.658	17.344	91	130.630	238.902	
Outros IIL Nac + importado	155	9	4.414	2.994	123	35	13	97	10	24	107	7.981	2.060	5	0	12.503	5.105	66	19.738	27.719	
Consumo Intermediário	113.016	6.199	1.260.613	899.893	52.077	118.891	15.012	63.389	6.222	15.471	136.869	2.689.362	355.653	887.001	39.229	1.940.522	585.317	-1.717	3.600.251	6.236.613	
Remunerações	48.834	2.724	307.635	945.882	12.412	4.464	2.560	15.913	1.587	3.946	66.032	1.412.999	0	0	0	0	0	0	0	1.412.999	
Salários	42.318	2.321	238.694	747.297	8.619	3.008	2.048	12.761	1.273	3.164	52.592	1.114.095	0	0	0	0	0	0	0	1.114.095	
Contribuições sociais efetivas	7.517	412	68.941	151.688	3.793	1.456	512	3.152	314	782	13.440	292.007	0	0	0	0	0	0	0	292.007	
Previdência oficial / FGTS	7.517	412	68.269	148.276	3.226	1.219	495	2.869	286	711	13.410	244.690	0	0	0	0	0	0	0	244.690	
Previdência privada	0	0	2.672	3.412	587	237	17	283	28	70	30	7.317	0	0	0	0	0	0	0	7.317	
Contribuições sociais imputadas	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	46.897	0	0	0	0	0	0	0	46.897	
EOB e Rendimento Misto Bruto	97.490	5.348	270.460	786.220	16.457	25.986	4.709	47.360	4.723	11.744	66.770	1.339.268	0	0	0	0	0	0	0	1.339.268	
Rendimento misto bruto	65.510	3.593	45.471	124.296	0	0	0	0	0	0	21.554	260.424	0	0	0	0	0	0	0	260.424	
Excedente operacional bruto (EOB)	31.981	1.754	224.989	661.924	16.457	25.986	4.709	47.360	4.723	11.744	44.216	1.075.844	0	0	0	0	0	0	0	1.075.844	
VALOR ADICIONADO CUSTO FATORES	147.325	8.081	578.095	1.732.102	28.889	30.450	7.269	65.273	6.310	15.690	131.802	2.749.267	0	0	0	0	0	0	0	0	2.749.267
Outros impostos sobre a produção	1.747	96	18.116	21.585	688	764	163	1.263	125	311	2.810	47.618	0	0	0	0	0	0	0	0	47.618
Outros subsídios à produção	-16	-1	-1.293	-451	0	0	0	-279	-28	-69	-390	-9.506	0	0	0	0	0	0	0	0	-9.506
Valor adicionado bruto (PIB)	149.058	8.176	594.929	1.753.216	29.537	31.214	7.432	64.248	6.407	15.932	134.232	2.794.379	0	0	0	0	0	0	0	0	2.794.379
VALOR DA PRODUÇÃO	262.072	14.375	1.855.542	2.653.019	81.614	150.105	22.444	126.636	12.630	31.403	270.901	5.480.741	0	0	0	0	0	0	0	0	5.480.741
Pessoal Ocupado	15.905.378	872.447	19.238.904	56.058.756	63.803	24.214	110.415	306.059	30.523	75.886	3.960.744	96.647.139	0	0	0	0	0	0	0	0	96.647.139

Fonte: elaboração dos autores a partir de Guilhoto e Sesse Filho (2005 e 2010).





# Recompensas positivas como mecanismo de incentivo ao *compliance* tributário

**Antonio Lopo Martinez**

Doutor em Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP), Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB), colaborador do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) do Distrito Federal (DF).

---

## Resumo

*Este artigo propõe uma reflexão sobre a importância do uso de recompensas positivas como um incentivo à conformidade tributária. No lugar de aumentar os custos relativos de não pagar os tributos, a recompensa estimula o benefício do pagamento de tributos. A aplicação de penalidades não é o único recurso para fazer que os contribuintes cumpram suas obrigações tributárias. Os resultados esperados dessas novas estratégias são claros e simples, com consequências na administração tributária e na estruturação do sistema tributário. Os contribuintes que recebem uma recompensa positiva tendem a repudiar mais a evasão fiscal. Abordagens múltiplas são necessárias para assegurar maior conformidade tributária. Nenhuma abordagem isolada poderá, de modo integral e econômico, enfrentar a questão da não observância. Recomenda-se, portanto, o aprofundamento e a viabilização normativa de mecanismos alternativos que propiciem recompensas, incentivos positivos ao contribuinte, aumentando a observância tributária e a justiça fiscal.*

## Palavras-chave

*Evasão fiscal. Conformidade tributária. Recompensas.*

## Abstract

*This paper proposes a reflection on the importance of using positive rewards as an incentive to tax compliance. Instead of increasing the costs of not paying taxes, the reward stimulates the benefit of tax payment. The application of penalties are not the only resources to make taxpayers comply with their tax obligations. The expected results of these new strategies are clear and simple, with consequences in tax administration and structuring the tax system. Taxpayers who receive a positive reward tend to put away more tax evasion. Multiple approaches are needed to ensure greater tax compliance. No single approach can fully and cost-effectively addresses*

*the issue of non-compliance. It is recommended, therefore deepening and regulatory viability of alternative mechanisms that provide rewards, positive incentives to the taxpayer, increasing tax compliance and tax justice.*

## Keywords

*Tax evasion. Tax compliance. Rewards.*

## INTRODUÇÃO

Por que as pessoas pagam tributos? Essa questão tem atraído a atenção de estudiosos e das autoridades fiscais por muitos anos. Allingham e Sandmo (1972) apresentaram um modelo formal em que consideram que a evasão tributária é negativamente correlacionada com a probabilidade de detecção e o grau de punição (SIQUEIRA; RAMOS, 2005 e 2006). Entretanto esse trabalho pioneiro tem sido criticado por muitos autores (GRAETZ; WILD, 1985; ALM; JACKSON; MCNEE, 1992; FELD; FREY, 2002). Um ponto instigante da dúvida é a constatação de que, em alguns países, o nível de dissuasão é muito baixo para explicar o alto grau de *compliance* (observância) às normas tributárias.

Elffers (1991) demonstrou que há um longo caminho antes de uma pessoa tornar-se um sonegador. Este autor define três passos sucessivos para a evasão fiscal: 1) contribuintes devem ter o desejo de não observar as normas; 2) nem todos com a inclinação para sonegar são capazes de transformar a intenção em ação; e 3) indivíduos inclinados para sonegar tributos observam a oportunidade de fazer isso. Em uma perspectiva econômica, os indivíduos avaliam o valor esperado da evasão.

Pyle (1990) critica a hipótese de que os indivíduos são maximizadores de utilidades amorais. Observações casuais indicam que, na verdade, inobstante as probabilidades estarem a favor dos sonegadores, a grande maioria dos contribuintes comportam-se de modo honesto. Frey (1999) indica que existem contribuintes que não procuram maneiras para evadir tributos. Long e Swingen (1991) argumentam que alguns indivíduos estão simplesmente predispostos a não sonegar tributos.

De modo geral, Elffers (2000) sugere reduzir a significância dos instrumentos coercitivos para resolver o dilema social do pagamento de tributos. Em suma, os instrumentos de dissuasão mediante aplicação de penalidades não são os únicos recursos para fazer que os indivíduos cumpram suas obrigações tributárias.

Este artigo focaliza a importância das recompensas, que podem influenciar o indivíduo no seu comportamento, como um incentivo ao *compliance*. No lugar de aumentar os custos relativos de não pagar os tributos, o instrumento da recompensa estimula o benefício do pagamento de tributos.

É uma nova abordagem, investigando o impacto das recompensas na observância às normas tributárias. Existem raras evidências sobre recompensas para estimular a observância às normas tributárias.

Os contribuintes que recebem uma recompensa positiva, por parte do fisco, tendem a repudiar muito mais a evasão fiscal. Uma recompensa pode assegurar maior *compliance* tributário, sem necessariamente colocar fisco e contribuinte em pé de guerra.

É importante destacar que a missão institucional da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) é exercer a administração tributária, com justiça fiscal e respeito ao cidadão, em benefício da sociedade. Nesse contexto, um sistema tributário que recompense o bom contribuinte seria mais justo e equânime para todos, privilegiando o bem-estar da sociedade.

## 1 DESAFIOS PARA GARANTIR A OBSERVÂNCIA TRIBUTÁRIA

Desde os primórdios da tributação, sempre houve um embate econômico entre o Estado e o contribuinte. A administração tributária, necessitando, cada vez mais, de recursos para atingir as finalidades sociais, não vacila em punir, muitas vezes, rigorosamente, o contribuinte que não cumpre com suas obrigações fiscais. Assim, lança mão do clássico instrumento da sanção, como forma de educar o mau pagador.

Complementarmente, pode-se utilizar as recompensas. Entretanto os estudos com esse enfoque são muito raros. De fato, com a revisão de literatura, descobriu-se que, basicamente, há apenas dois autores que se debruçam sobre o assunto – Benno Tögler e Bruno Frey. Os estudos na área partem de pesquisas na área qualitativa, isto é, de uma revisão da literatura acerca do assunto fraude fiscal e suas implicações

éticas no que tange ao *compliance* tributário, além de outros que possuem correlação com o fenômeno a ser estudado, como o estudo *What do we know about tax fraud? An overview of recent developments* de Torgler (2008).

No Brasil, por seu turno, não há qualquer referência sobre o tema, de maneira que este estudo é pioneiro no assunto. Portanto, a presente pesquisa tem como objetivo refletir sobre a percepção dos contribuintes acerca das recompensas e do seu efetivo papel para coibir a evasão fiscal.

Na tentativa de achar respostas a esses questionamentos, lançar-se-á mão da chamada *Motivation Crowding Theory* de Frey e Jegen (2001). O efeito de motivação geral sugere que a intervenção externa, por meio de incentivos ou punições, pode determinar, em diferentes condições, a motivação extrínseca (FREY; JEGEN, 2001).

A ideia básica da recompensa pode emanar de dois diferentes ramos da literatura, a psicologia e as ciências sociais. Apenas a título de exemplo, no que tange às ciências sociais, existe um argumento que correlaciona o pagamento de recompensas ao valor recebido pela doação de sangue, o que aumentaria o valor social e reduziria ou eliminaria totalmente a falta de vontade de se doar (TITMUS, 1970).

Quanto à psicologia, um grupo de psicólogos cognitivos sociais identificaram que, em condições particulares, motivações monetárias (externas) podem determinar motivações intrínsecas. Assim, a *Motivation Crowding Theory* tenta mediar um modelo-padrão entre as teorias psicológicas e sociológicas, estipulando uma interação sistemática entre as motivações intrínsecas e extrínsecas (FREY; JEGEN, 2001).

Recorde-se que a administração tributária constitui-se em um conjunto de ações e atividades, integradas e complementares entre si, que visam garantir o cumprimento pela sociedade da legislação tributária, quer seja no âmbito da facilitação do cumprimento das obrigações tributárias, quer seja na construção e na manutenção de uma forte percepção de risco sobre os contribuintes faltosos.

Isto posto, além da preocupação com a criação da percepção de risco sobre os contribuintes faltosos, deveria ser função de a administração tributária operar em prol do desenvolvimento de ações que, mediante recompensas positivas, estimulem o maior cumprimento pela sociedade da legislação tributária.

A fiscalização, bem como a utilização de eventuais recompensas, deve fazer parte de um programa administração tributária, que representam um fluxo único de trabalho, voltado para a obtenção de um produto básico: a arrecadação aos cofres públicos de tributos e contribuições. Nesse sentido, não cabe distinguir uma ou outra ação do programa como de maior relevância para consecução dos seus objetivos ou para explicar o desempenho favorável de seus indicadores – os quais derivam de todo o conjunto de ações e atividades desenvolvidas pela administração tributária.

Nesse contexto, além da fulcral missão da fiscalização de tributos internos e aduaneiros, que é a de elevar a percepção de risco do contribuinte faltoso, aumentando, dessa maneira, o nível de cumprimento voluntário de suas obrigações tributárias e, por consequência, promovendo o incremento da arrecadação, é importante destacar a relevância de medida estimuladora para reforçar a percepção positiva de reconhecimento e valorização daqueles que executam a contento a observância das normas tributária.

É utópico o ideal de existência uma sociedade justa, igualitária e fraterna sem que o Estado forneça políticas públicas de qualidade, inclusive, políticas de distribuição de renda. Para isso, é fundamental uma eficiente ação fiscalizadora que se complementa e se torna efetiva com ações ágeis da fiscalização, punindo e reprimendo aqueles que não cumprem com suas obrigações tributárias. Entretanto igualmente importante é recompensar aqueles que, com sacrifício e comprometimento social, honram os seus compromissos, lembrando que a sonegação é produto de um descompromisso com uma sociedade mais justa.

## 2 DA EVASÃO FISCAL

A evasão fiscal é um problema em vários países, diminuindo a arrecadação tributária e o retorno que se espera com o pagamento dos tributos, além de fazer com que a administração tributária gaste somas vultosas de recursos para coibir a fraude fiscal (TORGLER, 2008). Tal atitude pode dar-se por diversas causas, como, por exemplo, a diminuição do senso ético no que tange ao pagamento de tributos, acarretando uma baixa no que se chama de moral fiscal e, por conseguinte, a evasão (TORGLER, 2008).

De fato, estudos feitos nos Estados Unidos da América (EUA) comprovaram que existe uma correlação entre o que se chama de fraude fiscal e uma moral tributária ou normas sociais (TORGLER; SCHAFFNER; MACINTYRE, 2007).

Quanto mais o indivíduo tivesse dentro de si um senso moral (ou ético, em última análise), maior seria o seu senso de *compliance* fiscal. A chamada moral fiscal é a motivação intrínseca do ato de pagar tributos (TORGLER, 2007). Conceito controverso e subjetivo pode ser conceituado como parte das preferências dos contribuintes, utilizadas para captar influências desconhecidas no que tange à evasão fiscal (ALM; TORGLER, 2006).

Se essa moral tributária parece ser a chave para evitar a evasão, há, a reboque, como consequência o prognóstico de uma série de políticas além da coerção para evitar a fraude fiscal (TORGLER; SCHAFFNER; MACINTYRE, 2007). Uma dessas recomendações é recompensar aquele que cumpre corretamente com suas obrigações tributárias, ao invés de apenas punir aquele que não as cumpre (TORGLER, 2008), o que, parece, acarretaria melhora na moral tributária dos

diversos contribuintes, aumentando, por conseguinte, o senso ético (NUTTIN; GREENWALD, 1968).

Não é novidade comentar que a sonegação e a fraude fiscal são problemas culturais e praticamente insanáveis, por mais que se combata e se tente extirpar. Em uma paródia, talvez radical, funciona como uma serpente de várias cabeças, em que se aniquila uma e aparecem, no mesmo instante, outras tantas para ameaçar o incauto exterminador.

Outra verdade pura e natural desse fenômeno é que o contribuinte que paga acaba pagando uma carga imensamente pesada e perversa, alimentada pela evasão dos sonegadores e dos fraudadores fiscais. O desejável princípio de que “onde todos pagam, todos pagam menos” não parece ser o praticado no Brasil.

### 3 DA SANÇÃO

A forma clássica de se coibir a evasão fiscal se dá por meio da lei, em sentido lato, ou, melhor dizendo, da norma jurídica, que é a significação que se obtém a partir da leitura dos textos do direito (CARVALHO, 2007). Assim, a norma jurídica seria o juízo que fazemos da leitura dos textos jurídicos.

Ao utilizar dos postulados da semiótica pierceana, o texto escrito que está para a norma jurídica é o *suporte físico* que se refere a algum objeto do mundo (*significante*) e do qual se extraem um conceito ou juízo (*significado*) (PEIRCE, 2002).

A ideia da norma insere-se em uma estrutura triádica ou trilateral, sendo que o conjunto dos textos do direito são o suporte físico, os signos de segunda categoria, positivados a partir da ideia do legislador (primeira categoria), a partir dos quais o intérprete da norma constrói, compondo juízos lógicos, o seu significado (terceira categoria) (PEIRCE, 2002; CARVALHO, 2007).

A ideia do *compliance* da norma tributária, por conseguinte, envolveria um contrato psicológico entre cidadãos e autoridades (FELD; FREY, 2002). Para que esse contrato seja levado adiante, incentivos, como recompensas ou punições, devem ser considerados junto ao senso de cumprimento dos contribuintes, além do objeto do contrato (FELD; FREY, 2007).

Segundo Dias (2007), a doutrina da prevenção geral – vinculada a Feuerbach, um dos fundadores do Direito Penal moderno e da doutrina da coação psicológica –, determina que a pena causaria nos potenciais criminosos um contramotivo forte o bastante para impedir a prática do crime. De um lado, estariam os motivos para praticar os crimes e de outro o mal que a pena causaria ao delinquente, importando em uma razão com força suficiente para a prevenção, pois os indivíduos controlariam suas tendências criminosas ao ter ciência de que sofreriam danos maiores, concluindo que a pena tem força por legitimar uma ordem jurídica vigente.

Nesse contexto, a sanção objetiva punir, retribuindo ao indivíduo delinquente o mal causado em decorrência de seu delito, simultaneamente objetiva a prevenção de novas condutas delituosas, para que a própria sociedade tenha receio em desobedecer à legislação penal.

#### 4 DA PUNIÇÃO E DA RECOMPENSA

Indubitavelmente, as ações punitivas afetam o cumprimento da norma até um certo grau. É igualmente claro que punição não pode explicar todo tipo de descumprimento, uma vez que o *compliance* da norma é uma ação complexa, parte influenciada pelos incentivos dados ao contribuinte. Assim, outros fatores podem obter papel determinante no pagamento dos tributos (ALM, 1995).

Segundo o modelo quantitativo de Allingham e Sandmo (1972), que serviu como base para as pesquisas no tema da moral fiscal, a extensão da evasão fiscal correlaciona-se negativamente com a probabilidade da punição. Entretanto, além da punição, ganham relevância estudos sobre as recompensas (TORGLER, 2008).

Para se entender a lógica da recompensa, é necessário perquirir um pouco da moral fiscal. Evidências empíricas mostraram que instituições tributárias formais e informais têm influência na moral fiscal.

Quanto mais transparente o sistema tributário, maior a moral fiscal (TORGLER, 2007). Além disso, a simplicidade do sistema tributário conduz também a uma maior moral tributária, sendo que a complexidade está correlacionada com a evasão. Um bom sistema tributário deve ser simples e fácil de entender. Complexidade pode resultar em descumprimento não intencional (TORGLER, 2007).

O cumprimento ou o descumprimento da norma são, algumas vezes, uma questão de oportunidade, além de relacionar-se com a vontade do contribuinte de pagar o tributo ou evadir a norma (KELLMAN, 1965).

As pessoas cumprem a norma por diferentes razões. Aqueles que pagam seus tributos fazem-no porque o querem ou porque têm medo das consequências. Comportam-se de determinado modo, porque são influenciados pelas normas sociais e por suas crenças (KELLMAN, 1965; VOGEL, 1974).

Outro ponto interessante na questão das recompensas são as normas sociais. Elas consistem em uma forma que amolda o comportamento das pessoas, aprovando-o ou reprovando-o (TORGLER, 2007). As normas sociais são regras de comportamento baseadas na crença compartilhada pela sociedade e punidas por sanções sociais. Se outras pessoas agem de acordo com um modelo social aceito, um indivíduo agirá apropriadamente. Assim, o indivíduo vai cumprir com a lei e pagar os tributos tanto quanto ele acreditar que está cumprindo com as normas sociais (TORGLER, 2007).

A decisão de evadir o tributo passa também pelo sentido da justiça (BORDIGNON, 1993). As normas éticas dão suporte ao cumprimento das normas positivadas, fazendo-as dependentes da estrutura fiscal, do gasto público e da evasão percebidas por outros contribuintes.

Os contribuintes percebem a relação com o Estado não apenas como uma relação de coerção, mas também como de troca (SPICER; LUNDSTEDT, 1976). O cumprimento da norma existe porque alguns indivíduos valoram os bens públicos que seus tributos podem financiar. Se há um crescimento no número de indivíduos que recebem benefícios por um dado tributo pago, sua taxa de cumprimento aumenta. As pessoas pagam tributos, portanto, para receber os serviços governamentais ainda que não haja possibilidade de serem detectados ou punidos ao evadir (ALM; JACKSON; MCNEE, 1992).

Outro tópico sobre a influência da moral e do social é o nível de satisfação dos contribuintes com o governo. Ações positivas, por parte do Estado, tendem ao aumento de atitudes positivas e ao cumprimento do sistema fiscal e de pagamento e, por conseguinte, por um comportamento de cumprimento de norma (SMITH, 1992).

Quanto mais os contribuintes participam e interagem com as instituições ligadas à administração tributária, maior é a confiança destes e maior é a moral fiscal. A confiança pode reforçar a cooperação, desde que mantenham o contrato entre o Estado e os contribuintes (TORGLER, 2001 e 2003). Essa proximidade entre os contribuintes, o fisco e o governo local pode induzir a confiança e, assim, aumentar a moral fiscal (TORGLER, 2007).

Segundo Tittle (1980), as pessoas mais velhas possuem maior senso de moral fiscal que as mais jovens. Eles viveram por certo período de tempo no mesmo lugar e são mais ligados às suas comunidades (POMMEREHNE; WECK-HANNEMANN, 1996).

Há uma tendência de que os homens são menos cumpridores dos seus deveres que as mulheres. No que tange ao estado civil, pode-se concluir que as pessoas casadas são mais levadas pelo seu meio social a serem mais cumpridoras. Contribuintes com maior grau de instrução parecem saber mais sobre direito e suas relações com os tributos e, dessa forma, são mais conscientes dos benefícios e serviços que o Estado provê para os cidadãos (LEWIS, 1982). O grau de satisfação do contribuinte com o governo parece ter papel importante porque os contribuintes ficam mais inclinados a cumprir com a lei se a troca entre o que foi pago e o retorno pelo governo forem equitativos.

Nesse contexto, as recompensas podem ser mais efetivas que punições porque propiciam motivação (NUTTIN; GREENWALD, 1968). Falkinger e Walther (1991) analisaram teoricamente o impacto das recompensas no cumprimento da norma, indicando que a mesma aumentaria o grau de *compliance*. Feld e Frey (2007) discutiram a importância das recompensas e referiram-se ao desenho de

possibilidades em um campo controlado de experimentação, documentando que as mesmas aumentariam o grau de observância das normas tributárias.

O descumprimento da norma deve não apenas ser interpretado como uma violação da lei, mas também como o descontentamento dos contribuintes com o que eles recebem pelos seus tributos (FELD; FREY, 2007). O tratamento dos contribuintes para com o *compliance* reforça os efeitos emocionais no comportamento de cumprimento da lei.

A moral fiscal relaciona-se como uma complicada interação entre contribuintes e fisco, estabelecendo como troca justa e recíproca que envolve um dar e receber de ambas as partes (FELD; FREY, 2007). Em síntese, incentivos positivos (recompensas) e negativos (sanções) têm papel preponderante, além de eles podem interferir na moral fiscal.

A relação entre contribuintes e fisco seria modelada como um contrato implícito ou relacional (AKERLOF, 1982), que leva em consideração laços emocionais muito fortes, além do *compliance* (FELD; FREY, 2007). No contrato psicológico, a sanção possui papel importante para combater o não pagamento. Uma recompensa é obtida quando os contribuintes têm uma boa imagem com a comunidade.

## 5 DAS RECOMPENSAS

A evasão fiscal pode ter custos psicológicos ao contribuinte. As pessoas podem não se sentir confortáveis com a desonestidade, travestida em evasão ou não *compliance*. Entretanto um contribuinte pode estar convencido de que paga muitos tributos quando comparado ao retorno dos tributos, havendo diminuição do custo psicológico (TORGLER, 2007).

A partir do momento em que a obrigação de pagar tributos foi internalizada pelas pessoas como norma social, os indivíduos que escolheram não pagar seus tributos sentem-se culpados (LEWIS, 1971).

Da culpa vem a vergonha, implicando a autoimagem negativa. A vergonha é experimentada quando se internaliza o desprezo e o ridículo por si mesmo (LEWIS, 1971). A aversão ao sentimento de culpa pode ter papel importante na moral fiscal.

A incerteza sobre a probabilidade em ser pego impõe dificuldades adicionais para que o cidadão resolva assumir o risco (SCHOLZ; PINNEY, 1995). Pesquisas empíricas dão suporte à ideia de que os riscos subjetivos em ser pego estão muito mais relacionados ao senso de culpa do que a fatores objetivos (TORGLER, 2007).

Uma recompensa dada ao contribuinte por este cumprir corretamente suas obrigações muda seu comportamento no que tange a ajudar no pagamento de tributos



e coibir a evasão (FALKINGER; WALTHER, 1991). Uma recompensa tende a ser percebida como um sinal de agradecimento (FELD; FREY, 2007).

Há várias formas de recompensar os contribuintes (FELD; FREY, 2007). Por exemplo, podem ser oferecidas entradas grátis para museus, exposições e outras atividades culturais subsidiadas pelo Estado ou podem ser dadas por forma de desconto (por exemplo, 50%) em todo tipo de transporte público. Muitos contribuintes, ao receber uma recompensa nesses termos, levam isso como um sinal de agradecimento, mais do que uma simples redução nos tributos (FELD; FREY, 2007).

Existem algumas evidências do uso de recompensas para reduzir as fraudes fiscais, especialmente em países asiáticos. Por exemplo, o Japão oferece aos contribuintes a oportunidade de ter uma fotografia tirada ao lado do imperador, se eles forem tidos como contribuintes honestos. Nas Filipinas, o governo coloca o nome do contribuinte na loteria pública, caso este tenha comportamento de observância às normas de tributação de valor adicionado. Na Coreia do Sul, é disponibilizado o uso de salas VIPs em aeroportos ou oferecidos certificados e prêmios, bem como estacionamento gratuito em instalações públicas como recompensa pela observância regular das normas tributárias (TORGLER, 2008).

No Brasil, são raras as práticas que buscam recompensar o contribuinte. Destacam-se as iniciativas que se focam em recompensar o contribuinte pelo seu histórico de adimplência: *i)* o bônus de adimplência fiscal; e *ii)* Programa Minas em Dias.

A nível federal, destaca-se o bônus de adimplência fiscal. As pessoas jurídicas adimplentes com os tributos e as contribuições administrados pela RFB nos últimos cinco anos-calendário, submetidas ao regime de tributação com base no lucro real ou presumido, podem se beneficiar. O bônus corresponde a 1% da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), determinada segundo as normas estabelecidas para as pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração com base no lucro presumido. A dedução do bônus dar-se-á em relação à CSLL devida no ano-calendário. A parcela que não puder ser aproveitada em determinado período poderá sê-lo em períodos posteriores, vedado o ressarcimento ou a compensação com outros tributos.

A iniciativa do bônus de inadimplência é louvável, inobstante na prática, as condições exigidas para se conseguir o aproveitamento do bônus são muito rigorosas. Não faz jus ao bônus a pessoa jurídica que, nos últimos cinco anos-calendário, se enquadre em qualquer das seguintes hipóteses, em relação aos tributos e às contribuições administrados pela RFB: 1) lançamento de ofício; 2) débitos com exigibilidade suspensa; 3) inscrição em dívida ativa; 4) recolhimentos ou pagamentos em atraso; e 5) falta ou atraso no cumprimento de obrigação acessória. Em termos práticos, quem questionar um lançamento tributário indevido perde direito ao bônus.

A nível estadual, há um programa mineiro Minas em Dias, que criou uma espécie de programa de milhagem fiscal em favor do contribuinte com histórico de adimplência.

Em termos práticos, à medida que se acumulam pontos, estes poderão ser utilizados para regularização e pagamento de créditos tributários.

É bem sabido que a punição e a recompensa levam a saídas comportamentais diferentes. De fato, parece ser lugar comum entre os psicólogos que as recompensas levam a saídas melhores do que as punições (FELD; FREY, 2007). A recompensa genuína com respeito ao contribuinte em uma relação de troca faz crescer o cumprimento da norma (BAZART; PICKHARDT, 2009).

Incentivos são cruciais para reforçar a tributação. Essa é a ideia central do artigo de Allingham e Sandmo (1972), de que a falta de pagamento aproxima-se à evasão fiscal. A ideia de motivação intrínseca está largamente ligada à psicologia. Psicólogos sociais identificaram que, sob condições particulares, recompensas (incentivos externos) podem determinar a motivação intrínseca do pagamento de tributos (*compliance*) (FELD; FREY, 2007).

Um dos temas mais importantes da psicologia social é a reciprocidade. A reciprocidade pode ser dividida entre reciprocidade positiva e negativa. A primeira tem a ver com a vontade de fazer parte de uma comunidade, de fazer o que é correto para ser aceito; por outro lado, a reciprocidade negativa tem a ver com a vantagem que se quer tirar (FEHR; GÄCHTER, 1997). Um comportamento positivo do Estado em relação aos contribuintes faz aumentar o desejo por cumprir a norma (TORGLER, 2007). Além da discussão jurídica em torno das normas punitivas *versus* as normas de recompensa, motivações intrínsecas quanto extrínsecas são relevantes para explicar o comportamento do contribuinte. A moral fiscal, por exemplo, pode ser uma forma particular de motivação intrínseca (HIRSCHMAN, 1965; SEN, 1977; FREY, 1997).

A sociologia do conhecimento diz respeito à análise da construção social da realidade, das relações entre o pensamento humano e o contexto social dentro do qual surge (BERGER; LUCKMANN, 1996). Toda atividade humana está sujeita ao hábito. Qualquer ação frequentemente repetida torna-se um padrão que pode, em seguida, ser reproduzido. No que se refere aos significados atribuídos pelo homem, o hábito torna desnecessário que cada situação seja definida de novo. Esse hábito tem a ver com a característica de *compliance* ou evasão da norma, segundo os postulados da moral fiscal.

Ante o exposto, é fundamental criar condições para premiação da boa conduta fiscal. Uma das formas efetivas de estimular o bom contribuinte é premiá-lo, recompensando aquele que, de modo reiterado, respeita a lei.

A recompensa pode ser na forma de pagamento monetário direto. Pode ser proporcional ao tamanho dos tributos (isto é porcentagem de desconto), ou em extremo ser idêntico para todos os bons contribuintes. Uma recompensa obtida na mesma dimensão monetária do pagamento de tributos é provável que seja descontada pelo contribuinte como um direito e não influencie positivamente o aspecto

moral da fiscalidade (*tax morale*). Entretanto uma recompensa, propositalmente diferenciada do montante tributário, tende a ser percebida como um sinal de reconhecimento.

Na realidade, em termos práticos, é melhor propiciar aos bons contribuintes recompensas em termos não monetários. Ao propiciar ao bom contribuinte um acesso melhor e menos oneroso a serviços públicos, é provável que aumente o aspecto moral da fiscalidade (*tax morale*), mais que recompensas em dinheiro. Esse *presente* também enfatiza a relação de troca entre o contribuinte e o Estado baseado na reciprocidade.

## CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Este manuscrito procurou enfatizar o impacto positivo das recompensas no *compliance* das normas tributárias como instrumento complementar à punição. Enquanto psicólogos sociais e neurocientistas investigam o impacto das recompensas em detalhe, o foco desta reflexão foi na área de *compliance* das normas tributárias.

As pessoas pagam seus tributos por muitas razões diferentes. Algumas escolhem “jogar” com o sistema, pagando apenas quando o custo esperado de não observância supera o benefício. Outros observam as normas tributárias, guiados por um senso de obrigação e reciprocidade, assim como pelo desejo de evitar o sentimento de vergonha e culpa, cumprem as normas tributárias realizando os recolhimentos devidos.

Inobstante, extremamente moderna e sofisticada, a administração tributária em geral tem ignorado a variedade de motivações para o pagamento de tributos. O gestor tributário em sua relação com a sociedade continua a sustentar a observância às normas, primariamente, na ameaça de auditorias e penalidades. As punições e fiscalizações atuam diretamente sobre aqueles que estariam dispostos a “jogar” com a administração tributária, mas são improdutivas e onerosas quando aplicadas aos outros contribuintes “não jogadores”.

Sugere-se que a administração tributária pode obter um aumento da observância tributária, mediante a adoção de práticas e estratégias que ofereçam incentivos positivos aos contribuintes. As recompensas podem ser uma ferramenta efetiva para aumentar o *compliance*.

Cabe reiterar que, por suas particularidades, os contribuintes são muito heterogêneos. Os “jogadores” são um grupo bem delimitado, estes são contribuintes racionais e suas decisões marginais de *compliance* são feitas prioritariamente baseadas no cálculo da penalidade tributária esperada. Os não jogadores, em contraste, são um grupo mais amplo que incluem aqueles que pautam seu comportamento na reciprocidade, contribuintes racionais motivados por fatores outros que as penalidades tributárias esperadas, e aqueles que observam as normas por hábito, senso de obrigação e desejo de evitar sentimento de culpa e vergonha.

É crucial que a administração tributária reconheça que não se pode organizar com a premissa de que todos os contribuintes são “jogadores”. É recomendável que se reconheçam as características motivadoras desses outros contribuintes e se desenvolvam estratégias para aumentar o *compliance* neste outro grupo, que passa por criar mecanismos de incentivos positivos, para assegurar maior *compliance*.

As recompensas prestam-se para aumentar a moral fiscal. Os resultados esperados dessas novas estratégias são claros e simples, com consequências na administração tributária e na estruturação do sistema tributário. De certo modo, é surpreendente que até agora não tenham sido adotadas com mais vigor políticas híbridas, envolvendo um sistema de penalidades e recompensas, para estimular o *compliance* tributário.

Isto posto, acredita-se que estratégias futuras a serem adotadas pelas administrações tributárias deveriam contemplar mais intensivamente no impacto que recompensas poderiam ter na redução do *tax gap*, ou seja, na quantidade do passivo fiscal devido pelos contribuintes que não for reconhecido e pago no prazo prescrito.

Quando contribuintes não pagam todos os seus tributos, contribuintes honestos acabam carregando um ônus maior para financiar os programas do governo e a nação é menos capaz de lidar com os desafios fiscais de longo prazo. Desse modo, reduzir o *tax gap*, garantindo maior observância das normas tributárias, é indispensável para o administrador tributário.

Abordagens múltiplas são necessárias para reduzir o *tax gap*. Nenhuma abordagem isolada poderá, de modo integral e econômico, enfrentar a questão da não observância. Recomenda-se, portanto, o aprofundamento e a viabilização normativa de mecanismos alternativos que propiciem recompensas, incentivos positivos ao contribuinte, aumentando a observância tributária.

O que é inaceitável é que a única recompensa que seja oferecida pelo nosso sistema tributário seja aquela que premia o *mau* contribuinte, ou mesmo o sonegador. Planos de pagamento (e parcelamento) de tributos em atraso e de autos de infração, com condições privilegiadas de redução de penalidades, criam no bom contribuinte a nítida sensação de estar sendo ludibriado. Acrescente-se que, apesar dos esforços das administrações tributárias, nas vezes em que o sonegador é pego, as leis, ainda que involuntariamente, muitas vezes amparam-no, protegendo-o.

Em suma, é um equívoco dos nossos legisladores não criar mecanismos para estimular o *compliance* mediante a oferta de recompensas aos contribuintes. Cabe como reflexão final indagar: um sistema que pune, mas não recompensa, é um sistema de administração tributário justo? Espera-se que, com as reflexões aqui empreendidas, despertem-se os interesses das autoridades fazendárias para o desenvolvimento de mecanismos que premiem o bom contribuinte, ampliando o seu foco de atuação para ir além da punição, promovendo recompensas e estimulando a educação fiscal.

## REFERÊNCIAS

AKERLOF, George A. Labor Contracts as Partial Gift Exchange. *Quarterly Journal of Economics*, 1982.

ALLINGHAM, Michael G.; SANDMO, Agnar. Income Tax Evasion: a Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, 1972.

ALM, James, Economic and Noneconomic Factors in Tax Compliance, *Kyklos*, v. 48. p. 3-18, 1995.

\_\_\_\_\_. *Tax Compliance and Administration, Handbook on Taxation*. New York: Marcel Dekker, 1999.

ALM, James; JACKSON, Betty; MCNEE, Michael. Estimating the Determinants of Taxpayer Compliance with Experimental Data. *National Tax Journal*, 1992.

ALM, James; TORGLER, Benno. Culture differences and tax morale in the United States and Europe. *Journal of Economic Psychology*, 27, p. 224-246, 2006.

AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. *Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate*. Nova York: Oxford University Press, 1992.

BAZART, C.; PICKHARDT M. Fighting Income Tax Evasion with Positive Rewards: Experimental Evidence. *MAMETA – UMR*, p. 2-36, February, 2009.

BERGER, Peter L.; LUCKMANN, Thomas. *A construção social da realidade: tratado de sociologia do conhecimento*. Petrópolis, RJ: Editora Vozes, 1996.

BORDIGNON, M. A fairness approach to income tax evasion. *Journal of Public Economics*, 52, p. 345-362, 1993.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. rev. e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2007.

DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal: parte geral*. São Paulo: RT, 2007.

DOYLE, Elaine M.; HUGHES, Jane Frecknall; GLAISTER, Keith W. Linking Ethics and Risk Management in Taxation: Evidence from an Exploratory Study in Ireland and UK. *Journal of Business Ethics*, 86, p. 177-198, 2008. DOI 10.1007/s10551-008-9842-9.

ELFFERS, H. *Income Tax Evasion: Theory and Measurement*. Erasmus Centre for Sociolegal Tax Research. Deventer: Kluwer, 1991.

\_\_\_\_\_. But Taxpayers Do Cooperate! In: VUGHT, M. Van et al. (Ed.). *Cooperation in Modern Society. Promoting the Welfare of Communities, States and Organization*. London: Routledge, 2000.

FALKINGER, Josef; WALTHER, Herbert. Rewards versus penalties: on a new policy against tax evasion. *Public Finance Quarterly*, 19, p. 67, 1991.

FEHR, E.; GÄCHTER S. *Reciprocity and economics*. The economic implications of Homo reciprocans. Working paper. Zurich: University of Zurich, 1997.

FELD, L. P.; FREY, B. S. Trust breeds trust: how taxpayers are treated. *Economics of Governance*, 3, p. 87-99, 2002.

\_\_\_\_\_. Tax Compliance as the Result of a Psychological Contract: The role of incentives and responsive regulation. *Law and Policy*, v. 29, n. 1, 2007.

FELD, L. P.; FREY, Bruno S.; TORGLER, B. Rewarding Honest Taxpayers? Evidence on the Impact of Rewards from Field Experiments. *CREMA Working Papers Series*, 2006.

FREY, Bruno S. *Not Just for Money. An Economic Theory Of Personal Motivation*. Cheltenham, Reino Unido: Edward Elgar, 1997.

\_\_\_\_\_. *Economics as a Science of Human Behaviour*. Boston, Dordrecht; London: Kluwer Academic Publishers, 1999.

FREY, Bruno; JEGEN, Reto. Motivation Crowding Theory: a Survey of Empirical Evidence. *Journal of Economic Surveys*, p. 589-611, 2001.

GRAETZ, M.; WILDE, L. L. The Economic of Tax Compliance: Facts and Fantasy. *National Tax Journal*, 38, p. 355-363, 1985.

HIRSCHMAN, A. O. Obstacles to development: a classification and a quasi-vanishing act. *Economic Development and Cultural Change*, 13, p. 385-393, 1965.

KELLMAN, H. Manipulation of human behaviour: an ethical dilemma for the social scientist. *Journal of Social Issues*, 21, p. 31-46, 1965.

LEWIS, H. B. *Shame and Guilt in Neurosis*. New York: International University Press, 1971.

LEWIS, A. *The Psychology of Taxation*. Oxford: Martin Robertson, 1982.

LONG, Susan; SWINGEN, Judith. The Conduct of Tax Evasion Experiments: Validation, Analytical, Methods and Experimental Realism. In: WEBLEY, Paul et al. (Ed). *Tax evasion: an experimental approach*. Cambridge: Cambridge University Press, 1991.

NUTTIN, Joseph; GREENWALD, Anthony G. *Reward and Punishment in Human Learning*. Nova Iorque, Estados Unidos: Academic Press, 1968.

PEIRCE, Charles S. *Semiótica*. 3. ed. São Paulo: Perspectiva, 2000.

POMMEREHNE, Werner W.; WECK-HANNEMANN, Hannelore. Tax Rates, Tax Administration and Income Tax Evasion in Switzerland. *Public Choice*, 88, p. 161-70, 1996.

PYLE, D. J. The Economics of Taxpayers Compliance. *Journal of Economic Surveys*, 5, p. 163-168, 1990.

SCHOLZ, John T.; PINNEY, Neil. Duty, Fear and Tax Compliance: the Heuristic Basis of Citizenship Behavior. *American Journal of Public Science*, 39, 1995.

SIQUEIRA, M. L.; RAMOS, F. Economia da Sonegação. Teoria e Evidências Empíricas. *Revista Econ. Contemporânea*, Rio de Janeiro, 9(3), p. 555-581, set./dez. 2005.

\_\_\_\_\_. Evasão Fiscal do Imposto sobre a Renda: uma análise do comportamento do contribuinte ante o sistema impositivo brasileiro. *Economia Aplicada*, São Paulo, v. 10, n. 3, p. 399-424, jul./set. 2006.

SEN, A. K. Rational fools: a critique of the behavioral foundations of economic theory. *Philosophy and Public Affairs*, 6, p. 317-344, 1992.

SMITH, K. W. Reciprocity and Fairness: Positive Incentives for Tax Compliance In: SLEMROD, Joel. (Ed.). *Why People pay taxes: tax compliance and enforcement*. Ann Arbor: The University of Michigan Press, 1992. p. 223-250.

SPICER, Michael W.; LUNDSTEDT, Scott B. Understanding Tax Evasion. *Public Finance*, 31, p. 295-305, 1976.

TITMUS, R. M. *The Gift Relationship*. Londres, Inglaterra: Allen and Unwin, 1970.

TITTLE, C. *Sanctions and Social Deviance: the Question of Deterrence*. New York: Praeger, 1980.

TORGLER, Benno. Is tax evasion never justifiable? *Journal of Public Finance and Public Choice*, 19, p. 143-168, 2001.

\_\_\_\_\_. Tax morale and tax evasion: evidence from the United States. *WWZ-Discussion Paper 03/01*. Basel: WWZ, 2003.

\_\_\_\_\_. Beyond Punishment: a Tax Compliance experiment with Taxpayers in Costa Rica. *Revista de Análisis Económico*, v. 18, n. 1, p. 27-56, jun. 2003.

\_\_\_\_\_. Moral Suasion: an Alternative Tax Policy strategy? Evidence from a controlled field experiment in Switzerland. *Economics of Governance*, p. 235-253, 2004.

\_\_\_\_\_. *Tax compliance and tax morale: a theoretical and empirical analysis*. Cheltenham, UK: Edward Elgar, 2007.

\_\_\_\_\_. What do we know about Tax Fraud? An overview of Recent Developments. *Social Research*, v. 75, n. 4, p. 1.239-1.270, Winter 2008.

TORGLER, Benno; SCHAFFNER, Markus; MACINTYRE, Alison. Tax Compliance, Tax Morale ad Governance Quality. *School of Economics and Finance Discussion Papers and Working Papers Series 225*, School of Economics and Finance, Queensland University of Technology, 2007.

VOGEL, J. Taxation and Public Opinion in Sweden: An Interpretation of Recent Survey Data. *National Tax Journal*, 27, p. 499-513, 1974.



# Tax expenditure e direito fundamental à liberdade

**Einstein Almeida Ferreira Paniago**

Doutorando em Direito pelo Centro Universitário de Brasília (UniCeub), professor e coordenador-geral do Instituto de Ciências Jurídicas da Unifan, gestor fazendário na Secretaria de Fazenda do Estado de Goiás (Sefaz-GO), conselheiro e diretor de Planejamento e Transparência do Conselho Regional de Contabilidade de Goiás (CRC-GO).

## Resumo

*Considerando que a liberdade pode ser explicada por diferentes dimensões, levantou-se a hipótese de que as políticas fiscais das “despesas tributárias” relativas ao ICMS são eficazes na promoção do crescimento econômico. A prática de concessão de incentivos e benefícios fiscais está parcialmente em harmonia com a legislação infraconstitucional vigente, conflitando com preceitos constitucionais principalmente em relação ao respeito à livre iniciativa e à livre concorrência que requer que políticas decorrentes de instituto público sejam estruturadas em relação ao objetivo fundamental de correção das desigualdades. Como referencial teórico para o estudo, descrito neste trabalho, utilizou-se o diálogo entre a teoria da justiça de Rawls (2008), a teoria do desenvolvimento de Sen (2000) e o modelo do sistema legal de Raz (2012).*

## Palavras-chave

*Renúncia. Isonomia. Liberdade.*

## Abstract

*Considering that freedom can be explained by different dimensions, raised the hypothesis that the fiscal policies of “tax expenditures” related to ICMS are effective in promoting economic growth. The practice of granting incentives and benefits is partially in line with current infra-constitutional legislation, conflict with constitutional provisions especially in relation to respect for free enterprise and free competition which requires policies arising from public institute are structured in relation to the fundamental purpose correction of inequalities. As a theoretical framework for the study described in this paper, we used the dialogue between the theory of justice of Rawls (2008), the theory of development Sen (2000) and the model of the legal system of Raz (2012).*

## Keywords

*Tax expenditure. Equality. Freedom.*

## INTRODUÇÃO

Considerando a classificação funcional das liberdades substantivas, pode-se verificar um redimensionamento da liberdade civil quando observada a evolução das sucessivas gerações de direitos humanos. Nesse contexto, se a liberdade pode ser explicada por diferentes dimensões – dentre as quais se destaca a livre concorrência que, para sua materialidade, tem como condicionante o tratamento tributário isonômico –, problematizou-se sobre o cumprimento ou não, pelo Estado, de requisitos de fundamentação para a concessão de tratamento diferenciado a contribuintes por meio da concessão de benefícios fiscais em imposto sobre valor adicionado no consumo, tributo representado no Brasil pelo Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

Como marco teórico da pesquisa, utilizou-se, em especial, do diálogo entre a teoria da justiça de Rawls (2008) e a teoria do desenvolvimento de Sen (2000); perspectiva a partir da qual se analisaram os benefícios fiscais no âmbito do estado de Goiás.

Levantou-se a hipótese de que as políticas fiscais de *tax expenditure*<sup>1</sup> relacionadas ao ICMS são harmônicas com ordenamento jurídico em vigor, em especial quanto ao respeito à livre iniciativa e à livre

<sup>1</sup> *Tax expenditure* é um conceito ainda sem um perfeito equivalente nacional. Pode ser compreendido como gasto tributário equivalente às renúncias fiscais; não obstante, não deve ser confundido com o conceito de *tax waiver*.

concorrência – dimensões das liberdades substantivas<sup>2</sup> – e ao objetivo fundamental<sup>3</sup> de correção das desigualdades.

Neste estudo, centra-se não nos resultados dos indicadores de desenvolvimento decorrentes das políticas adotadas, mas na aferição de coerência da fundamentação de políticas e atos de gestão diante do modelo constante no ordenamento jurídico em vigor. Pode-se exemplificar a importância da temática proposta a partir da análise do contexto das guerras fiscais entre entes políticos que, diante de vedações normativas – como as da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, bem como as das disposições do art. 150 da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) –, sobrevivem por meio de subterfúgios contábeis ao transsubstanciar formalmente os benefícios fiscais em incentivos de caráter financeiro.

A abordagem adotada foi sistêmica: esse arcabouço metodológico concebe que *organização* pode ser compreendida como um conjunto ordenado, não caótico, de elementos inter-relacionados. Capra (1996, p. 42 e 46) conceitua, entre os critérios-chave do método sistêmico, que o todo é distinto da soma das partes, em virtude de propriedades que só são observadas em função das relações que acontecem. O sistema jurídico pátrio – tendo o ordenamento jurídico da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) como microssistema – foi analisado a partir do modelo de Raz (2012), escrutinando os correspondentes problemas “da existência, da identidade, da estrutura e do conteúdo” (RAZ, 2012, p. 2). Quanto ao sistema político – do qual o sistema jurídico é um aspecto ou dimensão, segundo o modelo proposto por Raz (2012, p. 281) – a investigação sistêmica se deu na perspectiva de Buckley (1976, p. 68-69).

A pesquisa documental focou relatórios e documentos oficiais da Secretaria de Estado da Fazenda (Sefaz), da Secretaria de Estado de Gestão e Planejamento (Segplan), da Controladoria-Geral do Estado (CGE), do Instituto Mauro Borges (IMB) e do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (Pnud), a partir dos quais se aferiram as séries históricas disponíveis entre os exercícios de 2003<sup>4</sup> e 2012 de dados disponíveis relativos às políticas de: a) concessão de benefícios fiscais, estratificando-os por município; b) valor adicionado nas operações sujeitas ao ICMS, estratificado por município; e c) Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDMH).

Os dados da maior parte dos incentivos e dos benefícios fiscais, que implicam *tax expenditure*, constantes de relatórios oficiais, foram extraídos dos bancos de dados oficiais da Sefaz-GO, utilizando-se interface autorizada com o *software*

2 Segundo Sen (2000, p. 25), pode-se classificar as liberdades substantivas, numa perspectiva funcional, em cinco grandes grupos, que “não são apenas os fins primordiais do desenvolvimento, mas também os meios principais”:  
a) liberdades políticas; b) facilidades econômicas; c) oportunidades sociais; d) garantias de transparência; e e) segurança protetora.

3 Os objetivos fundamentais do Estado brasileiro se encontram consignados no artigo 3º da CRFB.

4 Recorte temporal foi estabelecido em razão da disponibilidade dos dados, embora não inteiramente tratados, em sistemas eletrônicos que oferecem maior nível de consistência devido aos controles implementados a partir da vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal em 2001, com reflexos especialmente sentidos quanto aos dados de benefícios fiscais a partir de 2003.

*Business Objects* – em modelagem<sup>5</sup> que, uma vez desenvolvida, ficou de legado às aferições futuras daquela casa – abarcando os universos.

Tendo por base a complementação das informações relativas às operações sujeitas ao ICMS e com incidência de redução da base de cálculo, buscaram-se, nos arquivos das Notas Fiscais Eletrônicas (NFEs)<sup>6</sup> dos anos 2011 e 2012, aquelas que tinham como remetentes contribuintes cuja Classificação Nacional de Atividade Econômica (CNAE) principal fosse “Atividade não sujeita ao ICMS”, excluindo-se as notas fiscais canceladas.

## 1 ESTADO E SISTEMA TRIBUTÁRIO

O Estado, compreendido explicitamente<sup>7</sup> como fruto de um pacto social, desempenha papel imprescindível na organização social: seja em virtude de sua função estabilizadora – quando, por exemplo, atua para suprir as falhas de mercado no sistema econômico vigente –, seja em virtude da expectativa da distribuição da jurisdição e do monopólio da força que, em tese, visa resguardar os bens jurídicos mais caros aos indivíduos e à coletividade.

A liberdade – num contexto de economia de mercado e cultura antropocêntrica – é um dos pilares centrais do sistema que se erige a partir de um Estado societário, sendo o tributo a principal forma de ele se financiar. Assim, Estado como superestrutura pode ser compreendido como centro operador da força coercitiva do direito – sendo fundado num contrato social implícito ou num consenso das forças hegemônicas da sociedade civil – e financia-se, em suas pessoas de direito público interno, essencialmente de receitas derivadas do poder de tributar.

No contexto da teoria geral de sistemas, verificam-se inter-relações<sup>8</sup> entre sistema político (Estado), sistema jurídico e sociedade civil, podendo ser identificados elementos de eficácia, tais como a dinâmica entre a liberdade e o desenvolvimento, como estratégia de autopreservação homeostática.

Independentemente da concepção de Estado que se adote, ao se analisar pragmaticamente a viabilização de suas funções, não se pode negar que ele desenvolve

5 “[...] DPI – Resultado da Apuração do ICMS, DPI – Outros (Créditos, Débitos), Estorno de (Créditos, Débitos), DPI – Movimentação por CFOP, DPI – Abatimento e Deduções e Demonstrativos Cret Outorgado, Comercialização Rural – Por Nota Fiscal Eletrônica – Por Nota Fiscal.” (GOIÁS, 2014a, p. 1).

6 “[Valor Total dos Produtos], [Valor Base Cálculo ICMS] e [Valor ICMS] são originárias da Nota Fiscal Eletrônica. Já os campos [ICMS Legal] e [Renúncia (Cálculo nota a nota)] são dados derivados. O [ICMS Legal] é dado pela aplicação da Alíquota do ICMS sobre o [Valor Total dos Produtos], representando, assim, o valor do ICMS caso não houvesse redução de base de cálculo. O campo [Renúncia (Cálculo nota a nota)] é uma agregação dos valores positivos resultantes da subtração [ICMS Legal] – [Valor ICMS]. Essa subtração é realizada para cada NFE e, caso o valor resultante seja zero, o cálculo retornará 0, garantindo que o campo que representa a renúncia apresente apenas valores positivos.” (GOIÁS, 2014b).

7 Vide Preâmbulo e art. 1º da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB/1988).

8 Essas relações sistêmicas, nas quais se inserem os ordenamentos jurídicos, foram explicadas por Raz (2012, p. 281) em virtude de os sistemas jurídicos serem “um aspecto ou dimensão de algum sistema político”.

atividade financeira para atingir seus objetivos, assim “precisa de recursos financeiros e desenvolve atividade para obter, gerir e aplicar tais recursos”. (MACHADO, 2013, p. 23-24).

Sob a lógica contratualista, ao atribuir soberania ao Estado por meio do contrato social, os indivíduos lhe atribuíram o poder de tributar para financiar suas atividades; pois, somente quando imperioso para a segurança nacional ou por relevante interesse coletivo, os recursos necessários a tais atividades poderiam advir da exploração de atividade econômica (CRFB, art. 173). Mas, como leciona MACHADO (2013, p. 27), a relação de tributação não é simples relação de poder e, sim, relação jurídica:

Sua origem remota foi a imposição do vencedor sobre o vencido. Uma relação de escravidão, portanto. E essa origem espúria, infelizmente, às vezes ainda se mostra presente em nossos dias, nas práticas arbitrárias de autoridades da Administração Tributária.

Pode-se afirmar que, entre as espécies de tributos, os impostos podem ser compreendidos como integralizações de capital no Estado,<sup>9</sup> sob perspectiva societária e equitativa, pelos cidadãos-contribuintes. Nessa esteira de raciocínio, os benefícios fiscais que implicarem alteração na lógica da livre concorrência, ou aqueles que forem concedidos por subterfúgios que os tornem de difícil controle social em face de sua não transparência, ferem liberdades substantivas – na perspectiva ofertada por Sen (2000) e Rawls (2008) – e, portanto, se encontram em conflito com os direitos humanos,<sup>10</sup> especialmente quanto ao direito à transparência estatal e ao devido financiamento dos serviços públicos correlacionados ao desenvolvimento humano.

O Sistema Tributário Nacional (STN) se estrutura a partir de um conjunto de normas organizadas sistemicamente que disciplinam o lançamento, a arrecadação, a fiscalização, a fiscalização e a eventual vinculação de aplicação do tributo, como previsto nos arts. 3º e 16 do Código Tributário Nacional (CTN).<sup>11</sup>

Na perspectiva de Carrazza (2012, p. 45), sistema – e, nesse contexto, o STN – “é a reunião de várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras. As que dão razão às outras chamam-se princípios [...]”, sendo mais harmônico o sistema quanto menor for o número desses princípios. Nesse liame lógico, os princípios são as premissas fundantes de um sistema sintético.

O Sistema Tributário Nacional (STN) brasileiro é composto por um conjunto de normas tributárias e por entes e agentes que – em função da distribuição constitucional de competências – se erige sistematicamente organizado. As normas

9 Esse conceito se fundamenta da teoria do Estado societário como sociedade política de representação societária igualitária e integralização equitativa de capital. Decorre da correspondência da perspectiva contratualista do Estado com a teoria de agência, da Ciência da Administração.

10 Entre os direitos humanos, pode-se verificar o direito ao desenvolvimento e às liberdades civis.

11 Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

gerais são de competência da União, e a cada ente federativo cabem a normatização, a instituição e a cobrança dos tributos de sua competência; não obstante, a competência tributária se estabelece não como uma faculdade, mas como um poder-dever decorrente das imposições constitucionais necessárias à execução das cláusulas implícitas ou explícitas – como às constantes nos arts. 1º e 3º da CRFB – do contrato social.

## 2 DIREITO HUMANO À LIBERDADE

Desde a Declaração Universal de 1948, com a evolução da concepção de direitos humanos decorrente, passa-se a desenvolver o Direito Internacional dos Direitos Humanos, por meio de vários tratados internacionais, como o Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos, o Pacto Internacional dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais e a Convenção contra a Tortura e outros Tratamentos ou Penas Cruéis, Desumanos ou Degradantes, entre outros (NAÇÕES UNIDAS, 2012).

Entre os direitos humanos, pode-se atualmente destacar “a cidadania e a capacidade de agir” como as diferenças de *status* individual que ainda “delimitam a igualdade das pessoas humanas”; por isso, podem ser assumidas como dois parâmetros – sendo o segundo insuperável –, duas divisões entre os direitos fundamentais, permitindo situar o direito à liberdade como direito primário da pessoa e, portanto, insuperável, como leciona Ferrajoli (2011, p. 12).

A ideia de gerações<sup>12</sup> dos direitos humanos foi inicialmente inspirada no *slogan* da Revolução Francesa, que apregoava os pilares de liberdade, igualdade e fraternidade (TRINDADE, 1998, p. 23-163). A liberdade, nas distintas dimensões postuladas por Sen (2000), pode ser observada<sup>13</sup> em todas as gerações dos direitos humanos – classificada pela doutrina, tal como compreendido por Bonavides (2000, p. 560-584). Assim, a dimensão das liberdades políticas se verifica no rol dos direitos humanos de primeira geração: essa geração congrega os direitos relativos ao absentismo estatal e, portanto, identificados como direitos individuais, sendo seu núcleo os direitos à vida, à liberdade de comércio, à liberdade de ir e vir, à liberdade de expressão, à propriedade, à liberdade de participação política. Sen (2000, p. 31 e 174-175) identifica a liberdade nesse momento como essencialmente liberdade política, pois até mesmo a liberdade de comércio se estrutura a partir da defesa política de uma ideologia. Essa percepção coaduna com aquela ofertada por Bonavides (2000, p. 562) como liberdades negativas ou liberdades públicas.

---

12 A ideia aparece, em registro mais antigo encontrado, em aula inaugural proferida em 1979 pelo professor Karel Vasak – então Diretor da Divisão dos Direitos do Homem e da Paz da *United Nation Educational, Scientific and Cultural Organization* (Unesco) – em português Organização para a Educação, a Ciência e a Cultura das Nações – no Instituto Internacional de Direitos Humanos, em Estrasburgo, cujo título veiculado foi “*Pourledroits de l’homme de latroisièmégénération: lesdroits de solidarité*”.

13 A liberdade apresenta-se nesse liame lógico enquanto direito primário, uma vez que é premissa da própria concepção de homem – posteriormente redimensionado para pessoa humana – sob o qual se estrutura os direitos humanos.

A dimensão das liberdades classificada por Sen (2000, p. 133 e 142) como um grupo de facilidades econômicas é observada no rol dos direitos sociais que dão corpo à segunda geração de direitos humanos e está conexas ao desenvolvimento conceitual de direito a uma vida digna, do qual se erige do princípio da dignidade da pessoa humana. Verifica-se que o cerne dessa geração de direitos é a superação da igualdade meramente formal, avançando-se para a igualdade material.

No mesmo diapasão de raciocínio seguido até aqui, verifica-se que a dimensão das liberdades catalogadas por Sen (2000, p. 25) como oportunidades sociais se conforma ao rol dos direitos humanos de terceira geração. Consolidados no período pós-Segunda Guerra Mundial, os direitos humanos de terceira geração transcendem os direitos dos indivíduos e dos cidadãos, sendo de titularidade de toda a humanidade, constando entre eles o direito ao desenvolvimento, à autodeterminação dos povos, ao meio ambiente equilibrado e ao patrimônio comum da humanidade. É nesse contexto que se torna paulatinamente hegemônico o conceito de “direito ao desenvolvimento como direito humano”, explicitado pela Comissão das Nações Unidas para os Direitos Humanos na Resolução nº 4 (XXXIII), de 21 de fevereiro de 1977, cujo teor pode ser resumido nas notas de Alves (1997, p. 206), pela observação de que:

[...] a persistência do colonialismo, de agressões e ameaças contra a soberania nacional, [...] assim como a recusa em se reconhecer o direito fundamental de todas as nações a exercer plena soberania sobre suas riquezas e recursos minerais constituem, *inter alia*, obstáculos essenciais à realização plena dos direitos econômicos, sociais e culturais.

Bonavides (2000, p. 571) propõe uma classificação dos direitos humanos em sucessivas gerações, sendo que da quarta geração de direitos “[...] depende a concretização da sociedade aberta do futuro, em sua dimensão de máxima universalidade, para a qual parece o mundo inclinar-se no plano de todas as relações de convivência”; ou seja, esse grupo de direitos está relacionado à democracia participativa, à informação e à diversidade ou ao pluralismo. Para Bobbio (2004, p. 221-232), integram, ainda, esses direitos àqueles relacionados às novas tecnologias, perpassando temáticas como manipulação genética e mudança de sexo, típicas do denominado biodireito.

É nesse contexto que se evidenciam as garantias de transparência, como dimensão da liberdade proposta por Sen (2000, p. 25 e 46). Em outras palavras, é num ambiente de exercício pleno de cidadania, no qual a dinâmica entre *accountability*<sup>14</sup> e controle social se complementam num ciclo virtuoso,<sup>15</sup> que o direito à informação toma dimensão de pilar do Estado democrático de direito; até porque, como leciona

14 Termo da língua inglesa que não possui um exato correspondente em língua portuguesa, cujo significante normalmente é identificado por meio do neologismo “responsividade”, ou autorresponsabilização dos agentes numa cultura institucional propícia à transparência dos atos de gestão.

15 “A liberdade individual é essencialmente um produto social, e existe uma relação de mão dupla entre (1) as disposições sociais que visam expandir as liberdades individuais e (2) o uso de liberdades individuais não só para melhorar a vida de cada um, mas também para tornar as disposições sociais mais apropriadas e eficazes” (SEN, 2000, p. 46).

Kant (2008, p. 46), “são injustas todas as ações que se referem ao direito de outros homens, cujas máximas se não harmonizem com a publicidade”.

Embora haja controvérsia na doutrina sobre a existência de uma quinta geração de direitos humanos, Bonavides (2000, p.579-590) defende sua categorização em torno dos direitos e das garantias relacionados à paz, podendo ser enunciados como direitos à segurança protetora, que, para Sen (2000, p. 25), se manifesta como uma dimensão das liberdades substantivas. Dessa forma, pode-se afirmar que a paz seja direito fundamental cuja titularidade é toda humanidade, todos os povos, como concretização de um dos compromissos primordiais do contrato social universalizado entre as nações ou os povos, conformando o ser ao dever ser de uma paz perpétua de concepção kantiana; até porque é num ambiente de paz perpétua que se pode projetar o fim da história de conflitos entre indivíduos, classes ou nações, com o exercício pleno da liberdade civil.

Seja na perspectiva contratualista,<sup>16</sup> percebida em Hobbes (2006, p. 47 e 59), Locke (1994, p. 401-402), Rousseau (1762, p. 7) e Kant (1995; 2003), ou nos modelos comunitaristas idealizados por pensadores como Hegel (1975, p. 25), Marx (2009, p. 63-81) ou Gramsci (2000), verifica-se uma constante que é o pressuposto de integração sistêmica entre razão, história e Estado, sendo, em alguns, a liberdade evidenciada como maior valor a ser protegido, e em outros esse lugar é tomado pela equidade.

A razão – fundamento da razoabilidade – e a liberdade – bem jurídico a ser protegido – permanecem em Rawls (2008) como fundamentos sistêmicos; mas a liberdade é compreendida num ambiente em que os seres humanos gozam de uma cidadania igual. Ou seja, uma liberdade igual e pública, promovida por julgamentos norteados pelo equilíbrio reflexivo – amparado numa racionalidade deliberativa – a partir do qual se limita a discordância pública com fundamento na tolerância da diversidade: em outras palavras, “justiça como equidade” (RAWLS, 2008, p. 723-724).

Mesmo que firmada em outras bases, pode-se afirmar que a teoria da justiça de Rawls (2008) não é incompatível com o contratualismo, pelo contrário, o aperfeiçoa. Não é difícil perceber que, ao elevar a equidade à condição para o exercício da liberdade, os pós-positivistas retomam discussões fundamentais já presentes na obra de Rousseau (1762, p. 5): “O homem nasceu livre, e em toda parte se encontra sob ferros”, pois quando “acredita-se o senhor dos outros, não deixa de ser mais escravo que eles.” Assim, como nenhum ser humano possui natural autoridade sobre o semelhante, bem como porque a força não produz direito, recorre-se às convenções como base da autoridade legítima (ROUSSEAU, 1762, p. 6-7), mas convenções que, ao promoverem a equidade, possibilitem o exercício pleno da liberdade civil.

---

16 O contrato social, tal como idealizado por Rousseau (1762, p. 7), pode ser compreendido como um paradoxo em que o ser humano renuncia à parcela de sua liberdade – de forma restrita, pois tal renúncia em maiores proporções é incompatível com a natureza humana e implicaria subtrair de sua vontade a liberdade e a moralidade de suas ações –, sendo que esse sacrifício visa fundar “uma forma de associação que defenda e proteja de toda força comum a pessoa e os bens de cada associado, e pela qual, cada um, unindo-se a todos, não obedeça, portanto, senão a si mesmo e permaneça tão livre como anteriormente.” (ROUSSEAU, 1762, p. 9-10).

Para Sen (2000, p. 18, 31 e 33), a “liberdade é central para o processo de desenvolvimento” em função da possibilidade da avaliação deste a partir dos níveis verificados daquela, bem como diante da razão de eficácia, a partir da qual se compreende o desenvolvimento como dependente da “livre condição de agente das pessoas”. Nesse contexto, assumem relevante papel os direitos humanos e, para sua análise, precisa-se “levar em conta tanto a importância constitutiva quanto a importância instrumental dos direitos civis e liberdades políticas”. Com relação às políticas públicas, essa abordagem influencia questões estratégicas, a exemplo da atenção dada, em algumas políticas, ao público-alvo, “buscando contentar o ‘seguimento ideal’ de uma população supostamente inerte”.

No âmbito do STN, podem-se identificar as repercussões dos direitos fundamentais – conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) – a partir das limitações que impõem ao poder de tributar; pois, verifica-se que “os poderes do Estado encontram, nos direitos e garantias individuais, limites intransponíveis, cujo desrespeito pode caracterizar ilícito constitucional” (BRASIL, 2006. p. 43). Se na definição da ordem econômica – em seu art. 170 – a CRFB faz uma ponte expressa entre esta e os direitos fundamentais, tais como o direito à propriedade e à liberdade, não com menos razão se estabelece essa ligação entre os direitos fundamentais e as limitações do poder do Estado de tributar. Assim, os direitos fundamentais diretamente ligados ao que se denomina atualmente como “dever fundamental de pagar tributos” – atuando em sua fundamentação e ao mesmo tempo em sua limitação – são, segundo Castilho (2012, p. 21), a liberdade e a propriedade, “verdadeiras balizas que reservam campos intocáveis pelas pessoas jurídicas”.

Sob a ótica dos direitos fundamentais, por um lado, o STN – como conjunto harmônico de superestruturas destinadas a estabelecer e exigir o tributo – pode promover, em larga medida, restrição<sup>17</sup> ao exercício do direito à liberdade, “em especial, à liberdade de iniciativa e a liberdade de escolha de ofício e profissão” (CASTILHO, 2012, p. 21-22), bem como ao direito à propriedade. Quanto à livre iniciativa, somente se pode conceber uma liberdade maximizada em ambiente de mercado ideal, numa realidade hipotética em que a regulação fosse estabelecida naturalmente pela livre concorrência. A partir do momento em que o Estado é erigido como garantidor da segurança das rotas de comércio, da segurança jurídica e do direito à propriedade – mesmo numa perspectiva simplificada da proposta liberal –, as próprias regras que estabelecem a materialização de suas funções implicam certa limitação à liberdade. Nesse caso, concebe-se a liberdade num hipotético estado de natureza, não como liberdade civil, cuja concepção ralswiana remete à uma liberdade igual.

---

17 Essa também é a opinião de Meira e Correia Neto (2012, p. 25) quando as normas tributárias são aplicadas a despeito de certa constrição a direitos fundamentais; isso porque, “em nível abstrato, essa situação é própria da essência do fenômeno tributário que, em alguma medida, pode ser definido sempre como constrição ao direito de propriedade, que é um direito fundamental”.



Montesquieu (2001 [1748], p. 230-245) examina, no livro XIII de sua obra *O espírito das leis*, as relações existentes entre arrecadação de tributos, volume de receita pública e liberdade. Especificamente no capítulo XII desse livro XIII, expõe sobre a relação da carga tributária e a liberdade dos cidadãos. Nesse sentido, formula que – sendo um dos fundamentos do Estado a sua contribuição para a garantia do gozo da liberdade civil –, quanto maiores forem as liberdades garantidas pelo Estado, maior pode ser a carga tributária, e a relação direta permanece quando são minguadas as liberdades. Reforçando essa posição, afirma, literalmente, Montesquieu (2001, p. 239):

Mas a regra geral permanece válida. Existem nos governos moderados uma compensação pelo peso dos tributos: a liberdade. Existe nos governos despóticos uma equivalência à liberdade é a modicidade dos tributos.

Num liame lógico que tangencia tanto Martins (2012, p.11) quanto Montesquieu (2001, p.239), Campos (2012, p. 82) pondera que o “problema da justificação axiológica dos impostos foi escamoteado durante largo período em benefício de legitimidade formal das normas tributárias”; por esse motivo, num contexto de Estado democrático de direito – no qual se discute a contribuição do Estado na garantia de uma liberdade material, por meio de uma liberdade igual defendida por Rawls (2008, p. 376) e que implica o conceito de justiça como equidade –, deve-se ter em mente que “as normas fiscais não podem ameaçar a liberdade dos cidadãos através de carga fiscal exagerada, ausência de garantias, etc.” (CAMPOS, 2012, p. 77). Isso porque, para se atingir a “cidadania fiscal”, é necessário que haja uma efetiva participação do cidadão-contribuinte na elaboração e na aplicação das normas fiscais (CAMPOS, 2012, p. 83).

### 3 RESPONSABILIDADE E *TAX EXPENDITURE*

Diante de um cenário internacional de crises cíclicas do capitalismo em dimensão intervalar paulatinamente regressiva, paradigmas vigentes para formulação e avaliação de políticas públicas, tais como o Consenso de Washington (GIAMBIAGI; ALMEIDA, 2003, p. 9) e seus desdobramentos quanto aos diplomas de direito interno que estabelecem padrões de gestão fiscal, merecem análise sistemática, especialmente em função da estreita relação da política econômica adotada e com a efetividade dos direitos humanos, esta percebida por meio das diversas dimensões do desenvolvimento.

O conceito de *tax expenditure* é definido por Surrey e McDaniel (1985, p. 3) como “gastos de governo” ou “despesa fiscal” que tem efeito econômico similar à dinâmica de execução orçamentária por meio de arrecadação normal do tributo e concessão de transferências (subsídios):

Seja qual for a sua forma, esses desvios da estrutura normativa tributária representam os gastos do governo para atividades ou grupos favorecidos, efetuada através do sistema fiscal, em vez do uso de subsídios diretos, empréstimos, ou de outras formas de assistência do governo.

Uma contratualização entre contribuinte e Estado se apresenta não apenas implícita numa formulação teórica de um contrato social fundante de um Estado societário, mas de forma explícita quando se trata de benefícios fiscais: seja pela mera adesão aos benefícios automáticos previstos na lei a quem cumprir determinadas condições prévias – assumindo no seu gozo a responsabilidade de fornecer resultados econômicos ou sociais estabelecidos –, seja como aqueles pactuados por meio de Termos de Acordo de Regime Especial (Tares) ou instrumentos equivalentes (CAMPOS, 2012, p. 90).

Benefícios e incentivos fiscais podem ser compreendidos como uma redução, de forma direta ou indireta, do ônus a que está sujeito determinado contribuinte em virtude do poder de tributar do Estado; ou seja, podem implicar direta ou indiretamente em *tax expenditure*, quando o seu impacto não é absorvido no decorrer da cadeia produtiva e/ou de comercialização, em função de eventual dinâmica de substituição tributária.

Como requisito de validade para a concessão de benefícios fiscais, a Carta Política brasileira prevê, em regra, existência de lei específica e, quanto ao ICMS, convênios interestaduais firmados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), regulamentados por legislação complementar, como se verifica nos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, ambos do texto constitucional.

A desoneração tributária, quando concedida sob a lógica do princípio da anterioridade e isonomia de tratamento aos contribuintes do mesmo seguimento econômico, bem como prevista na projeção das receitas do exercício financeiro subsequente para efeito de elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA), pode se consubstanciar em renúncia fiscal devidamente harmônica com o ordenamento jurídico pátrio. Já os benefícios financeiros e creditícios – embora possam não ser catalogados como renúncia fiscal direta, em face de representarem respectivamente transferências correntes e financiamento de programas de custeio e investimento às instituições públicas ou privadas – deveriam ser contabilizados a título de despesas públicas, nas lições de Almeida (2000, p. 20).

De forma geral, pode-se afirmar que a análise da renúncia fiscal – entendida pelos especialistas em orçamento público norte-americano como gasto tributário, ou *tax expenditure* – é normalmente composta de duas partes:

A primeira e mais extensa engloba todos os dispositivos legais que constituem a estrutura normativa do imposto. Estes são indispensáveis à determinação do sujeito passivo, à incidência temporal do tributo, à estrutura das alíquotas, aos níveis de isenção e às condições de pagamento. Referem-se, também, à jurisdição tributária e aos aspectos administrativos do imposto, como a todas as obrigações acessórias do contribuinte, necessárias ao controle e à fiscalização.

A segunda parte é composta de disposições especiais que representam um desvio da estrutura normativa, e cujo propósito é atingir alguns objetivos não tributários do governo. Estes desvios ou disposições especiais existem em todo sistema tributário, tendo por objetivos estimular determinado comportamento do contribuinte (exportações, poupança, investimentos em certas regiões, setores ou ativos financeiros, etc.), ou então propiciar alívio financeiro a determinados grupos sociais carentes (alimentação do trabalhador, benefícios aos aposentados, pensionistas e idosos, por exemplo). (ALMEIDA, 2000, p. 49).

No Regulamento do Código Tributário Estadual de Goiás (RCTE),<sup>18</sup> distingue-se benefício fiscal de incentivo fiscal. Os arts. 81 e 83 do RCTE – regulamentando a previsão do art. 39 e 41 do Código Tributário Estadual (CTE)<sup>19</sup> – definem como *benefício fiscal* o subsídio concedido na forma de renúncia fiscal parcial ou total de receita decorrente de imposto, englobando: i) isenção; ii) redução de base de cálculo; iii) crédito outorgado; iv) manutenção de crédito; v) devolução total ou parcial do imposto. Já os *incentivos fiscais* são compreendidos pelo regulamento de Goiás como redução de impostos com fins de atração de novos empreendimentos no território goiano, podendo ser categorizados como benefícios com intuito de investimentos, englobando: i) créditos pré-operacionais; ii) créditos para investimentos; iii) ICMS financiado pelo Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás (Fomentar)<sup>20</sup> e pelo Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás (Produzir).<sup>21</sup> Entre os benefícios fiscais, e mesmo incentivos, há algumas outras iniciativas – menos significativas em termos de impacto orçamentário ou de renúncia fiscal –, como o programa Cheque Moradia,<sup>22</sup> a Lei Goyazes<sup>23</sup> e o programa Proesporte.<sup>24</sup>

Pode-se verificar que nem todos os benefícios fiscais implicam necessariamente renúncia fiscal na dinâmica de incidência do ICMS – como as no caso das reduções de base de cálculo concedidas em operações que não envolvam o consumidor final, ou seja, no meio da cadeia –, mas invariavelmente alteram, para o mercado, a percepção da relação entre custo e benefício de determinado investimento, produção, comercialização ou prestação de serviço.

18 Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997.

19 Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991.

20 Instituído pela Lei estadual nº 9.489, de 19 de julho de 1984.

21 Instituído pela Lei estadual nº 13.591, de 18 de janeiro de 2000, posteriormente abarcando programas decorrentes instituídos em normas como a Lei estadual nº 13.839, de 15 de maio de 2001; a Lei estadual nº 13.844, de 1º de julho de 2001; a Lei estadual nº 13.919, de 4 de outubro de 2001; a Lei estadual nº 14.186, de 27 de junho de 2002; e a Lei estadual nº 14.244, de 29 de julho de 2002.

22 O programa Cheque Moradia, anteriormente denominado de Programa Habitacional Morada Nova, tem os benefícios e incentivos fiscais a ele relacionados regulados pela Lei estadual nº 14.542, de 30 de setembro de 2003, e pela Lei estadual nº 16.559, de 26 de maio de 2009.

23 Programa instituído pela Lei estadual nº 13.613, de 11 de maio de 2000.

24 Programa instituído pela Lei estadual nº 14.546, de 30 de setembro de 2003.

O art. 178 do Código Tributário Nacional prevê que, caso o benefício fiscal tenha sido concedido por prazo certo e vinculado a determinadas condições, este não poderá ser revogado ou modificado. Embora a irrevogabilidade do benefício não seja pacífica para as hipóteses em que as condições não foram integralmente cumpridas, a concessão de qualquer tipo de benefício fiscal gera um impacto direto nos processos produtivos e de comercialização, bem como nos arranjos produtivos, devendo ser planejados e executados de forma responsável, sob o risco de implicarem em desequilíbrio concorrencial e/ou ampliação da lógica de degradação ambiental, com graves consequências às liberdades substantivas.

#### **4 EXPOSIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS<sup>25</sup>**

Correlações a partir de cortes transversais foram buscadas a partir de dados coletados e/ou sistematizados por organizações da sociedade civil, aferindo as relações significativas com os dados – num dado ponto no tempo – de concessão de benefícios fiscais, repartição entre os municípios da arrecadação do ICMS e direcionamento das aquisições governamentais por tipo de fornecedor.

Como não se verificou que o impacto da redução da base de cálculo tenha sido calculado sistematicamente pela Secretaria de Estado da Fazenda de Goiás (Sefaz-GO), para compor o montante anual de incentivos e benefícios fiscais concedidos, foi necessário reduzir o estudo a um universo amostral menor. Redimensionou-se o escopo – isso diante do fato de ainda não se ter instrumentalizado uma sistemática de monitoramento de cada fase das cadeias produtivas, mas apenas uma análise global por cadeia que, via de regra, demonstra certa neutralidade –, focando um conjunto de operações que fugissem à regra no planejamento global de monitoramento.

Considerando a metodologia utilizada pela Sefaz-GO para a prospecção de dados referentes à concessão de incentivos e benefícios fiscais, especialmente aqueles que esse órgão entende serem pacíficos de renúncia de receita, foram inicialmente requeridos os dados de 2000 – por ser ano do censo do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) – a 2013, por o período contemplar o fechamento do ciclo decenal do censo em 2010 e permitir atualizar as análises por projeção e comparação até o último exercício financeiro fechado. Os dados anteriores a 2003 não constavam em bancos de dados eletrônicos e os documentos remanescentes contemplavam apenas dados agregados de balanços contábeis de fechamento anual, tendo parte significativa dos documentos físicos se perdido por deterioração ou descarte programado.

---

<sup>25</sup> Nesse mundo de incertezas e indeterminações, caberia perfeitamente uma pergunta: por que não imaginar a participação dos incentivos fiscais como um dos fatores coadjuvantes do processo histórico de desenvolvimento de uma região? Nessa perspectiva, não há razão para se negar tal participação, entretanto é mais do que razoável fazer um esforço para buscar argumentos palpáveis, a fim de justificar essa participação (AMARAL FILHO, 2010, p. 13).

Deve-se esclarecer que foi considerada uma série histórica compreendendo apenas o período de 2003 a 2011, pois, anteriormente, havia poucos testes eletrônicos de consistência e a maior parte dos dados não se encontra em formato digital ou disponível.<sup>26</sup> Além disso, o limite temporal superior se estabeleceu considerando a mudança da plataforma tecnológica com o fim da obrigatoriedade da Declaração Periódica de Informações (DPI) e a transição para a Escrituração Fiscal Digital (EFD), o que implicou significativas inconsistências<sup>27</sup> dos dados ainda não tratados para o período pós 2011.

Foram analisados incentivos e benefícios fiscais efetivamente gozados em Goiás sobre o ICMS no período de 2003 a 2011 – fornecidos em formato digital, em harmonia com o disposto no art. 11, § 5º, da Lei de Acesso à Informação –, sendo esses dados cruzados com aqueles disponíveis quanto aos índices de desenvolvimento humano, aos índices de valor agregado, entre outros indicadores.

Naturalmente, o volume de benefícios e incentivos fiscais gozados pelos contribuintes em dado exercício não tem necessariamente uma correspondência absoluta com aqueles concedidos para aquele mesmo período, mas é uma aproximação razoável: a opção pela análise dos benefícios e dos incentivos efetivamente gozados, e não dos concedidos, se deve às limitações impostas por interpretação conservadora do fisco estadual quanto à abrangência do sigilo fiscal<sup>28</sup> incidente nos termos de acordo de regime especial, que são contratos com a administração tributária para flexibilização de pagamentos, concessão de crédito outorgado, redução de base de cálculo, entre outros.

Considerando os programas e subprogramas do Fomentar e do Produzir, créditos outorgados em operações – tanto internas quanto interestaduais –, programa Cheque Moradia, programa Proesporte, programa estabelecido pela Lei Goyazes, bem como isenções concedidas ao longo de cada exercício, tem-se em Goiás o seguinte quadro global nos exercícios fiscais 2003 a 2011, quando comparado com os valores efetivamente arrecadados do ICMS às transferências intergovernamentais – em especial transferências obrigatórias da União por meio do Fundo de Participação dos Estados (FPE)<sup>29</sup> – bem como com o valor da arrecadação global do Estado:

26 A política de gestão de documentos oficiais dos arquivos estaduais – em face das disposições do art. 21 da Lei nº 8.159/1991 – ficou ao sabor da legislação estadual, sem uma exigência de normatização por lei *stricto sensu*; assim sendo, muitas das possíveis fontes de informações dos dados de arrecadação e concessão de benefícios fiscais, em períodos pregressos a 2003, foram comprometidas pela ausência de zelo na guarda adequada ou por sazonais políticas de descarte após um período quinquenal de seu arquivamento.

27 Como é um processo de escrituração ainda recente, uma grande parcela dos contribuintes ainda erra na escrituração, o que faz com que a série de dados a partir de janeiro de 2012 ainda não tenha grande confiabilidade (GOIÁS, 2014, p.1).

28 O sigilo fiscal é estabelecido pelo artigo 198 do Código Tributário Nacional.

29 O Fundo de Participação dos Estados, previsto no art. 159 da Constituição, é formado por 21,5% da arrecadação do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e implica distribuição e repasse obrigatório aos estados e ao Distrito Federal.

Tabela 1: Análise global dos benefícios e incentivos fiscais<sup>30</sup>

Exercício	Benefícios e incentivos (R\$)	% da arrecadação do ICMS	% das transferências intergovernamentais (FPE)	% da arrecadação global
2003	2.852.655.608,83	121,3	694,3	77,3
2004	3.708.206.487,04	93,9	544,9	67,7
2005	3.992.285.947,63	94,7	266,7	57,9
2006	4.142.661.157,92	87,0	259,8	56,0
2007	4.984.290.970,32	91,5	246,0	57,8
2008	6.554.130.010,65	94,3	238,5	59,6
2009	7.170.062.816,15	105,3	272,3	67,1
2010	7.835.521.357,14	95,9	266,4	61,2
2011	9.370.148.545,79	94,9	268,8	54,6

Fonte: adaptação de Goiás (2005a, 2005b, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010a, 2011, 2012, 2014a).

Da análise do quadro acima, verifica-se que – desconsiderando as distorções dos exercícios de 2003 e 2004 que merecem melhor estudo em função das regras de distribuição do FPE – não houve significativo avanço da arrecadação do ICMS quando percentualmente comparado aos valores dos repasses obrigatórios da União.

Como o FPE é composto por percentuais globais de arrecadação nacional do IR e do IPI – mantidas suas alíquotas e equivalências de eventuais tabelas de limites de isenções e, respectivamente, faixas de rendas e produtos de incidência –, o crescimento do montante do FPE reflete o crescimento médio da renda e da produção industrializada em âmbito nacional e não local; logo, se houvesse uma relação direta – mesmo que com um lapso temporal de implementação e desde que não houvesse outros fatores mais relevantes na efetiva promoção do crescimento econômico –, a elevação dos percentuais de incentivo e benefícios, quando comparado ao montante arrecadado, deveria refletir maior representatividade da arrecadação do respectivo tributo quando comparado aos repasses obrigatórios da União, que – em tese, por se tratar de tributos incidentes sobre outros fatos geradores e numa base muito maior – não sofrem influência direta significativa daqueles benefícios.

Outra informação relevante que se extrai de uma análise global, como a ofertada na tabela 1, é o elevado percentual dos benefícios e incentivos fiscais gozados no período quando comparado com a efetiva arrecadação do ICMS: os percentuais sugerem que, em média, a cada um real efetivamente arrecadado, há fortes indicativos de que um real deixa de ser arrecadado em função dos benefícios ou dos incentivos fiscais gozados; não obstante, para uma afirmação categórica sob o montante da renúncia,

<sup>30</sup> Os dados de arrecadação utilizados foram extraídos dos relatórios do Sistema de Arrecadação Estadual (Sare), publicados no Portal da Transparência, com exceção dos dados relativos aos exercícios de 2003 e 2004 que, por não terem sido publicados oficialmente naquele ambiente, foram extraídos dos relatórios publicados pela antiga Secretaria de Estado do Planejamento e Desenvolvimento no Anuário Goiás em Dados.

ter-se-ia que enveredar para o desenvolvimento de um modelo econométrico<sup>31</sup> que foge ao escopo deste trabalho.

Quando comparados benefícios e incentivos fiscais do ICMS gozados no território de cada município goiano com o valor adicionado (VA)<sup>32</sup> e cruzados esses dados com os respectivos IDHM, verifica-se a ausência de uma correlação significativa ou positiva que pudesse endossar um discurso oficial de que os incentivos e os benefícios fiscais – dinheiro público representado no sacrifício do Erário público travestido em renúncias fiscais – são concedidos a partir de estudos sistemáticos que visam à correção das desigualdades sociais e regionais (art. 3º da CRFB).

Quando se observam os dez municípios goianos com menor IDHM em 2000 – uma vez que tal formulação pelo Pnud somente se deu em 1991, 2000 e 2010 – e comparam-se os benefícios e incentivos fiscais do ICMS concedidos para contribuintes estabelecidos em seus respectivos territórios, aferindo ainda eventual correlação significativa entre tais índices e valores com os valores adicionados<sup>33</sup> para a mesma base territorial, pode-se ter um panorama da primeira década do século XXI, conforme tabela abaixo.

**Tabela 2: Análise de IDHM, VA e benefícios e incentivos fiscais do ICMS (2000 e 2003)**

Municípios	IDHM (2000)	VA (2003) R\$	Benefícios e incentivos fiscais (2003) R\$	% de benef. + incent. por VA (2003)	% de benef. + incent. pelo total do estado (2003)
Buritinópolis	0,433	803.385,00	99.897,15	12,435	0,004
Cavalcante	0,396	210.003.494,00	115.119,89	0,055	0,004
Flores de Goiás	0,447	37.231.067,00	2.582.186,81	6,936	0,091
Gameleira de Goiás	0,446	11.370.267,00	193.705,27	1,704	0,007
Mambá	0,431	3.131.044,00	131.970,32	4,215	0,005
Mimoso de Goiás	0,445	10.558.970,00	259.714,56	2,460	0,009
Monte Alegre de Goiás	0,418	9.581.964,00	778.287,76	8,122	0,027
Mundo Novo	0,446	29.409.281,00	2.879.182,05	9,790	0,101
São Domingos	0,442	17.148.253,00	1.131.961,97	6,601	0,040
Vila Propício	0,437	19.961.991,00	1.688.212,40	8,457	0,059

Fontes: Goiás (2014a); Pnud (2011a); Resolução-Coíndice nº 51/2005.

31 Um modelo econométrico simples a ser explorado em trabalhos futuros poderá ser desenvolvido a partir da projeção do valor arrecadado sem os incentivos ou os benefícios fiscais (x) com os valores que foram efetivamente arrecadados (y); assim, a proporção entre x/y fornece o valor na moeda corrente.

32 O VA é calculado pela Secretaria Executiva do Conselho Deliberativo dos Índices de Participação dos Municípios (Coíndice) com o fito de estabelecer, a partir deste, os índices de participação dos municípios (IPMs) nas receitas provenientes do ICMS, nos termos previstos pelo art. 158, IV e parágrafo único, da CRFB e pelas competências estabelecidas na Lei estadual nº 11.242, de 13 de junho de 1990. O VA do ICMS é obtido a partir da soma de valores das mercadorias que saíram de dado território, sendo, deste montante, subtraída a soma dos valores de mercadorias que entraram e, posteriormente, acrescido ao resultado, desde que nulo ou positivo o valor das prestações de serviços na mesma base territorial.

33 Calculado pela Secretaria Executiva do Coíndice e constante na Resolução nº 51, de 25 de abril de 2005 – quanto ao exercício de 2003 –, e na Resolução nº 109, de 13 de novembro de 2012 – quanto ao exercício de 2010.

Quando se analisam, em 2010, os dez municípios de menor IDHM em Goiás no *Atlas de Desenvolvimento Humano do Brasil em 2000*, percebe-se que permanecem nesse grupo apenas os municípios de Cavalcante e Flores de Goiás. Isso, *a priori*, poderia sugerir uma melhora nos indicadores socioeconômicos, que poderia ser explicada – ao menos em parte – pela política de renúncia fiscal.

Aprofundando-se a análise a partir de um quadro comparativo dos benefícios e dos incentivos fiscais gozados no exercício de 2010 com o IDHM nesse mesmo exercício, comparando tais indicadores com o restante do estado de Goiás, verifica-se que não se pode estabelecer uma correlação significativa nessas regiões nesse lapso temporal.

Mantendo-se o foco nos dez municípios inicialmente selecionados, é possível aferir diretamente na tabela 3, adiante, que, embora haja ausência de significância na correlação estabelecida a partir de parâmetro estatístico entre percentual de benefícios e incentivos fiscais concedidos, pode-se estabelecer certa correlação entre os valores das respectivas renúncias fiscais e o crescimento do VA.

Se da tabela 1 verificou-se que houve pouco realinhamento do crescimento da arrecadação própria do Estado diante das transferências obrigatórias da União – em função dos benefícios e incentivos fiscais concedidos no ICMS –, no âmbito interno (entre município), a realidade se apresenta distinta.

**Tabela 3: Análise de IDHM, VA e benefícios e incentivos fiscais do ICMS (2010)**

Municípios	IDHM (2010)	VA (2010) R\$	Benefícios e incentivos fiscais (2010) R\$	% de benef. + incent. por VA (2010)	% de benef. + incent. pelo total do estado (2010)
Buritinópolis	0,704	50.883.740,00	502.819,08	0,988	0,006
Cavalcante	0,584	401.572.519,00	771.078,03	0,192	0,010
Flores de Goiás	0,597	65.571.981,00	5.925.784,00	9,037	0,076
Gemeleira de Goiás	0,659	64.897.940,00	2.197.803,39	3,387	0,028
Mambaí	0,745	9.667.781,00	2.899.510,01	29,991	0,037
Mimoso de Goiás	0,677	25.782.825,00	1.329.693,06	5,157	0,017
Monte Alegre de Goiás	0,696	37.154.168,00	4.081.940,26	10,986	0,052
Mundo Novo	0,683	100.764.738,00	10.326.183,55	10,248	0,132
São Domingos	0,665	79.030.394,00	9.535.168,92	12,065	0,122
Vila Propício	0,647	133.925.393,00	2.929.420,43	2,187	0,037

Fontes: Goiás (2014<sup>b</sup>); Pnud (2011<sup>a</sup>); Resolução-Coíndice nº 109/2012.

Analisando sobre o enfoque do crescimento econômico – tendo como indicador o crescimento do valor adicionado – e, a partir daí, analisando o impacto em indicadores sociais como o IDHM, verificou-se, nos dez municípios com maior valor adicionado em 2003, a evolução do gozo de benefícios e incentivos fiscais e suas possíveis repercussões nos indicadores de 2010. Em 2003, observam-se os municípios



com maiores VA no estado de Goiás, em ordem decrescente, representando 57% do valor adicionado total do estado de Goiás e 60% do montante de benefícios e incentivos fiscais do ICMS gozados nesse exercício: Goiânia, Catalão, Itumbiara, Anápolis, Rio Verde, Jataí, Goiatuba, São Simão, Aparecida de Goiânia e Senador Canedo. Desses municípios, 40% constam na relação dos dez maiores IDHM de Goiás em 2000: Goiânia, Catalão, Itumbiara e Anápolis, que representam juntos 34% do VA de Goiás e 41 dos incentivos e benefícios fiscais do ICMS gozados no exercício de 2003.

Entre os dez municípios com maior VA em 2003, 70% constam entre os dez municípios que proporcionalmente mais receberam incentivos e benefícios fiscais em 2003: Goiânia, Catalão, Rio Verde, Anápolis, Itumbiara, Aparecida de Goiânia, Jataí, Senador Canedo e Goiatuba. Juntos estes municípios representaram 36% do VA e 42% dos benefícios e incentivos fiscais do ICMS gozados em 2003 no estado de Goiás, indicando que a ausência de transparência nessas políticas – ou ainda a pouca abrangência do planejamento – contribui para um controle ineficiente que permite a reprodução de modelos concentradores e contrários ao discurso da correção das desigualdades sociais e regionais, como fundamento para um tratamento de contribuintes de forma não igualitária, mas equânime e fundada nos objetivos fundamentais do estado (art. 3º da CRFB).

Essas distorções, *a priori*, parecem corroborar os estudos de Furtado (1973, p. 11, 30-35 e 72-75), quando trata do fenômeno na reprodução das miniaturas das economias centrais nas regiões periféricas, tendo o subdesenvolvimento como um “quadro estrutural”.<sup>34</sup>

Para analisar os eventuais efeitos da política de renúncia fiscal em Goiás, no lapso entre as duas aferições do IDHM pelo Pnud, podem-se extrair, em 2010, os dez municípios goianos de maiores VA e verificar a evolução de seus indicadores. Assim, observa-se – quando comparado com a relação de 2003 – que 90% permanecem ainda no grupo, representando, nesse exercício, 54% do valor adicionado total do estado de Goiás e 64% do montante de benefícios e incentivos fiscais do ICMS gozados nesse exercício: Goiânia, Anápolis, Rio Verde, Senador Canedo, Catalão, Aparecida de Goiânia, Jataí, Itumbiara, São Simão. Desses municípios, apenas Catalão permanece na lista dos dez maiores IDHM do estado, mas a coincidência desses municípios com o grupo dos que mais gozaram proporcionalmente dos incentivos e benefícios fiscais do ICMS amplia-se para 90%. Essa análise pode ganhar novas dimensões quando o recorte passa a ser os dez municípios de maiores IDHM em 2010, como demonstra a tabela a seguir.

---

34 A partir do núcleo teórico proposto por Furtado (1973) para explicar o mito do desenvolvimento, verifica-se que “um país pode avançar no processo de industrialização sem abandonar suas principais características de subdesenvolvimento” (FURTADO, 1973, p. 95), mesmo quando as políticas públicas propiciam um dado perfil para a demanda, ou mesmo a indução direta de determinadas atividades produtivas, maximizando “a transferência do progresso técnico” (FURTADO, 1973, p. 106) e, com isso, o crescimento do produto interno bruto (PIB).

Da análise da tabela 4 e dos dados expostos anteriormente, pode-se inferir que a evolução dos índices de desenvolvimento humano não teve uma relação direta com os investimentos do Erário concretizados na forma de incentivos e benefícios fiscais – com ou sem renúncia fiscal – realizados nos municípios goianos.

**Tabela 4: Análise de evolução do IDHM e benefícios e incentivos fiscais do ICMS (2000-2010)**

Municípios	IDHM (2000)	IDHM (2010)	% de benefícios e incentivos em relação ao IVA (2010)	% de benefícios e incentivos em relação ao total do estado (2010)
Catalão	0,662	0,766	20,32	10,83
Ceres	0,654	0,775	4,29	0,06
Goianésia	0,571	0,760	5,43	0,49
Goianira	0,566	0,799	12,44	0,28
Ivolândia	0,563	0,752	10,26	0,06
Jaupaci	0,553	0,757	11,24	0,03
Mambaí	0,431	0,745	29,991	0,037
Nova Crixás	0,479	0,747	7,64	0,41
Padre Bernardo	0,484	0,747	4,93	0,09
Rubiataba	0,592	0,754	7,85	0,22

Fontes: Goiás (2014a); Pnud (2011a); Resolução-Coíndice nº 109/2012.

Pode-se afirmar até que houve uma significativa diminuição das desigualdades regionais no âmbito do estado, apesar da política fiscal estabelecida. Isso porque a correlação positiva que se apresenta claramente é entre a representatividade de valor adicionado – que representa maior desenvolvimento econômico – e o gozo de incentivos e benefícios fiscais. Ou seja, longe de refletir uma política de correção de desigualdades regionais no âmbito interno, a política de incentivos e benefícios fiscais promoveu prioritariamente atração de investimentos – se essa foi, como tem sido veiculado nos discursos oficiais, a motivação de sua concessão – em polos que já se encontravam em tendência de desenvolvimento.

Em 2003, os quatro municípios com maior IDHM em 2000 – respectivamente, Goiânia, Catalão, Itumbiara e Ceres – detinham 29% de todo valor adicionado em Goiás e gozaram de 35% dos incentivos e benefícios fiscais do ICMS. Já em 2010, os quatro municípios com maior IDHM – respectivamente, Goianira, Ceres, Goianésia e Catalão – representaram juntas um pouco mais de 6% do VA de Goiás e menos de 12% dos incentivos e benefícios fiscais do ICMS gozados no exercício. Por outro lado, reforçando a tese de que a correlação estabelecida pela política fiscal goiana é mais no sentido de favorecer a concentração de benefícios nos

polos já consolidados de desenvolvimento, os dez municípios com maiores valores adicionados, representando 55% do VA goiano no exercício de 2010, receberam juntos 64% dos incentivos e benefícios fiscais do ICMS, conforme distribuição demonstrada na tabela 5 abaixo.

**Tabela 5: Análise de evolução do IDHM e dos municípios de maiores VA em 2010**

Municípios	IDHM (2000)	% de benefícios e incentivos em relação ao total do estado (2003)	IDHM (2010)	% de benefícios e incentivos em relação ao total do estado (2010)
Anápolis	0,641	5,64	0,737	10,89
Aparecida de Goiânia	0,582	3,85	0,718	3,92
Catalão	0,662	8,29	0,766	10,83
Goiânia	0,715	22,35	0,727	19,86
Itumbiara	0,656	4,33	0,718	3,11
Jataí	0,627	2,89	0,699	2,44
Luziânia	0,550	2,17	0,659	1,56
Rio Verde	0,633	8,09	0,731	6,21
São Simão	0,596	0,48	0,693	0,44
Senador Canedo	0,505	2,68	0,720	4,93

Fontes: Goiás (2014a); Pnud (2011a).

Especificamente quanto aos benefícios fiscais gozados por meio da redução da base de cálculo concedida em operações em que o adquirente é o consumidor final – não sendo, portanto, neutralizada no interior da cadeia de produção, distribuição e comercialização –, verificou-se que, em 2011, somaram-se aproximadamente R\$ 201,60 milhões, o que representa 2,15% que – adotando-se essa metodologia e esse entendimento de que operações com consumidor final em que incide redução de base de cálculo do ICMS consubstancia-se em renúncia de receita – deveria ter sido acrescido ao montante constante da contabilização pública. Já em 2012, a renúncia de receita realizada pelo estado de Goiás por meio do benefício fiscal da redução de base de cálculo em operações sujeitas à incidência do ICMS somou aproximadamente R\$ 294,56 milhões.

Consultando os respectivos anexos II das leis de diretrizes orçamentárias de 2011<sup>35</sup> e 2012,<sup>36</sup> verificou-se que a renúncia de receita projetada para o exercício de 2011 soma aproximadamente R\$ 5,5 bilhões – muito abaixo dos R\$ 9,4 bilhões efetivamente realizados no exercício –, enquanto que, para 2012, projetou-se chegar a R\$ 5,8 bilhões.

35 Lei Estadual nº 17.126, de 12 de agosto de 2010.

36 Lei Estadual nº 17.393, de 1º de agosto de 2011.

Quando verificado o impacto da renúncia de receita decorrente dos benefícios fiscais de redução de base de cálculo, observa-se que eles representaram, em 2011, 3,7% do previsto e 2,1% do realizado. Já em 2012, a redução de base de cálculo em operações sujeitas ao ICMS representou 5,1% da renúncia de receita projetada. Tais percentuais no âmbito das contas públicas anuais são significativos e apontam para uma necessidade de revisão da metodologia de projeção da renúncia fiscal – quando da elaboração da LDO – bem como da apuração da sua efetiva incidência.

De todo observado, não se verificou uma correlação significativa entre a concessão, incentivos e benefícios fiscais – em proporções calculadas a partir do volume da economia municipal medido pelo valor adicionado nas operações sujeitas ao ICMS – e o IDH (tido como indicador que comparativamente pode dar uma dimensão das desigualdades de desenvolvimento entre os municípios).

## CONCLUSÃO

A abordagem sistêmica foi adotada no presente trabalho para a compreensão do ordenamento jurídico, ou seja, o sistema jurídico foi compreendido como um conjunto ordenado, não caótico, de elementos inter-relacionados, aberto a estímulos multilaterais com outros sistemas – econômicos, sociais, culturais, políticos e ambientais – e inserido num contexto evolutivo, em que se consideraram tanto os elementos morfogênicos quanto os homeostáticos.

A característica morfogenética que se destacou no âmbito do STN em Goiás – de forma marginal nos estudos – foi a reprodução das desigualdades socio-regionais em um quadro estrutural de subdesenvolvimento, como lecionou Furtado (1973).

Conforme a perspectiva ofertada por Amaral Filho (2010, p. 11), coerente com os resultados da pesquisa entabulada neste trabalho, a única maneira de acolher – sem restrição – os argumentos contrários à concessão de incentivos fiscais pelos governos locais, com o fim de atrair investimentos, é admitindo que essa prática seja contextualizada num mundo de concorrência perfeita. Nesse mundo, em que o território é uma abstração, não só o número de concorrentes é grande, mas todos os concorrentes dispõem das mesmas informações e são dotados de fatores homogêneos, de maneira que não há lugar para a manifestação de ações oligopolistas e monopolistas entre as localidades ou os estados, na atração de investimentos. Assim, quando o modelo teórico esboçado a partir dos comandos constitucionais é confrontado com a realidade fática, em análises qualitativas e quantitativas, verificaram-se incongruências sistêmicas.

Adstrito ao escopo deste trabalho, qualificaram-se as micropolíticas públicas goianas de concessão de benefícios fiscais quanto ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), aferindo a fundamentação fática e jurídica de sua implementação.

Em simples inspeção nos dados de declarações periódicas de informações (DPIs),<sup>37</sup> observou-se que as poucas políticas estruturadas, com controle de aplicação dos recursos públicos envolvidos com o fomento fiscal ao desenvolvimento – cujos programas foram denominados Fomentar, Produzir,<sup>38</sup> Cheque Moradia, Proesporte e Lei Goyazes –, representaram, em 2003, não mais que 17%, e, em 2010 e 2011, aproximadamente 21% do volume financeiro disponibilizado em forma de incentivos e benefícios fiscais. Ou seja, a maior parte dos benefícios e dos incentivos fiscais foram concedidos e gozados no estado de Goiás sem um acompanhamento sistemático das contrapartidas contratadas ou, ao menos, esperadas quanto ao desenvolvimento socioeconômico e cultural, bem como de seus impactos na correção ou no aprofundamento das desigualdades sociais e regionais.

O fato de as projeções de renúncias fiscais<sup>39</sup> e a metodologia de aferição do efetivo gozo dos incentivos e dos benefícios fiscais concedidos apresentarem significativas distorções – tendo a exclusão prática do impacto das reduções de base de cálculo no cômputo geral das renúncias –, bem como os números não respaldarem o discurso oficial de que esses são concedidos com a finalidade reduzir as desigualdades sociais e regionais, somados ao fato de não se observar esforço sistematizado por parte da administração no esclarecimento da população quanto a essas limitações das informações publicadas, remetem a uma percepção de baixa transparência governamental e uma despreocupação estrutural em se estabelecer um efetivo *accountability* da administração tributária quanto à praxe de concessão de incentivos e benefícios fiscais.

Exemplo de políticas públicas estabelecidas a partir do permissivo constitucional do tratamento tributário equânime poderia se estruturar a partir de maior fiscalização, ampliação e qualificação de políticas como a do ICMS Ecológico,<sup>40</sup> tímidas e tardiamente implementadas em Goiás por meio da Emenda Constitucional (EC) nº 40/2007, regulamentada pela Lei Complementar (LC) nº 90, de 22 de dezembro de 2011. Se o nível de *accountability* sobre essa política estadual fosse mais amplo, permitindo uma participação mais efetiva de outros seguimentos da sociedade civil organizada, talvez houvesse um planejamento de aplicação desses recursos de forma a promover correções no modelo centralizador de desenvolvimento e, por consequência, maior justiça social.

---

37 Atualmente dispensadas em face da implementação da nota fiscal eletrônica.

38 Instituídos, respectivamente, pelas Leis estaduais nº 9.489, 19 de julho de 1984, e nº 13.591, de 18 de janeiro de 2000.

39 Projetadas e registradas, respectivamente nos anexos obrigatórios das Leis de Diretrizes Orçamentárias e Relatórios de Gestão Fiscal (RGF) – previsto na LRF – e pactos dos relatórios do Programa de Reestruturação e Ajuste Fiscal, previsto na Lei nº 9.496, de 11 de setembro de 1997.

40 O repasse, relativo à repartição do ICMS Ecológico, aos municípios que abriguem em seus territórios unidades de conservação ambiental, ou que sejam diretamente por elas influenciados ou, ainda, aqueles possuidores de mananciais para abastecimento público ainda não foi implementado por ausência de decreto governamental regulamentador.

Essa e outras questões dependem da construção de modelos que permitam averiguar se as relações entre *accountability* e desenvolvimento são estatisticamente significativas e, a partir dessa constatação, a elaboração de indicadores de fácil mensuração.

A interpretação elástica do sigilo fiscal, impedindo o acesso público – em especial dos pesquisadores – aos termos de acordo de regime especial, contrariando a expressa recomendação constitucional da publicidade dos ajustes realizados pelo setor público, é uma relevante expressão da ausência de *accountability* dos gestores das políticas públicas de incentivo e benefícios fiscais relativos ao ICMS em Goiás.

Não se observando correlações significativas entre a efetiva realização dos incentivos e dos benefícios fiscais e os índices de desenvolvimento humano, bem como a verificação de que a política de renúncia de receita estabelecida em Goiás tende a favorecer a concentração de desenvolvimento em polos específicos, leva à inferência de que os requisitos de equidade – ou seja, tratamento não igualitário aos contribuintes, mas desigual, na medida de sua desigualdade, com a finalidade de igualá-los materialmente – constantes dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3º da CRFB) não foram atendidos. Assim sendo, pode-se afirmar que os dados analisados remetem a uma premência de revisão das metodologias de concessão, projeção e aferição dos incentivos e dos benefícios fiscais em operações sujeitas ao ICMS em Goiás.

A constatação de que o tratamento equitativo do contribuinte com vistas a uma igualdade material nos dimensões sociais e regionais não é a motivação da concessão de benefícios e incentivos fiscais no estado de Goiás, somada às constatações da ausência de *accountability* na gestão de tais políticas, importam em considerar que o direito fundamental à liberdade do cidadão goiano – em especial quanto à liberdade de, pela transparência governamental, orientar suas decisões e nas dimensões da livre iniciativa<sup>41</sup> – foi ferido.

Observando a simetria dos elementos-chave dos microssistemas tributários estaduais no âmbito do Sistema Tributário Nacional, pode-se propor, com algumas ressalvas, a extrapolação<sup>42</sup> de conclusões dos estudos dos *tax expenditures* decorrentes de renúncias relacionadas à concessão e ao uso de benefícios fiscais – que por ventura impliquem em alteração da lógica de livre concorrência por sua natureza formal não isonômica – ou daqueles que forem concedidos por subterfúgios que os tornem

41 Livre iniciativa aqui ferida por um tratamento diferenciado não justificado a partir da aferição da eficiência diante do discurso de sua motivação.

42 A simetria que suporta uma extrapolação nesse modelo pode ser justificada, ainda, observando-se as políticas de Estado para o planejamento orçamentário e a gestão da arrecadação que têm parâmetros universalizados na República, especialmente quanto às responsabilidades fiscais, sociais e de transparência, compatíveis aos métodos internacionalmente aceitos; permitindo, assim, estabelecer-se eventuais parâmetros comparativos com outros estados da Federação brasileira que se encontrem em diferentes níveis de desenvolvimento setorial, possibilitando ajustes que permitirão conferir maior consistência ao modelo sistêmico.

de difícil controle social suas concessões e consequências.<sup>43</sup> Ou seja, os *tax expenditures* relacionados ao ICMS têm – no presente estado da arte das políticas fiscais – elevado potencial de ferir as liberdades substantivas nas dimensões de facilidades econômicas<sup>44</sup> e garantia de transparência.

Políticas de benefícios e incentivos fiscais podem implicar não simplesmente variação de arrecadação e consequências diretas de ampliação de competitividade de determinado setor econômico em dada limitação territorial, mas, paradoxalmente, implicam limitações do livre empreendimento e da liberdade de escolha quanto ao consumo. Isso porque, ao interferir na lógica do mercado por um tratamento desigual entre contribuintes – mesmo que justificado sob o manto da equidade –, interfere-se também na liberdade de escolha e do exercício profissional, bem como na disponibilidade e no custo de dados produtos ao consumidor final. Naturalmente, tais resultados podem ser favoráveis ou desfavoráveis aos hipossuficientes na relação de mercado e visar a uma igualdade material, como também podem ser acompanhados de efeitos colaterais que se distanciam dos comandos constitucionais quando ponderados os princípios da isonomia tributária, da impessoalidade e da eficiência da administração. Essa análise verifica eco em marcos teóricos de vários ramos do Direito, pois tem implicações na própria finalidade do estado: limitação da liberdade de escolha de ofício e profissão remete – se considerada a perspectiva ofertada por Santos (2003 e 2004) – a uma restrição da própria cidadania.

Outra reflexão a que o estudo aqui desenvolvido remete – em face de escrutinar a própria finalidade do tributo no contrato social fundante da sociedade política Estado – é justamente um descuido de uma explicitação, ao cidadão-contribuinte, da relação entre a carga tributária e as garantias às liberdades. Segundo Montesquieu (2001, p. 230-245), quanto maior as garantias de liberdades ofertadas pelo Estado, maior poderia ser a carga tributária, estabelecendo-se uma relação tanto direta quanto inversa nessas variáveis. Não se verificou na análise documental uma política de documentação quanto aos estudos nesses sentidos antes de se firmarem políticas que oneram ou desoneram determinados setores ou atores econômicos por meio dos incentivos e dos benefícios fiscais. Essa ausência parece refletir certa despreocupação de alinhamento das políticas fiscais com a lógica contratualista, o que corrobora a percepção de incongruências de parte dessas políticas com o sistema jurídico pátrio.

Contextualizando as constatações expostas anteriormente, verifica-se, por exemplo, o teor da Carta de Brasília – ratificada pela Presidência da República e governadorias dos 27 estados da Federação, em 22 de fevereiro de 2003 –, na qual certo consenso político se formou em torno da reforma tributária, apontando diretrizes para a

---

43 Consequências tais como a promoção ou não da correção das desigualdades sociais e regionais, bem como a renúncia fiscal como *tax expenditure*.

44 Facilidades econômicas aqui compreendidas “na forma de oportunidades de participação no comércio e na produção” (SEN, 2000, p. 25-26).

edificação de uma solução técnico-política quanto às variações estaduais das normas do ICMS e a concessão de benefícios fiscais em ambiente da vulgarmente denominada “guerra fiscal”, como é expresso em seus itens A.2, A.3 e A.8.<sup>45</sup> Não obstante a importância da citada Carta ou protocolo de intenções, a ausência de estudos técnicos – elaborados em ambiente neutro, com abrangência e profundidades necessárias – permitiu que diversos e contraditórios discursos sobre a matéria se sobrepusessem, inviabilizando, até o momento, a necessária reforma. Embora a Carta de Brasília ofereça um esboço de hermenêutica diatópica, os discursos dissonantes articulam um canhestro arremedo do que Santos (2003, p. 59-66) denominaria “impulso contra-hegemônico”.

Por todo exposto até aqui, pode-se afirmar que a hipótese formulada inicialmente no projeto de pesquisa não se confirmou. Mas foi verificada uma relação qualitativa e quantitativamente significativa entre o crescimento econômico e a dinâmica de gozo de incentivos e benefícios fiscais. Não foi verificada, *a priori*, uma conformidade da praxe de concessão de benefícios e incentivos fiscais – sondada a partir da aproximação ofertada pelo efetivo gozo deles – com o modelo sistêmico-jurídico elaborado a partir de Rawls (2008), Sen (2000) e Raz (2012), ao menos por não se verificar uma correlação significativa com a desigualdade de IDHM no âmbito dos 246 municípios goianos.

Numa perspectiva propositiva, pode-se afirmar que o presente estudo se materializa como base para estudos que explorem outras correlações e que venham a contribuir – em seu conjunto – com a proposição de um modelo sistêmico que conforme nosso ordenamento jurídico às dinâmicas de um sistema político mais justo, compreendendo essa justiça como um resgate dos compromissos mais basilares do contrato social fundante da sociedade política em que se consubstancia o Estado democrático de direito: os direitos e garantias às liberdades substantivas, numa relação virtuosa com o financiamento da própria sociedade política por meio do tributo e na qual se promova o equânime desenvolvimento humano, tanto sob a ótica do princípio kantiano da avaliação quanto do princípio da execução.

---

45 “A – Sobre a reforma tributária [...] 2. A reforma deverá ser neutra para os entes da federação, objetivando, sem a elevação da carga tributária, a ampliação da base e a maior eficácia na arrecadação, permitindo criar condições para a redução da carga individual e dos setores mais frágeis da economia. 3. A Constituição definirá o novo ICMS (IVA) como um imposto estadual unificado em todo o país, com legislação e normatização uniformes, reduzindo o número de alíquotas e eliminando as 27 legislações diferentes que hoje existem. As normas e as regras de transição para o novo imposto serão definidas por lei complementar. [...] 8. Haverá a definição de uma política de desenvolvimento regional sustentada que reduza as desigualdades regionais, em particular nas regiões nordeste, norte e centro-oeste e outras regiões de menor desenvolvimento no país, e que supere os conflitos tributários entre os entes da federação”. (BRASIL, 2003, p. 1-2).



## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, F. C. R. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília, v. 31, n. 84, p. 19-62, abr./jun. 2000. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2055468.PDF>>. Acesso em: 14 dez. 2013

ALVES, José Augusto Lindgrem. *A arquitetura internacional dos direitos humanos*. São Paulo: FTD, 1997.

AMARAL FILHO, Jair do. Incentivo fiscal como instrumento de desenvolvimento local ou regional. *Revista Desenhavia*, Salvador, n. 12. 2010. Disponível em: <[http://www.desenhavia.ba.gov.br/uploads/2508201114531875\\_Cap1.pdf](http://www.desenhavia.ba.gov.br/uploads/2508201114531875_Cap1.pdf)>. Acesso em: 10 set. 2014.

BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2000.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* nº 82788 – RJ. Relator: ministro Celso de Mello. Rio de Janeiro, 12 de abril de 2005. *Diário da Justiça*. Brasília, DF, 2 jun. 2006.

\_\_\_\_\_. Constituição. *Constituição da República Federativa do Brasil*, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 10 out. 2014.

\_\_\_\_\_. *Carta de Brasília*. Brasília, 2003. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/divulgacao/publicacoes/reforma-tributaria/reforma-tributaria>>. Acesso em: 20 fev. 2014.

BUCKLEY, W. *A sociologia e a moderna teoria dos sistemas*. São Paulo: Cultrix, 1976.

CAMPOS, Diogo Leite de. A cidadania tributária: de sujeito passivo a sujeito ativo. In: MARTINS, Ives G. da S.; CASTILHO, Ricardo (Orgs.). *Direito tributário e direitos fundamentais: limitações ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

CAPRA, Fritjof. *A teia da vida*. São Paulo: Cultrix, 1996.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CASTILHO, Ricardo. Liberdade e propriedade como limites internos ao poder de tributar. In: MARTINS, Ives G. da S.; CASTILHO, Ricardo (Orgs.). *Direito tributário e direitos fundamentais: limitações ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

FERRAJOLI, Luigi. *Por uma teoria dos direitos e dos bens fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

FURTADO, Celso. *O mito do desenvolvimento econômico*. Rio de Janeiro: Paz e Terra. 1973.

GIAMBIAGI, Fábio; ALMEIDA, Paulo Roberto. *Morte do consenso de Washington? Os rumores a esse respeito parecem muito exagerados*. Rio de Janeiro: BNDES, 2003. Disponível em <<http://www.bndes.gov.br>>. Acesso em: 2 mar. 2014.

GOIÁS. *Goiás em dados 2004*. Goiânia: Seplan, 2004. Disponível em: <[http://www.seplan.go.gov.br/sepin/viewcad.asp?id\\_cad=1100](http://www.seplan.go.gov.br/sepin/viewcad.asp?id_cad=1100)>. Acesso em: 20 mar. 2014.

\_\_\_\_\_. *Goiás em dados 2005*. Goiânia: Seplan, 2005a. Disponível em: <[http://www.seplan.go.gov.br/sepin/viewcad.asp?id\\_cad=1080](http://www.seplan.go.gov.br/sepin/viewcad.asp?id_cad=1080)>. Acesso em: 20 mar. 2014.

\_\_\_\_\_. *Demonstrativo de Arrecadação Estadual – Ano 2005b*. Goiânia: Sefaz, 2006. Disponível em: <<http://www.transparencia.goias.gov.br>>. Acesso em: 15 mar. 2014.

\_\_\_\_\_. *Demonstrativo de Arrecadação Estadual – Ano 2006*. Goiânia: Sefaz, 2007. Disponível em: <<http://www.transparencia.goias.gov.br>>. Acesso em: 15 mar. 2014.

\_\_\_\_\_. *Demonstrativo de Arrecadação Estadual – Ano 2007*. Goiânia: Sefaz, 2008. Disponível em: <<http://www.transparencia.goias.gov.br>>. Acesso em: 15 mar. 2014.

\_\_\_\_\_. *Demonstrativo de Arrecadação Estadual – Ano 2008*. Goiânia: Sefaz, 2009. Disponível em: <<http://www.transparencia.goias.gov.br>>. Acesso em: 15 mar. 2014.

\_\_\_\_\_. *Demonstrativo de Arrecadação Estadual – Ano 2009*. Goiânia: Sefaz, 2010a. Disponível em: <<http://www.transparencia.goias.gov.br>>. Acesso em 15 mar. 2014.

\_\_\_\_\_. *Demonstrativo de Arrecadação Estadual – Ano 2011*. Goiânia: Sefaz, 2012. Disponível em: <<http://www.transparencia.goias.gov.br>>. Acesso em: 15 mar. 2014.

\_\_\_\_\_. SEFAZ. *O que é o COÍNDICE?* Goiânia: Sefaz, 2010b. Disponível em: <<http://www.sefaz.go.gov.br/COINDICE/NocoasBasicas.htm>>. Acesso em: 5 abr. 2013.

\_\_\_\_\_. SEGPLAN. *Goiás em dados 2010*. Goiânia: Sepin, 2010c. Disponível em: <<http://www.seplan.go.gov.br/sepin/down/godados2010.pdf>>. Acesso em: 5 maio 2013.

\_\_\_\_\_. Gerência de Informações Econômico-Fiscais. *Despacho nº 0006/2014-GIEF*, de 3 de janeiro de 2014. Goiânia: Sefaz, 2014a.

\_\_\_\_\_. Coordenação de Integração de Dados. OLIVEIRA, Wederson Xavier. *Redução de Base de Cálculo: modelagem pesquisa. BO – benefícios e incentivos fiscais* [mensagem pessoal]. Mensagem recebida por <[einstein-afp@sefaz.go.gov.br](mailto:einstein-afp@sefaz.go.gov.br)> Acesso em: 27 dez. 2013. Goiânia: Sefaz, 2014b.

\_\_\_\_\_. Coíndice. Anexo único. In: *Resolução nº 51*, de 25 de abril de 2005. 2005c. Disponível em: <<http://www.sefaz.go.gov.br>>. Acesso em: 3 abr. 2014.

\_\_\_\_\_. Coíndice. Anexo único. In: *Resolução nº 109*, de 13 de novembro de 2012. Disponível em: <<http://www.sefaz.go.gov.br>>. Acesso em: 3 abr. 2014.

GRAMSCI, Antonio. *Cadernos do cárcere*, v. 3: Maquiavel. Notas sobre o Estado e a política. Trad.: Carlos Nelson Coutinho e Luiz Sérgio Henriques. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2000.

HABERMAS, Jürgen. Três modelos normativos de democracia. *Lua nova*: revista de cultura e política, n. 36. São Paulo: Cedec, 1995.

HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. *Principios de la Filosofía del Derecho o Derecho Natural y Ciencia Política*. Trad.: Juan Luis Vermal. Buenos Aires: Sudamericana, 1975.

HOBBS, Thomas. *Leviatã*. São Paulo: Martin Claret, 2006.

HOLANDA, Sérgio Buarque de. *Raízes do Brasil*. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

ISA, Felipe Gómez. El derecho al desarrollo como derecho humano. In: BERZOSA, Carlos et al. *Derechos humanos y desarrollo*. Bilbao: Mensajero, 1999.

KANT, Immanuel. *Crítica da razão prática*. Tradução baseada na primeira edição original alemã de 1788. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

\_\_\_\_\_. *Fundamentação da metafísica dos costumes*. Trad.: Paulo Quintela. Lisboa: Edições 70, 1995.

\_\_\_\_\_. *A paz perpétua*: um projeto filosófico. Covilhã: UBI, 2008.

LOCKE, John. *Segundo tratado sobre o governo civil e outros escritos*. Petrópolis: Vozes, 1994.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 34. ed. rev., atual. e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O poder de tributar pelo prisma da teorização de sua função social e de proteção aos direitos individuais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTILHO, Ricardo (Orgs.). *Direito Tributário e direitos fundamentais*: limitações ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

MARX, Karl. *Miséria da filosofia*: resposta à Filosofia da Miséria, do Sr. Proudhon. Trad.: José Paulo Netto. São Paulo: Expressão Popular, 2009.

MEIRA, Liziane Angelotti Meira; CORREIA NETO, Celso de Barros. Notas de uma pesquisa. In: BRANCO, Paulo G.; MEIRA, Liziane A.; CORREIA NETO, Celso de B. *Tributação e direitos fundamentais: conforme a jurisprudência do STF e do STJ*. São Paulo: Saraiva, 2012.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 9. ed., São Paulo: Malheiros, 1997.

MONTESQUIEU, Baron de. *The spirit of laws*. Kitchener: Batoche Books, 2001 [1748]. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br>>. Acesso em: 3 mar. 2014.

NAÇÕES UNIDAS. *Human Development Report*. Nova Iorque: Pnud, 1999.

\_\_\_\_\_. *United Nations declaration on sustainable development*. Adopted at the World Summit on Sustainable Development. Joanesburgo: ONU, 2002.

\_\_\_\_\_. *Conferência das Nações Unidas sobre o desenvolvimento sustentável*. Rio de Janeiro: ONU, 2012. Disponível em: <<http://www.onu.org.br/rio20/>>. Acesso em: 25 jul. 2012.

PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento. *Atlas do desenvolvimento humano do Brasil*. New York: ONU, 2003. Disponível em: <<http://www.pnud.org.br/atlas/>>. Acesso em: 3 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. *Relatório do desenvolvimento humano 2011*. Trad.: Strategic Agenda LLP. New York: ONU, 2011a. Disponível em: <[http://hdr.undp.org/en/media/HDR\\_2011\\_PT\\_Complete.pdf](http://hdr.undp.org/en/media/HDR_2011_PT_Complete.pdf)>. Acesso em: 3 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. *Ranking de IDH global 2011*. New York: ONU, 2011b. Disponível em: <[http://www.pnud.org.br/atlas/ranking/IDH\\_global\\_2011.aspx?indiceAccordion=1&li=li\\_Ranking2011](http://www.pnud.org.br/atlas/ranking/IDH_global_2011.aspx?indiceAccordion=1&li=li_Ranking2011)>. Acesso em: 3 jun. 2012.

\_\_\_\_\_. *O que é desenvolvimento humano*. New York: ONU, 2012a. Disponível em: <[http://www.pnud.org.br/IDH/DesenvolvimentoHumano.aspx?indiceAccordion=0&li=li\\_DH](http://www.pnud.org.br/IDH/DesenvolvimentoHumano.aspx?indiceAccordion=0&li=li_DH)>. Acesso em: 3 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. *O que é o IDH*. New York: ONU, 2012b. Disponível em: <[http://www.pnud.org.br/IDH/IDH.aspx?indiceAccordion=0&li=li\\_IDH](http://www.pnud.org.br/IDH/IDH.aspx?indiceAccordion=0&li=li_IDH)>. Acesso em: 3 jun. 2012.

RAZ, Joseph. *O conceito de sistema jurídico: uma introdução à teoria dos sistemas jurídicos*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012.

RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Trad.: Jussara Simões. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

\_\_\_\_\_. *O liberalismo político*. São Paulo: Ática, 2000.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Do contrato social e discursos sobre a economia política*. Trad.: Rolando Roque da Silva. [S.l.]: RidendoCastigat Mores, 1762. Disponível em: <www.dominiopublico.gov.br>. Acesso em: 2 abr. 2013.

SANTOS, Boaventura de Sousa. Hacia una concepción multicultural de los derechos humanos. In: *La protección internacional de los derechos humanos em los albores del siglo XXI*. Bilbao: Universidad de Deusto, 2004.

\_\_\_\_\_. Introdução: para ampliar o cânone do reconhecimento, da diferença e da igualdade. In: *Reconhecer para libertar: Os caminhos do cosmopolitismo multicultural*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003.

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

SURREY, Stanley S.; MCDANIEL, Paul R. *Tax Expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1985.

TRINDADE, José Damiano de Lima. Anotações sobre a história social dos direitos humanos. In: SÃO PAULO. Procuradoria-Geral do Estado. *Direitos Humanos: construção da liberdade e da igualdade*. Centro de Estudos da Procuradoria-Geral do Estado, São Paulo, 1998, p. 23-163. (Série Estudos n. 11).

## ANEXO A – Renúncias fiscais relativas aos incentivos e benefícios concedidos sobre o ICMS

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
VALORES EFETIVAMENTE UTILIZADOS									
FOMENTAR/PRODUTOR E SUBPROGRAMAS (APURAÇÃO)	469.105.708,90	626.498.884,24	659.212.270,55	682.737.080,67	834.919.289,74	1.125.682.321,47	1.188.669.663,25	1.462.441.887,49	1.704.803.651,23
COM-PRODUTOR (CREDITO)	1.565.145,80	6.482.656,03	26.819.422,08	77.731.824,58	106.515.814,35	120.979.016,35	160.684.815,52	162.883.103,70	178.140.654,97
LOCP-PRODUTOR (CREDITO)	0,00	918.577,63	3.596.948,64	2.939.043,22	5.241.763,71	8.637.861,84	14.705.676,27	23.015.972,48	26.146.294,97
IT-EMP-PRODUTOR (CREDITO)	0,00	0,00	0,00	14.206,77	94.292,98	0,00	0,00	0,00	487,59
SUB-TOTAL (PRODUTOR E SUBPROGRAMAS)	470.670.854,70	633.899.527,90	689.537.641,27	763.482.875,24	946.709.169,40	1.256.290.429,66	1.365.980.155,04	1.648.260.973,67	1.983.891.098,73
CREDITO OUTORGADO (INTERNO)	11.553.769,26	4.625.679,32	1.442.928,72	7.143.583,22	7.710.227,70	3.280.029,74	1.817.931,30	2.336.886,54	1.782.412,83
CREDITO OUTORGADO (INTERNO E INTERESTADUAL)	363.435.405,71	482.688.798,74	532.465.835,35	469.487.289,44	612.065.983,06	721.078.600,50	673.917.460,30	524.615.371,06	696.720.281,63
CREDITO OUTORGADO (INTERESTADUAL)	374.199.778,00	424.133.688,06	429.322.310,39	545.177.233,91	618.367.382,31	673.664.121,01	706.270.656,67	739.079.517,04	763.867.921,35
CHEQUE MARROMA	7.556.269,45	30.094.196,42	19.126.110,34	24.864.472,12	13.705.619,17	5.376.936,33	1.591.824,19	5.838.249,00	6.939.453,69
PRO-SPORTE	20.364,57	930,00	1.036.834,83	915.721,77	619.553,96	972.389,51	1.481.251,38	7.782.644,54	6.475.637,14
GOYAZES	4.528.006,29	1.325.875,68	1.388.575,62	2.182.165,19	1.369.253,18	2.178.579,45	1.623.854,70	5.317.969,49	2.337.473,22
SUB-TOTAL (CREDITO OUTORGADO)	767.283.599,88	942.789.887,94	985.361.535,85	1.049.759.465,65	1.253.831.940,18	1.406.550.656,62	1.386.703.047,74	1.284.970.558,47	1.478.123.899,86
ISENÇÃO (DP)	1.263.815.433,02	1.452.718.179,18	1.702.430.525,43	1.850.839.221,45	2.152.882.329,94	2.912.390.440,95	3.198.158.439,00	3.721.203.744,19	4.312.364.882,86
ISENÇÃO (COMERCIALIZAÇÃO RURAL)	350.875.722,03	678.799.692,03	614.956.245,08	478.588.595,58	630.787.539,79	979.890.483,43	1.229.221.204,37	1.181.086.080,81	1.590.569.544,34
SUB-TOTAL (ISENÇÃO)	1.614.691.155,05	2.131.517.871,20	2.317.386.770,51	2.329.427.817,03	2.783.669.869,74	3.892.280.924,37	4.427.379.643,37	4.902.289.825,00	5.902.934.347,20
TOTAL UTILIZADO (CREDITO OUTORGADO+ISENÇÃO)	2.381.984.754,13	3.074.306.959,14	3.302.748.306,36	3.379.178.282,68	4.037.591.809,92	5.298.831.580,99	5.814.882.661,11	6.187.268.383,47	7.381.857.447,86
TOTAL UTILIZADO (CREDITO OUTORGADO+ISENÇÃO+FOMENTAR)	2.852.655.688,83	3.788.206.487,04	3.892.285.947,63	4.142.661.157,92	4.984.290.970,32	6.554.130.010,65	7.170.062.816,15	7.835.521.367,14	9.370.148.545,79

Fonte: Goiás (2014a).

ANEXO B – Evolução de IDHM, VA e montante de benefícios e incentivos fiscais sobre o ICMS

Nome do Município	ANÁLISE ANO 2000					DADOS DE 2003 PARA EXTRAPOLAÇÃO					ANÁLISE DE 2010				
	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal - Dimensão Longevidade	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal - Dimensão Renda	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal	IVA (2003) (R\$ mil em 2005)	BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS (2003) TOTAL	% DE BENEFÍCIOS E INCENTIVOS EM RELAÇÃO AO TOTAL DO ESTADO (2003)	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal - Dimensão Longevidade	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal - Dimensão Renda	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal	IVA (2010) (R\$ mil em 2012)	BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS (2010) TOTAL	% DE BENEFÍCIOS E INCENTIVOS EM RELAÇÃO AO TOTAL DO ESTADO (2010)	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal - Dimensão Longevidade	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal - Dimensão Renda	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal
	IDHM.L (2000)	IDHM.R (2000)	IDHM (2000)	IVA (2003)	BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS (2003)	% DE BENEFÍCIOS E INCENTIVOS EM RELAÇÃO AO TOTAL DO ESTADO (2003)	IDHM.L (2010)	IDHM.R (2010)	IDHM (2010)	IVA (2010)	BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS (2010) TOTAL	% DE BENEFÍCIOS E INCENTIVOS EM RELAÇÃO AO TOTAL DO ESTADO (2010)	IDHM.L (2010)	IDHM.R (2010)	IDHM (2010)
ADAMANTINA DE GOIAS	0,36	0,76	0,62	12.102.972,00	884.076,05	7,26%	0,03%	0,62	0,88	0,76	29.298.076,00	11.222.867,37	38,30%	0,14%	
ADAMANTINA	0,29	0,70	0,58	12.480.217,00	871.492,49	6,80%	0,03%	0,59	0,81	0,69	78.651.120,00	3.140.605,54	3,99%	0,04%	
ADRIANA	0,32	0,73	0,51	222.580.732,00	17.865.340,70	8,07%	0,63%	0,63	0,79	0,66	297.419.292,00	27.359.413,32	9,21%	0,35%	
ADRIANA	0,37	0,72	0,57	3.180.855,00	309.843,68	9,14%	0,01%	0,62	0,86	0,70	11.723.404,00	1.308.996,97	11,09%	0,02%	
AGUAÍAS DE GOIAS	0,50	0,74	0,59	29.381.172,00	2.102.171,73	7,23%	0,09%	0,60	0,77	0,61	91.106.507,00	6.410.050,00	7,03%	0,08%	
AGUAÍAS DE GOIAS	0,48	0,75	0,58	11.337.244,00	1.045.417,45	4,49%	0,05%	0,60	0,81	0,67	146.279.440,00	5.411.708,09	3,70%	0,07%	
AGUAÍAS DE GOIAS	0,38	0,72	0,52	138.023.600,00	12.929.105,10	9,33%	0,45%	0,58	0,64	0,62	369.531.518,00	46.043.576,70	12,47%	0,58%	
ALCANTARA	0,00	0,76	0,57	4.624.094,00	145.860,37	2,71%	0,01%	0,56	0,84	0,67	13.008.888,00	1.138.430,35	8,68%	0,01%	
ALTO HORIZONTE	0,71	0,79	0,56	4.746.394,00	388.521,31	8,19%	0,01%	0,64	0,79	0,69	1.173.664.674,00	4.478.311,07	0,38%	0,06%	
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,37	0,77	0,60	14.317.866,00	868.979,16	5,92%	0,03%	0,61	0,73	0,63	43.369.384,00	2.268.666,26	5,21%	0,07%	
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,36	0,77	0,57	20.272.639,00	910.676,94	4,47%	0,03%	0,48	0,60	0,60	35.492.157,00	2.952.968,31	8,25%	0,04%	
AMBROSIA	0,16	0,74	0,50	8.232.194,00	523.136,03	5,99%	0,02%	0,69	0,69	0,69	78.250.597,00	3.087.836,62	3,93%	0,04%	
AMBROSIA	0,16	0,74	0,50	5.159.105,00	588.279,65	11,32%	0,02%	0,61	0,69	0,69	76.270.954,00	2.259.827,02	2,95%	0,03%	
AMBROSIA	0,08	0,72	0,56	8.927.450,00	1.654.271,22	12,51%	0,04%	0,59	0,67	0,61	47.571.471,00	899.894,58	1,87%	0,05%	
AMBROSIA	0,17	0,71	0,56	1.795.168.995,00	169.513,56	5,91%	0,00%	0,67	0,74	0,72	1.538.419,00	135.722,25	8,36%	0,00%	
AMBROSIA	0,06	0,72	0,58	92.887.210,00	5.684.530,81	5,83%	0,20%	0,67	0,74	0,74	240.913.630,00	307.073.311,41	10,75%	3,92%	
AMPARO DE GOIAS	0,03	0,79	0,60	847.587.281,00	105.845.022,81	12,56%	3,65%	0,60	0,84	0,76	2.644.884.671,00	307.073.311,41	10,75%	3,92%	
AMPARO DE GOIAS	0,33	0,76	0,62	46.889.880,00	1.039.669,86	2,21%	0,04%	0,60	0,60	0,60	75.363.980,00	4.806.566,26	6,41%	0,06%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,39	0,78	0,60	40.792.807,00	3.673.314,36	9,00%	0,13%	0,64	0,62	0,63	146.707.153,00	10.497.663,81	7,16%	0,13%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,03	0,79	0,58	5.007.742,00	368.034,56	7,35%	0,01%	0,78	0,88	0,90	14.846.474,00	1.229.739,23	8,96%	0,02%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,43	0,74	0,59	11.455.054,00	512.893,50	4,48%	0,02%	0,68	0,68	0,68	38.278.139,00	2.549.240,75	6,69%	0,07%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,38	0,75	0,69	10.126.559,00	1.100.888,97	10,89%	0,04%	0,60	0,63	0,64	22.028.278,00	1.213.809,93	5,51%	0,05%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,25	0,74	0,53	11.884.892,00	2.694.310,51	12,07%	0,09%	0,60	0,66	0,64	56.029.245,00	7.433.851,99	10,26%	0,09%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,16	0,76	0,56	1.795.168.995,00	169.513,56	5,91%	0,00%	0,67	0,74	0,72	1.538.419,00	135.722,25	8,36%	0,00%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,07	0,76	0,60	8.927.450,00	1.654.271,22	12,51%	0,04%	0,59	0,67	0,61	47.571.471,00	899.894,58	1,87%	0,05%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,03	0,79	0,60	847.587.281,00	105.845.022,81	12,56%	3,65%	0,60	0,84	0,76	2.644.884.671,00	307.073.311,41	10,75%	3,92%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,33	0,76	0,62	46.889.880,00	1.039.669,86	2,21%	0,04%	0,60	0,60	0,60	75.363.980,00	4.806.566,26	6,41%	0,06%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,39	0,78	0,60	40.792.807,00	3.673.314,36	9,00%	0,13%	0,64	0,62	0,63	146.707.153,00	10.497.663,81	7,16%	0,13%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,03	0,79	0,58	5.007.742,00	368.034,56	7,35%	0,01%	0,78	0,88	0,90	14.846.474,00	1.229.739,23	8,96%	0,02%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,43	0,74	0,59	11.455.054,00	512.893,50	4,48%	0,02%	0,68	0,68	0,68	38.278.139,00	2.549.240,75	6,69%	0,07%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,38	0,75	0,69	10.126.559,00	1.100.888,97	10,89%	0,04%	0,60	0,63	0,64	22.028.278,00	1.213.809,93	5,51%	0,05%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,25	0,74	0,53	11.884.892,00	2.694.310,51	12,07%	0,09%	0,60	0,66	0,64	56.029.245,00	7.433.851,99	10,26%	0,09%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,16	0,76	0,56	1.795.168.995,00	169.513,56	5,91%	0,00%	0,67	0,74	0,72	1.538.419,00	135.722,25	8,36%	0,00%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,07	0,76	0,60	8.927.450,00	1.654.271,22	12,51%	0,04%	0,59	0,67	0,61	47.571.471,00	899.894,58	1,87%	0,05%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,03	0,79	0,60	847.587.281,00	105.845.022,81	12,56%	3,65%	0,60	0,84	0,76	2.644.884.671,00	307.073.311,41	10,75%	3,92%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,33	0,76	0,62	46.889.880,00	1.039.669,86	2,21%	0,04%	0,60	0,60	0,60	75.363.980,00	4.806.566,26	6,41%	0,06%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,39	0,78	0,60	40.792.807,00	3.673.314,36	9,00%	0,13%	0,64	0,62	0,63	146.707.153,00	10.497.663,81	7,16%	0,13%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,03	0,79	0,58	5.007.742,00	368.034,56	7,35%	0,01%	0,78	0,88	0,90	14.846.474,00	1.229.739,23	8,96%	0,02%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,43	0,74	0,59	11.455.054,00	512.893,50	4,48%	0,02%	0,68	0,68	0,68	38.278.139,00	2.549.240,75	6,69%	0,07%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,38	0,75	0,69	10.126.559,00	1.100.888,97	10,89%	0,04%	0,60	0,63	0,64	22.028.278,00	1.213.809,93	5,51%	0,05%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,25	0,74	0,53	11.884.892,00	2.694.310,51	12,07%	0,09%	0,60	0,66	0,64	56.029.245,00	7.433.851,99	10,26%	0,09%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,16	0,76	0,56	1.795.168.995,00	169.513,56	5,91%	0,00%	0,67	0,74	0,72	1.538.419,00	135.722,25	8,36%	0,00%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,07	0,76	0,60	8.927.450,00	1.654.271,22	12,51%	0,04%	0,59	0,67	0,61	47.571.471,00	899.894,58	1,87%	0,05%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,03	0,79	0,60	847.587.281,00	105.845.022,81	12,56%	3,65%	0,60	0,84	0,76	2.644.884.671,00	307.073.311,41	10,75%	3,92%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,33	0,76	0,62	46.889.880,00	1.039.669,86	2,21%	0,04%	0,60	0,60	0,60	75.363.980,00	4.806.566,26	6,41%	0,06%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,39	0,78	0,60	40.792.807,00	3.673.314,36	9,00%	0,13%	0,64	0,62	0,63	146.707.153,00	10.497.663,81	7,16%	0,13%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,03	0,79	0,58	5.007.742,00	368.034,56	7,35%	0,01%	0,78	0,88	0,90	14.846.474,00	1.229.739,23	8,96%	0,02%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,43	0,74	0,59	11.455.054,00	512.893,50	4,48%	0,02%	0,68	0,68	0,68	38.278.139,00	2.549.240,75	6,69%	0,07%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,38	0,75	0,69	10.126.559,00	1.100.888,97	10,89%	0,04%	0,60	0,63	0,64	22.028.278,00	1.213.809,93	5,51%	0,05%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,25	0,74	0,53	11.884.892,00	2.694.310,51	12,07%	0,09%	0,60	0,66	0,64	56.029.245,00	7.433.851,99	10,26%	0,09%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,16	0,76	0,56	1.795.168.995,00	169.513,56	5,91%	0,00%	0,67	0,74	0,72	1.538.419,00	135.722,25	8,36%	0,00%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,07	0,76	0,60	8.927.450,00	1.654.271,22	12,51%	0,04%	0,59	0,67	0,61	47.571.471,00	899.894,58	1,87%	0,05%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,03	0,79	0,60	847.587.281,00	105.845.022,81	12,56%	3,65%	0,60	0,84	0,76	2.644.884.671,00	307.073.311,41	10,75%	3,92%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,33	0,76	0,62	46.889.880,00	1.039.669,86	2,21%	0,04%	0,60	0,60	0,60	75.363.980,00	4.806.566,26	6,41%	0,06%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,39	0,78	0,60	40.792.807,00	3.673.314,36	9,00%	0,13%	0,64	0,62	0,63	146.707.153,00	10.497.663,81	7,16%	0,13%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,03	0,79	0,58	5.007.742,00	368.034,56	7,35%	0,01%	0,78	0,88	0,90	14.846.474,00	1.229.739,23	8,96%	0,02%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,43	0,74	0,59	11.455.054,00	512.893,50	4,48%	0,02%	0,68	0,68	0,68	38.278.139,00	2.549.240,75	6,69%	0,07%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,38	0,75	0,69	10.126.559,00	1.100.888,97	10,89%	0,04%	0,60	0,63	0,64	22.028.278,00	1.213.809,93	5,51%	0,05%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,25	0,74	0,53	11.884.892,00	2.694.310,51	12,07%	0,09%	0,60	0,66	0,64	56.029.245,00	7.433.851,99	10,26%	0,09%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,16	0,76	0,56	1.795.168.995,00	169.513,56	5,91%	0,00%	0,67	0,74	0,72	1.538.419,00	135.722,25	8,36%	0,00%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,07	0,76	0,60	8.927.450,00	1.654.271,22	12,51%	0,04%	0,59	0,67	0,61	47.571.471,00	899.894,58	1,87%	0,05%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,03	0,79	0,60	847.587.281,00	105.845.022,81	12,56%	3,65%	0,60	0,84	0,76	2.644.884.671,00	307.073.311,41	10,75%	3,92%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,33	0,76	0,62	46.889.880,00	1.039.669,86	2,21%	0,04%	0,60	0,60	0,60	75.363.980,00	4.806.566,26	6,41%	0,06%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,39	0,78	0,60	40.792.807,00	3.673.314,36	9,00%	0,13%	0,64	0,62	0,63	146.707.153,00	10.497.663,81	7,16%	0,13%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,03	0,79	0,58	5.007.742,00	368.034,56	7,35%	0,01%	0,78	0,88	0,90	14.846.474,00	1.229.739,23	8,96%	0,02%	
APARECIDA DO RIO DOCE	0,43	0,74													







Nome do Município	ANÁLISE ANO 2000										DADOS DE 2003 PARA EXTRAPOLAÇÃO										ANÁLISE DE 2010									
	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal - Dimensão Longevidade		Índice de Desenvolvimento Humano Municipal - Dimensão Renda		Índice de Desenvolvimento Humano Municipal - Dimensão Educação		Índice de Desenvolvimento Humano Municipal - Dimensão Longevidade		Índice de Desenvolvimento Humano Municipal - Dimensão Renda		Índice de Desenvolvimento Humano Municipal - Dimensão Educação		Índice de Desenvolvimento Humano Municipal - Dimensão Longevidade		Índice de Desenvolvimento Humano Municipal - Dimensão Renda		Índice de Desenvolvimento Humano Municipal - Dimensão Educação		Índice de Desenvolvimento Humano Municipal - Dimensão Longevidade		Índice de Desenvolvimento Humano Municipal - Dimensão Renda		Índice de Desenvolvimento Humano Municipal - Dimensão Educação		Índice de Desenvolvimento Humano Municipal - Dimensão Longevidade		Índice de Desenvolvimento Humano Municipal - Dimensão Renda		Índice de Desenvolvimento Humano Municipal - Dimensão Educação	
	CHML E (2000)	CHML F (2000)	CHML E (2000)	CHML F (2000)	CHML E (2000)	CHML F (2000)	CHML E (2000)	CHML F (2000)	CHML E (2000)	CHML F (2000)	CHML E (2000)	CHML F (2000)	CHML E (2000)	CHML F (2000)	CHML E (2000)	CHML F (2000)	CHML E (2000)	CHML F (2000)	CHML E (2000)	CHML F (2000)	CHML E (2000)	CHML F (2000)	CHML E (2000)	CHML F (2000)	CHML E (2000)	CHML F (2000)	CHML E (2000)	CHML F (2000)	CHML E (2000)	CHML F (2000)
ACROUÇA	0,36	0,71	0,67	0,57	94.081.540,00	7.042.871,28	7,49%	0,35%	0,60	0,81	0,63	0,93	200.047.393,00	15.297.033,13	7,59%	0,19%														
ALTO ALEGRE DE GOIAS	0,42	0,72	0,61	0,57	169.308.692,00	5.927.862,34	3,45%	0,15%	0,67	0,79	0,62	0,35%	182.000.000,00	10.400.000,00	5,71%	0,20%														
ALTO PARANÁ	0,56	0,78	0,64	0,58	40.721.406,00	2.011.655,77	5,12%	0,07%	0,67	0,80	0,71	0,07%	142.001.037,00	7.011.366,43	4,93%	0,23%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,20	0,75	0,59	0,55	16.811.876,00	2.76.118,50	14,13%	0,05%	0,61	0,81	0,65	0,05%	49.159.459,00	5.050.363,69	10,14%	0,05%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,67	0,93	0,66	0,66	91.853.724,00	7.859.668,03	7,72%	0,25%	0,60	0,87	0,66	0,09%	315.932.173,00	39.941.971,99	12,64%	0,00%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,43	0,79	0,68	0,62	5.796.135,00	409.757,33	4,71%	0,03%	0,60	0,84	0,74	0,03%	31.072.895,00	2.951.340,59	9,47%	0,04%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,77	0,81	0,79	0,79	17.055.311,00	827.165,37	4,71%	0,03%	0,60	0,84	0,74	0,03%	31.072.895,00	2.951.340,59	9,47%	0,04%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,62	0,80	0,68	0,60	40.469.326,00	1.501.120,41	4,56%	0,07%	0,60	0,80	0,66	0,07%	76.922.610,00	3.665.834,60	5,26%	0,05%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,35	0,70	0,59	0,52	211.059.697,00	8.000.434,42	3,78%	0,31%	0,63	0,86	0,72	0,17%	448.852.138,00	35.268.291,66	7,89%	0,45%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,34	0,72	0,61	0,51	98.817.644,00	4.012.956,35	4,17%	0,16%	0,67	0,87	0,70	0,16%	176.841.845,00	4.967.066,81	2,82%	0,05%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,69	0,89	0,67	0,67	32.150.978,00	3.694.256,50	11,49%	0,13%	0,63	0,82	0,69	0,13%	54.114.791,00	3.961.097,05	7,30%	0,05%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,75	0,79	0,67	0,67	5.353.501,00	552.107,21	10,76%	0,02%	0,64	0,84	0,64	0,02%	2.741.467,17	18.333,00	0,67%	0,03%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,70	0,87	0,70	0,67	134.724.423,00	6.285.129,19	6,28%	0,13%	0,60	0,84	0,64	0,13%	200.165.401,00	14.856.401,00	7,41%	0,03%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,57	0,80	0,67	0,60	10.255.331,00	532.185,23	5,19%	0,04%	0,64	0,80	0,64	0,04%	15.321.520,00	1.011.512,00	6,58%	0,05%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,32	0,65	0,42	0,42	16.255.331,00	1.011.512,00	6,14%	0,04%	0,64	0,80	0,64	0,04%	15.321.520,00	1.011.512,00	6,58%	0,05%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,29	0,66	0,46	0,46	44.720.377,00	4.576.481,16	10,17%	0,18%	0,60	0,80	0,60	0,18%	97.529.070,00	19.817.296,03	20,46%	0,25%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,87	0,77	0,69	0,61	205.423.210,00	28.402.976,12	14,31%	0,10%	0,64	0,83	0,68	0,10%	351.177.805,00	48.253.265,15	12,34%	0,02%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,26	0,60	0,42	0,42	69.644.855,00	3.344.713,11	4,81%	0,12%	0,60	0,80	0,60	0,12%	194.303.296,00	10.400.806,31	5,61%	0,14%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,79	0,75	0,65	0,65	102.315.827,00	5.422.720,81	5,30%	0,19%	0,66	0,89	0,66	0,19%	230.423.307,00	16.969.919,87	7,15%	0,21%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,45	0,70	0,59	0,49	130.393.976,00	16.190.024,62	12,42%	0,17%	0,67	0,85	0,70	0,17%	203.752.780,00	30.003.809,19	10,70%	0,30%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,32	0,62	0,45	0,45	16.255.331,00	1.011.512,00	6,14%	0,04%	0,64	0,80	0,64	0,04%	15.321.520,00	1.011.512,00	6,58%	0,05%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,62	0,80	0,62	0,62	29.202.196,00	3.204.881,45	10,97%	0,11%	0,60	0,80	0,60	0,11%	84.532.616,00	6.317.368,55	6,88%	0,08%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,34	0,74	0,61	0,51	5.732.875,00	642.151,20	11,20%	0,02%	0,60	0,80	0,60	0,02%	14.156.733,00	1.199.766,86	8,13%	0,02%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,45	0,70	0,60	0,60	224.447.574,00	18.440.182,26	8,39%	0,46%	0,67	0,81	0,67	0,46%	1.042.097.642,00	104.622.476,12	10,04%	1,34%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,62	0,74	0,64	0,64	33.005.423,00	2.703.210,77	8,09%	0,09%	0,62	0,83	0,62	0,09%	133.817.301,00	21.446.214,24	16,04%	0,27%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,40	0,70	0,57	0,57	55.024.389,00	4.437.879,20	17,73%	0,16%	0,67	0,87	0,69	0,16%	165.022.915,00	3.776.842,75	14,80%	0,12%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,44	0,80	0,60	0,60	10.255.331,00	532.185,23	5,19%	0,04%	0,64	0,80	0,64	0,04%	15.321.520,00	1.011.512,00	6,58%	0,05%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,65	0,79	0,67	0,62	46.984.264,00	5.718.764,48	11,16%	0,18%	0,66	0,85	0,66	0,18%	221.772.107,00	17.419.617,59	7,85%	0,22%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,45	0,78	0,60	0,60	21.720.656,00	3.389.581,84	15,61%	0,12%	0,66	0,84	0,66	0,12%	79.847.228,00	7.128.688,28	9,06%	0,09%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,37	0,72	0,54	0,54	17.382.037,00	662.666,83	3,81%	0,02%	0,62	0,82	0,62	0,02%	40.831.146,00	3.245.202,98	6,11%	0,04%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,36	0,71	0,59	0,59	19.444.495,00	1.306.097,26	6,72%	0,05%	0,65	0,82	0,67	0,05%	62.092.783,00	3.172.372,53	5,01%	0,04%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,39	0,69	0,50	0,50	55.381.059,00	4.271.844,64	22,34%	0,13%	0,63	0,87	0,63	0,13%	108.168.110,00	18.519.740,59	15,27%	0,24%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,42	0,70	0,56	0,56	15.927.092,00	78.110,62	0,49%	0,03%	0,67	0,84	0,67	0,03%	53.133.796,00	3.713.641,09	4,71%	0,03%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,45	0,70	0,56	0,56	15.927.092,00	78.110,62	0,49%	0,03%	0,67	0,84	0,67	0,03%	53.133.796,00	3.713.641,09	4,71%	0,03%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,41	0,80	0,58	0,58	13.465.611,00	584.133,00	4,34%	0,02%	0,63	0,80	0,63	0,02%	67.109.887,00	2.077.872,28	3,16%	0,03%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,30	0,72	0,48	0,48	11.400.694,00	849.155,29	7,40%	0,04%	0,61	0,87	0,61	0,04%	26.529.022,00	1.314.698,53	5,15%	0,02%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,33	0,76	0,53	0,53	3.788.985,00	253.099,47	6,88%	0,04%	0,67	0,84	0,69	0,04%	19.828.747,00	3.935.616,39	4,72%	0,02%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,62	0,76	0,64	0,64	9.072.622,00	981.811,47	10,14%	0,03%	0,65	0,84	0,64	0,03%	20.669.131,00	2.267.209,87	11,45%	0,02%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,38	0,73	0,58	0,58	10.884.189,00	632.375,01	5,83%	0,02%	0,61	0,85	0,61	0,02%	41.427.665,00	3.641.673,31	3,52%	0,08%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,36	0,74	0,57	0,57	5.984.662,00	526.767,20	8,94%	0,02%	0,61	0,85	0,61	0,02%	21.255.122,00	1.819.080,12	4,36%	0,01%														
ALTO PARANÁ DE GOIAS	0,34	0,75	0																											

Nome do Município	ANÁLISE ANO 2000						DADOS DE 2003 PARA EXTRAPOLAÇÃO						ANÁLISE DE 2010					
	Índice de Desenvolvimento Humano - Dimensão Educação	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal - Dimensão Longevidade	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal	IVA (2003) - Resolução COFIDE nº 25 de abril de 2005	BEBECIDOS E INCENTIVOS FISCAIS (2003) TOTAL	% DE BEBECIDOS E INCENTIVOS EM RELAÇÃO AO TOTAL DO ESTADO (2003)	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal - Dimensão Educação	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal - Dimensão Longevidade	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal - Dimensão Branda	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal	IVA (2010) - Resolução COFIDE nº 106 de 13 de novembro de 2012	BEBECIDOS E INCENTIVOS FISCAIS (2010) TOTAL	% DE BEBECIDOS E INCENTIVOS EM RELAÇÃO AO IVA (2010)	% DE BEBECIDOS E INCENTIVOS EM RELAÇÃO AO TOTAL DO ESTADO (2010)			
	IPHU_E (2000)	IPHU_L (2000)	IPHU (2000)	IPHU (2000)				IPHU_E (2000)	IPHU_L (2000)	IPHU_R (2000)	IPHU (2000)							
SMILANÁ	0,256	0,742	0,545	0,670	3.039.740,00	111.252,69	3,07%	0,606	0,814	0,721	0,799	21.471.130,00	1.001.353,97	4,66%	0,07%			
SIBI/PAUANA	0,267	0,765	0,546	0,653	10.999.813,00	718.562,43	2,07%	0,546	0,676	0,595	0,645	29.616.145,00	987.614,03	3,33%	0,07%			
TACUARA DE GOIÁS	0,331	0,726	0,635	0,594	6.437.429,00	343.562,43	5,35%	0,607	0,807	0,590	0,617	28.437.274,00	1.633.555,35	5,74%	0,02%			
TERESINA DE GOIÁS	0,315	0,729	0,543	0,498	1.308.744,00	32.851,16	2,52%	0,619	0,646	0,500	0,714	4.897.895,00	2.198.259,96	3,93%	0,05%			
TRÊS RIBEIRÕES	0,278	0,719	0,525	0,525	14.739.441,00	88.878,78	4,87%	0,617	0,797	0,595	0,681	8.626.676,00	481.826,91	5,58%	0,07%			
TRÊS RIBEIRÕES	0,311	0,717	0,511	0,568	14.853.431,00	208.884,70	4,91%	0,615	0,799	0,625	0,686	8.844.030,00	448.177,24	5,07%	0,07%			
TRIBUNAL	0,303	0,717	0,516	0,568	180.166.019,00	17.609.836,43	9,51%	0,672	0,848	0,724	0,765	629.936.050,00	65.617.487,27	8,81%	0,11%			
TRIBUNAS	0,277	0,751	0,655	0,567	4.224.961,00	469.435,53	10,65%	0,600	0,627	0,627	0,699	19.891.296,00	3.436.546,96	18,03%	0,04%			
TURVANIA	0,466	0,702	0,617	0,587	18.360.122,00	996.033,29	5,43%	0,447	0,817	0,678	0,653	42.392.029,00	2.343.209,26	5,45%	0,03%			
TURVANIA	0,314	0,740	0,626	0,520	154.344.292,00	17.504.011,18	11,34%	0,669	0,820	0,679	0,697	389.384.777,00	60.095.658,20	12,87%	0,64%			
URDAPURU	0,361	0,737	0,532	0,521	6.839.729,00	720.435,33	8,54%	0,665	0,813	0,671	0,691	22.844.270,00	2.721.961,34	12,35%	0,03%			
URDAPURU	0,402	0,771	0,629	0,578	71.794.969,00	9.881.176,83	13,95%	0,679	0,629	0,632	0,670	192.556.282,00	14.782.935,15	7,69%	0,19%			
URUMEA	0,380	0,712	0,558	0,558	28.798.101,00	2.224.895,53	7,13%	0,620	0,680	0,600	0,707	63.198.387,00	5.748.074,35	9,07%	0,07%			
URUMEA	0,406	0,716	0,562	0,562	16.626.626,00	1.626.626,00	9,80%	0,620	0,641	0,665	0,722	375.697.332,00	11.344.175,36	3,02%	0,14%			
VALPARAÍSO DE GOIÁS	0,316	0,716	0,556	0,552	93.624.025,00	5.194.033,84	5,46%	0,644	0,814	0,705	0,714	375.697.332,00	11.344.175,36	3,02%	0,14%			
VALPARAÍSO DE GOIÁS	0,316	0,795	0,604	0,562	5.697.065,00	893.299,67	16,68%	0,696	0,816	0,733	0,746	27.663.210,00	3.864.329,24	13,97%	0,05%			
VALSERES	0,310	0,779	0,722	0,596	88.335.880,00	4.207.629,44	4,71%	0,672	0,813	0,698	0,687	164.176.192,00	15.109.418,09	9,18%	0,19%			
VALSERES	0,383	0,777	0,665	0,583	72.031.502,00	3.048.437,11	4,23%	0,620	0,818	0,710	0,719	238.724.168,00	12.814.933,56	5,37%	0,16%			
VALSERES	0,310	0,724	0,554	0,499	4.792.481,00	420.401,46	8,77%	0,627	0,684	0,607	0,684	28.664.216,00	2.804.643,01	9,78%	0,16%			
VALSERES	0,211	0,733	0,539	0,437	19.993.993,00	1.688.212,40	8,457%	0,634	0,818	0,619	0,617	133.825.293,00	2.829.420,43	2,187%	0,037%			

Fontes: Goiás (2014a); PNUD (2011a); resoluções-Coíndice nº 51/2005 e nº 109/2012.

## ANEXO C – Evolução da arrecadação do estado de Goiás

DESCRIÇÃO	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
TOTAL UTILIZADO (CREDITO AUTORGADO+SENCÃO+FOMENTAR)	2.952.655.698,83	3.788.296.487,94	3.992.285.947,63	4.142.861.557,92	4.994.290.970,32	6.554.130.010,65	7.170.062.816,15	7.835.521.357,14	8.370.148.545,79	11.359.294.811,20	12.137.751.445,63
ARRECADAÇÃO ANUAL DO ICMS	2.350.889.000,00	3.947.551.000,00	4.216.187.185,29	4.764.279.381,11	5.449.413.885,76	6.947.685.018,51	6.810.431.362,58	8.170.684.656,38	8.875.178.453,25	11.359.294.811,20	12.137.751.445,63
TRANSFERÊNCIAS DA UNÃO	410.866.000,00	680.523.000,00	1.496.951.940,73	1.594.582.474,71	2.026.316.907,81	2.748.072.872,32	2.633.566.652,17	2.941.409.076,63	3.486.282.238,84	3.708.089.442,38	3.817.889.873,97
ARRECADAÇÃO TOTAL	3.691.445.000,00	5.478.411.000,00	6.884.048.437,15	7.392.478.942,40	8.623.465.785,47	10.999.474.349,43	10.685.179.088,96	12.797.083.429,91	11.161.415.582,68	18.964.589.210,27	19.883.417.457,70

Fonte: adaptação de Goiás (2005a, 2005b, 2009, 2010a, 2011, 2012, 2014a).

# Zona Franca de Manaus: quanto estamos pagando?

**Maurício Brilhante de Mendonça**

Doutor em Administração Pública e Governo pela Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas de São Paulo (EAESP/FGV-SP), professor adjunto I no Departamento de Administração da Universidade Federal do Amazonas (Ufam).

---

*going over such questions or information can greatly qualify the decisions about maintaining, enlarging, reducing, modifying or terminating a public policy.*

## **Keywords**

*Tax expenditures. Manaus Free Trade Zone. Tax incentives.*

## **Resumo**

*Criada em 1957 e reformulada em 1967, a política de incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus (ZFM) obteve, pela Emenda Constitucional (EC) nº 83, de 5 de agosto de 2014, garantia de existência até o ano de 2073. O artigo buscou responder: quanto custa a ZFM? Uma preocupação do campo das finanças públicas, que se preocupa com a transparência dos gastos públicos com incentivos fiscais e com o impacto destes nas receitas do Estado. A pesquisa documental permitiu concluir que, entre 2004 e 2014, a União e o Estado do Amazonas renunciaram a cerca de R\$ 191 bilhões em prol da ZFM. Ainda que a avaliação de uma política pública inclua muito mais variáveis do que o custo financeiro delas, debruçar-se sobre esse tipo de pergunta ou informação pode qualificar sobremaneira as decisões sobre manter, ampliar, reduzir, modificar ou mesmo extinguir uma política pública.*

## **Palavras-chave**

*Gastos tributários. Zona Franca de Manaus (ZFM). Incentivos fiscais.*

## **Abstract**

*Founded in 1957 and redesigned in 1967 the policy of tax incentives for Manaus Free Trade Zone (MFTZ) obtained by Constitutional Amendment nº 83, on August 5, 2014, guarantees its existence by the year 2073. This article sought to answer: how much does the Manaus Free Trade Zone cost? The text highlights a concern in the field of public finance, including transparency in public spending and the impact of tax incentives in the state revenues. The research showed that between 2004 and 2014 the Federal Government of Brazil and the State of Amazonas waved about R\$ 191 billions in favour of MFTZ. Although the evaluation of public policies includes more variables than their financial cost,*

## **INTRODUÇÃO**

O objetivo deste artigo é levantar o volume dos gastos tributários federais e do Estado do Amazonas com o modelo da Zona Franca de Manaus (ZFM) e, a partir desses valores, discutir a *performance* dessa política, não apenas em relação aos seus custos financeiros, mas também em relação ao que dela se espera, no que se refere aos seus resultados atuais e principalmente ao que se planeja ou projeta para o futuro, uma vez que os incentivos fiscais que sustentam o chamado “modelo ZFM”, que se extinguiriam em 2023, têm agora um novo e largo horizonte de tempo pela frente, pois a Emenda Constitucional (EC) nº 83, de 5 de agosto de 2014, acresceu mais 50 anos a esse prazo, garantindo-os até 5 de outubro de 2073.

O artigo concentra-se em três questões fundamentais: quanto custa a ZFM? Pelo que se está pagando há 57 anos? E, finalmente, já que se seguirá pagando nos próximos 59 anos, é preciso refletir sobre o que se quer da ZFM.

No campo das finanças públicas, o artigo explora a transparência dos gastos públicos com incentivos fiscais, além do impacto desses nas receitas. Ademais, aborda situações ligadas à qualidade do gasto público e do papel da gestão

financeira no processo de elaboração de políticas públicas setoriais associadas ao fomento da atividade econômica e do desenvolvimento regional, responsável por perseguir a diminuição das desigualdades inter e intrarregionais.

O texto está dividido em quatro seções: um referencial teórico, que caracteriza a política de incentivos fiscais da ZFM, abordando seu histórico, suas fases e seus incentivos, e conceitua os gastos tributários; a metodologia; os resultados da pesquisa, acompanhados de sua análise; e as considerações finais.

## 1 REFERENCIAL TEÓRICO

Abordam-se, nos subtópicos seguintes, as bases teóricas que nortearam esta pesquisa.

### 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Com o declínio do chamado “Ciclo da Borracha”, a economia do estado do Amazonas viveu um período de estagnação e crise que durou meio século (1912-1967). Lideranças políticas locais passaram a pressionar o governo federal por soluções. Assim, em 1957, nasce a Zona Franca de Manaus (ZFM), iniciando uma política pública que totaliza, no ano de 2014, um período de 57 anos de existência.

Criada originalmente como porto livre de impostos, ou zona de livre comércio, a ZFM foi reestruturada em 1967, quando, segundo Bispo (2009), além de ser uma área com regime aduaneiro especial, passou também a constituir-se área livre de impostos para a importação e exportação comercial, contando com incentivos fiscais (IFs) especiais que permitiram a instalação e a manutenção de um parque industrial, comumente denominado “Polo Industrial de Manaus” (PIM).

O PIM é hoje o principal vetor da política da ZFM, uma política que, em 2011, contou com aproximadamente 430 indústrias aptas a usufruir de incentivos fiscais, que lograram um faturamento superior a US\$ 41 bilhões, gerando mais de 100 mil empregos diretos (SUFRAMA, 2012).

O Decreto nº 288/1967, que reformulou o modelo ZFM, previa a extinção deste para o ano de 1997. Contudo, o modelo fora prorrogado primeiro até 2007, depois até 2013, em seguida até 2023. Finalmente, a Emenda Constitucional (EC) nº 83/2014 acresceu mais 50 anos a esse prazo, garantindo prorrogação até 5 de outubro de 2073.

A trajetória de mais de meio século do projeto ZFM, até aqui, foi alvo de disputas políticas e registrou momentos de euforia, bem como outros de depressão e incerteza. Além das mudanças conjunturais, foram vivenciadas diversas transformações de cunho político, funcional, operacional e institucional-estratégico, os quais resultaram em alterações quantitativas e qualitativas nos resultados da política. É por meio dessa trajetória que a Zona Franca fez da capital do Amazonas o *locus* central das políticas federais para o desenvolvimento da Amazônia Ocidental.

A conjuntura nacional e internacional, dos últimos 15 anos do século XX e da primeira década do século XXI, presenciou profundas alterações na estrutura institucional brasileira. Destaca-se, a seguir, seis macromudanças que atingiram não só a política de incentivos fiscais como toda a estrutura econômica e social do país. Faz-se necessário detalhá-las para que se possa ilustrar as grandes alterações às quais a ZFM adaptou-se.

A primeira dessas macromudanças consiste no processo de redemocratização do país, que atravessou a década de 1980 e culminou na eleição presidencial de 1989, proporcionando, pela promulgação da Constituição Federal (CF) de 1988, a diminuição da centralização na elaboração de políticas públicas de planejamento do desenvolvimento e a devolução ao parlamento da possibilidade de participar e influenciar na proposição de soluções para as questões regionais, fato que acirrou as disputas e as negociações entre os representantes de estados e regiões no que tange aos investimentos federais e à concessão de incentivos fiscais.

A segunda se deu com o processo denominado de “abertura ou liberalização comercial brasileira”, que representa as mudanças ocorridas entre 1988 e 1994, sendo as mais amplas entre 1990 e 1991 no governo Collor. Referem-se principalmente às consideráveis reduções de tarifas alfandegárias para a importação de bens de consumo e à liberação, para todo o território brasileiro, da possibilidade de importação de cerca de mil itens de bens de consumo (ALMEIDA, 1999; LIMA, 1998; PINHEIRO; ALMEIDA, 1995), cujas importações estavam proibidas, algumas desde 1968, quando se tentou diminuir os efeitos das medidas liberalizantes implementadas entre 1964 e 1967; e outras, desde 1974/1975, quando o governo procurou, por meio do fortalecimento do processo de substituição de importações, diminuir os efeitos do choque do petróleo e de um surto de importações especulativas (PINHEIRO; ALMEIDA, 1995).

As mudanças propiciadas pela abertura comercial atingiram diretamente a indústria nacional, bem como as indústrias (multinacionais ou nacionais) instaladas na ZFM, que foram instadas a adaptarem suas operações a um ambiente muito mais competitivo com a presença de produtos importados cujos preços, não raro, eram mais baixos e a qualidade era superior. Esse processo atingiu principalmente as vantagens relativas do setor comercial varejista-importador da ZFM, que deixou de ter a exclusividade na importação de uma gama de produtos em relação às outras regiões, capitais e cidades do país, em virtude da redução das tarifas alfandegárias de importação para todo o território nacional. Assim, Manaus perdeu muito da vantagem dos preços praticados pelo varejo da ZFM. Destaca-se que ainda existem incentivos à importação de produtos acabados para consumo na ZFM, contudo a legislação atual exige que, a partir de determinada quota, ao saírem das áreas incentivadas, sejam pagos todos os impostos que deixaram de ser recolhidos. Portanto, apesar da recepção do modelo ZFM pela Constituição de 1988, essas alterações no macroambiente proporcionaram, ao setor industrial de bens de consumo, sobressair-se em relação ao setor comercial

varejista-importador. Assim, o processo de abertura comercial, que segue ocorrendo, decretou o fim do “shopping a céu aberto” de Manaus.<sup>1</sup>

A terceira macromudança foi a estabilidade da economia brasileira. A implantação do Plano Real, em 1994 e, nos anos seguintes, e a gestão de fundamentos macroeconômicos, como taxa de juros, endividamento e balança comercial, puseram fim ao problema da hiperinflação e construíram um ambiente econômico menos turbulento, capaz de proporcionar certa estabilidade às variáveis econômicas, que, juntamente com a privatização de empresas estatais e outras ações, atraíram investimentos externos para a nação, aumentando a competição nos ambientes de negócios internos do país, forçando o empresariado nacional e a indústria local, constituída principalmente de empresas multinacionais, a adotar estratégias gerenciais modernas e a investir em tecnologia a fim de adaptar-se aos novos tempos e à reestruturação produtiva global.

As três macromudanças citadas até aqui formam a base que devolveu, ao governo central brasileiro, a possibilidade de recobrar as atividades próprias do planejamento governamental, uma vez que a prolongada crise institucional dos anos 1960 e 1970 somada à crise econômica dos anos 1980 e à difícil recuperação iniciada nos anos 1990 e 2000 inviabilizavam a execução de planejamentos nos moldes do Estado desenvolvimentista do período 1950-1970.

É a partir da consolidação dos efeitos desses câmbios que começa a surgir um “novo planejamento”. Realizado num ambiente democrático e complexo, que não pode ser tecnocrático, deve considerar as várias dimensões e os vários interesses, bem como ser intensivo em gestão, pautado pelas demandas da sociedade na busca da construção de um pacto social, pois, nesse novo ambiente, não é só o Estado que implementa os planos (PAGNUSSAT, 2006).

Dessa mudança decorre a formulação de um plano por resultados, um orçamento por resultados e, conseqüentemente, de uma gestão por resultados. Essa impõe igualmente a substituição do planejamento rígido pelo planejamento flexível, de vocação estratégica, que se atualiza em função do desempenho, por meio do monitoramento, da avaliação e da conseqüente revisão do Plano, diferentemente do planejamento clássico (PARES; VALLE, 2006, p. 239).

Assim, Pares e Valle (2006) apontam a quarta grande mudança, ligada diretamente à disciplina da Administração Pública, pois diz respeito às mudanças no modelo de planejamento do Estado que, sob as regras da Constituição de 1988, vêm se

1 Outros fatores que diminuem a competitividade do setor comercial varejista-importador são: i) os incentivos fiscais são limitados ao Imposto de Importação (II), ao Imposto de Produtos Industrializados (IPI), ao Programa de Integração Social (PIS) e ao Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), tendo a empresa varejista que arcar com todos os outros impostos, especialmente com taxas e contribuições que compõem a malha tributária brasileira, que cresceu muito a partir de 1988 em quantidade e intensidade; ii) o aumento de brasileiros que, pelo turismo, acessam a centros de compra internacionais e lojas francas nas fronteiras do país; iii) a comodidade de comprar, via comércio eletrônico, em sites internacionais ou, ainda, de comprar produtos importados nos grandes centros consumidores dentro do país, pagando todos os impostos – possibilidade essa antes inexistente para diversos bens, que muitas vezes motivavam o deslocamento de pessoas até uma área livre de impostos de Manaus.



aperfeiçoando a cada versão, especialmente, a partir do Plano Plurianual (PPA) 2000-2003 e, sobretudo, do PPA 2004-2007. Os autores resumem que a função estratégica do PPA é assegurada a partir de um processo em três passos:

O primeiro, relacionado com a definição da orientação estratégica do governo. O segundo, voltado para a orientação estratégica dos ministérios e o último, dedicado à tradução dessa orientação estratégica nos objetivos dos programas, não sem antes assegurar uma discussão ampla, envolvendo os ministérios em torno do que devem ser os grandes objetivos de governo, num processo ascendente de busca de consensos, de modo que a diretriz de governo não conflite com a atuação setorial. Esse é o exercício da convergência no lugar do alinhamento, típico de administrações “comando-controle”. Após a discussão com os ministérios, a sociedade civil organizada também participa da consulta para a formação da base estratégica do plano (PARES; VALLE, 2006, p. 251).

Deve-se tomar essa nova estrutura de gestão e avaliar como nela se encaixa a política de incentivos fiscais da ZFM. Sendo o modelo ZFM gerenciado pela Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), autarquia ligada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio (Mdic), é de se imaginar que, uma vez que os incentivos fiscais gerenciados pela referida superintendência estão garantidos até 2073, as ações da Suframa estão em sintonia com os objetivos e as metas da nação, do Mdic e dos programas de governo, e que os planos dessas instituições estão baseados em discussões amplas com a sociedade.

É importante perceber que a política de incentivos fiscais para a Amazônia Ocidental nasceu no bojo das políticas de desenvolvimento regional do Regime Militar, tendo como característica a centralização política dos processos decisórios na mão da tecnoburocracia da União. Contudo sua operacionalização ocorreu, mesmo durante aquele regime, por meio de processos administrativos descentralizados, operados por diferentes órgãos do governo federal, como Suframa, Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia (Sudam), Banco da Amazônia S/A (Basa), Receita Federal (RF), Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra), Ministério da Educação (MEC), além de órgãos estaduais e municipais. Já no pós-1988, com a democracia, houve uma desconcentração do poder, no sentido de que o Poder Executivo federal viu diminuir seu poder de definição das políticas de desenvolvimento, uma vez que parlamentares passaram a influenciar mais no processo decisório e na tramitação de leis que poderiam alterar as operações e as regras da política de incentivos fiscais. Além disso, os diferentes poderes locais, isto é, os governos dos estados, as bancadas regionais, as prefeituras de grandes cidades e até as associações de municípios ou da sociedade civil, passaram a ter independência suficiente para articular contra ou a favor de políticas, contando, inclusive, com a possibilidade de acionar o Poder Judiciário em casos de conflito. Essa alteração de cenário exigiu que se instalasse um ambiente decisório mais democrático, com maior negociação e participação, capaz de construir consensos e de gerar procedimentos administrativos, especialmente no planejamento e no controle, orientando os

diferentes entes, órgãos e agentes que executam e implementam a política. Isso, de certa forma, exige certo grau de centralização administrativa do governo federal, que é o agente principal da política de incentivos fiscais da ZFM. Por outro lado, percebe-se que parte dos incentivos fiscais da ZFM são administrados complementarmente pelos estados e pelos municípios abrangidos pela política, especialmente o Amazonas; atuando a União e o Judiciário no controle para dirimir disputas com as outras unidades da Federação.

Ao analisar o histórico dos planejamentos de longo prazo no Brasil, é possível notar uma quinta mudança.

Pagnussat (2006) identifica duas grandes estratégias nacionais já levadas à frente pelo país, considerando modelos de desenvolvimento de longo prazo: o modelo primário exportador e o modelo de industrialização por substituição de importações, ambas decisivas na formatação dos processos e nas relações sociais e de produção que prevalecem no Brasil atualmente.

Pagnussat (2006) reconhece que falta hoje um efetivo projeto de desenvolvimento nacional. Contudo, destaca dois<sup>2</sup> outros modelos recentemente implementados no Brasil: o de “integração competitiva no mercado mundial” e “o modelo de consumo de massa” (PAGNUSSAT, 2006, p. 58).

Esses dois modelos não são incompatíveis e há um grande número de analistas ligados ao novo desenvolvimentismo e ao neoestruturalismo que defende a ideia de desenvolvimento endógeno, mas não deixam de lado a necessidade de inserção competitiva no mercado internacional, para viabilizar um crescimento sustentado.

O que se pretende é chamar a atenção para o fato de que a ZFM – que é considerada “a estratégia” ou “o modelo de desenvolvimento” para a Amazônia Ocidental há 55 anos, e que, embora tenha ganhado força e importância no bojo das políticas de substituição de importações – sobreviveu e ajustou-se relativamente bem aos novos parâmetros e objetivos das estratégias nacionais mais recentes, o que demonstra sua capacidade de adaptação às novas conjunturas e cenários.

Se aquilo que melhor se define hoje como projeto de desenvolvimento nacional está ligado à capacidade de a indústria instalada no país conseguir ser competitiva e oferecer produtos de qualidade a preços baixos no mercado internacional e nacional, promovendo aumentos reais da renda, a ZFM é um mecanismo capaz de colaborar com esses dois objetivos, ainda que, por meio de empresas cujo controle acionário não seja de capital nacional, como é o caso das grandes empresas instaladas no PIM,

---

2 Os modelos destacados por Pagnussat (2006) não esgotam as possibilidades existentes. Tanto é que o próprio autor destaca proposta, creditada a João Paulo dos Reis Velloso, de uma estratégia baseada na economia do conhecimento que priorizaria atividades de elevado conteúdo tecnológico, como as tecnologias da informação e comunicações (TICs) e a biotecnologia, como motores do desenvolvimento. Contudo, para os fins deste trabalho, destacam-se apenas aqueles modelos que, de certa forma, estão mais claramente em implementação no país.

e de empresas de pequeno porte com controle acionário de brasileiros, que também podem, por outro lado, sob licença, produzir produtos desenvolvidos em empresas multinacionais e pagar *royalties* a estas ou, simplesmente, fabricar partes e peças de bens “produzidos” na ZFM por grandes empresas multinacionais.

Finalmente, a sexta mudança estrutural ocorre a partir do fim dos anos 1980 e início da década de 1990, quando aumentaram muito as preocupações das agências nacionais e internacionais, dos governos e da sociedade civil com as questões ambientais que abrangem aspectos como proteção à fauna, à flora, aos mananciais de água, uso racional dos recursos naturais, aquecimento global, desenvolvimento sustentável e proteção da cultura de tribos indígenas e comunidades tradicionais. Essa nova dimensão das preocupações com o meio ambiente e com os *povos da floresta* também passou a influenciar as políticas de incentivos fiscais para investimentos na Amazônia ou, pelo menos, a compor os discursos de defesa de tais políticas.

A questão ambiental é ponto de fraqueza para propostas ligadas, por exemplo, ao extrativismo mineral de larga escala e à instalação de grandes projetos das áreas de energia, transportes, mineração, agropecuária e uso não racional dos recursos hídricos e madeireiros. Dessa forma, as *indústrias sem chaminés* do Polo Industrial de Manaus (PIM), especialmente de produtos eletroeletrônicos, têm hoje muito mais apoio e simpatia dos planejadores, dos investidores e mesmo de uma variada gama de pesquisadores, como Becker (2005); Loureiro (2009); Rivas, Mota e Machado (2009); Rivas, Freitas e Mourão (2008); e Castello Branco (2009), do que as modalidades de empreendimentos anteriormente citadas.

Ademais das mudanças conjunturais às quais o modelo ZFM sobreviveu e adaptou-se, há dois fatores que são preponderantes na análise das transformações atribuídas a ele: primeiramente, o fato de que, apesar do nome, o projeto ZFM não atinge apenas a capital do estado do Amazonas, mas estabelece benefícios e situações específicas de fomento à produção e à comercialização em diversas localidades da Amazônia Ocidental. Em virtude disso, o marco regulatório que rege os incentivos fiscais é extremamente complexo e abrange regulamentações da Sudam e da Suframa, bem como diversas secretarias estaduais e municipais, em especial as secretarias de Fazenda. Todos envolvidos na elaboração de programas, aprovação de projetos, concessão de incentivos e acompanhamento dos resultados somados a diversos outros órgãos federais.<sup>3</sup>

<sup>3</sup> Prova disso é o próprio Conselho de Administração da Suframa (CAS), órgão da estrutura regimental da superintendência, que “tem por finalidade definir diretrizes, planos, programas, projetos e ações a serem desenvolvidas na área de atuação da SUFRAMA” (Lei Complementar nº 134, de 14/1/2010, art. 1º). O CAS possui 24 membros: 10 ministros de Estado; o presidente do conselho, o Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio (Mdic), ao qual a autarquia está ligada; e representantes dos Ministérios do Planejamento, Orçamento e Gestão (Mpog), da Fazenda (MF), da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (Mapa), das Comunicações (MC), das Minas e Energia (MME), dos Transportes (MT), da Defesa (MD), do Desenvolvimento Agrário (MDA), e da Integração Nacional (MIN); os governadores e os prefeitos da capital dos estados em que a autarquia atua, isto é, do Amazonas, do Acre, do Amapá, de Rondônia e de Roraima; os presidentes do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) e do Basa; um representante das classes produtoras; e um representante das classes trabalhadoras.

O segundo ponto consiste no fato de que a gestão pública também se alterou durante o período de existência do modelo ZFM. Assim, embora o projeto tenha nascido no auge da importância do planejamento para a Administração Pública, a função *planejamento* vem se alterando ao longo do tempo, pois outras formas, estratégias e ferramentas de gestão pública passaram a dividir paulatinamente cada vez mais espaço com o planejamento. Nesse caso, destaca-se a importância adquirida pela gestão de políticas públicas ou pelo governo por meio de políticas públicas num ambiente democrático. Essas políticas têm sido comumente executadas pela liderança da União por meio de programas governamentais previstos no planejamento perante órgãos da Administração direta ou indireta ou ainda de organizações da sociedade civil e privadas, sob a influência do Estado.

A intenção dessa contextualização era demonstrar que as demandas da sociedade e a conjuntura econômica, social e política do Brasil vêm sofrendo alterações profundas, inclusive quanto aos modelos de planejamento do desenvolvimento de longo prazo no decorrer do período em que a política da ZFM vem sendo operacionalizada pelo Estado brasileiro. Dessa forma, interpretar a ZFM como uma possibilidade de política pública ou de política de desenvolvimento regional significa entender que sua atuação, sua *performance* e seus objetivos exercem um papel dentro de planejamento maior de país, caso haja. Compreender esses papéis e objetivos é fundamental para os processos de avaliação da ZFM como opção política do Estado.

A seção seguinte apresenta a evolução operacional do modelo ZFM em fases cujo marco são alterações na legislação da política.

## 1.2 FASES DA ZFM

A Zona Franca de Manaus (ZFM) é a política de desenvolvimento regional da União para a Amazônia Ocidental baseada na concessão de incentivos fiscais ao capital produtivo, a qual tem no PIM a sua principal vertente de atuação e o seu principal resultado.

Definir, descrever, contextualizar historicamente, classificar em etapas e fases ou explicar o funcionamento do modelo ZFM não é uma tarefa simples em virtude da diversidade de interpretações e objetos de interesse das pesquisas que envolvem o fenômeno e da necessidade de ir além das interpretações oficiais ou do que se pode chamar *mainstream* conceitual em que se baseia a maioria dos estudos acerca do tema.

Ao analisar o desenvolvimento da ZFM, diversos autores, como Carvalho (2009), Garcia (2007), Mourão (2006), Salazar (1992) e até recentemente a própria Suframa (2012d), consideram que o modelo tem apenas três fases, com a primeira iniciando-se em 1967.

Recentemente, contudo, a autarquia mudou sua visão acerca da sua própria história e do modelo e divulgou, no seu *site*, uma nova cronologia com cinco fases.<sup>4</sup> No entanto, considera-se que a interpretação de Bispo (2009) que estabelece, conforme quadro 1, quatro fases é a mais indicada para explicar a política de incentivos fiscais da ZFM.

Quadro 1: Fases históricas da ZFM

Períodos	1951-1967	1967-1975	1975-1991	1991 até os dias atuais
Denominação	Embrionária	Afirmação	Consolidação	Desenvolvimentista
Característica	Existência apenas no papel	Início das operações	Elevado nível de comércio	Parque industrial verticalizado
Marcos regulatórios	Projeto de Lei nº 1.310/1951 Lei nº 3.173/1957 Decreto nº 43.789, de 22/5/1958 Decreto nº 47.757, de 3/2/1960	Decreto-Lei nº 288/1967 Decreto nº 61.244/1967	Decreto-Lei nº 1.435/1975	Lei nº 8.387/1991

Fonte: adaptado de Bispo (2009).

A primeira iniciou-se com a iniciativa do deputado federal Francisco Pereira da Silva (PDS-AM), que apresentou, em 23 de outubro de 1951, o Projeto de Lei nº 1.310, que propunha a criação de um porto franco na cidade de Manaus. Esse projeto foi convertido na Lei nº 3.173, de 6 de junho de 1957, e criou, na cidade de Manaus, uma zona franca para:

Art. 1º [...] armazenamento ou depósito, guarda, conservação, beneficiamento e retirada de mercadorias, artigos e produtos de qualquer natureza, provenientes do estrangeiro e destinados ao consumo interno da Amazônia, como dos países interessados, limítrofes ao Brasil ou que sejam banhados por águas tributárias do rio Amazonas (BRASIL, 1957).

Pode-se entender a exclusão, por alguns autores, da etapa que abriga o primeiro ato de institucionalização da ZFM uma consequência do desinteresse do governo federal, que instituiu – mas tardou em implementar – o enclave econômico.

<sup>4</sup> A discordância com a nova cronologia de fases apresentada pela autarquia está em dois pontos. Primeiramente, a Suframa desconsidera os fatos que antecederam a sua criação, cuja importância defende-se no texto, pois é nesse momento que se inicia a criação daquilo que Tupiassu (1979) chama de “clima ideológico” favorável à política de incentivos fiscais. Em segundo lugar, considera-se não haver mudanças substanciais nas leis e nas normas que regem a concessão de incentivos fiscais na ZFM após 1991-1993 que justifiquem uma seção cronológica para uma nova fase, quanto mais para duas. No entanto, como dito no corpo do texto, a diversidade dos interesses específicos e dos olhares interpretativos dos fenômenos relacionados à ZFM mostram claramente que a cronologia apresentada pela autarquia demonstra mudanças relevantes nos objetivos, nas políticas e nas estratégias no interior da organização. Mudanças cujos resultados, muitas vezes, podem estar aquém dos anseios da sociedade – como aqueles ligados ao CT-PIM e ao CBA –, mas os esforços internos da autarquia e de seus membros para o alcançar tais metas e o enfrentamento diário de adversidades – como contingenciamento de receitas, cortes orçamentários e conflitos políticos com membros dos altos escalões do governo federal – são reconhecidos.

Ademais, os incentivos estabelecidos<sup>5</sup> mostraram-se insuficientes para reativar a atividade econômica local, tendo em vista as dificuldades de infraestrutura, transporte e acesso dos produtos que ali chegassem aos mercados consumidores de maior potencial econômico.

No entanto, a importância desta fase não está nos resultados econômicos, mas sim no campo das ideias, isto é, na capacidade de incutir no imaginário da população local um discurso capaz de gerar a crença de que esse modelo econômico poderia ser o início de novas oportunidades para a região. Assim, Bispo (2009) percebe que é nessa fase “embrionária” que os conceitos iniciais do funcionamento das fases posteriores começaram a sedimentar-se no discurso das lideranças empresarias e governamentais locais e nacionais.

A fase embrionária só fora superada com a verdadeira institucionalização da política de incentivos fiscais para a Amazônia Ocidental, a qual ocorreu com o Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, que fora regulamentado logo em seguida pelo Decreto nº 61.244, de 28 de agosto de 1967, que criou a Suframa e estabeleceu as atribuições da autarquia, do superintendente e do conselho técnico da autarquia.<sup>6</sup>

Esse “novo momento” que vivia a Amazônia como um todo baseava-se nas ações do tripé institucional formado por Sudam, Basa e Suframa. Portanto, ao tempo em que o Decreto-Lei nº 288/1967 reformulou a ZFM, o Decreto-Lei nº 291, de 28 de fevereiro 1967, estabeleceu outros subsídios ao desenvolvimento econômico da Amazônia Legal a serem gerenciados pela Sudam, promovendo incentivos fiscais para a faixa de fronteiras abrangida pela Amazônia Ocidental. Esses dispositivos legais deram forma e corpo à Operação Amazônia.

Iniciava-se assim toda a rede do regime fiscal de exceção prevista por lei federal e que articula isenções administradas pelo município de Manaus, pelo estado do Amazonas e pelo governo federal via Sudam e Suframa. Em que pese o complexo emaranhado de normas, regras e procedimentos contábeis e burocráticos a serem cumpridos, não tardaram a surgir os primeiros resultados da política de incentivos fiscais.

No dia 28/09/1968, o Conselho Técnico da SUFRAMA aprovou o primeiro projeto industrial a ser implementado com os estímulos fiscais do Decreto-Lei 288. A empresa titular do Certificado Nº 1 de aprovação de projetos industriais foi a Beta S.A. Indústria e Comércio que iniciou suas atividades em instalações provisórias, na Praça D. Pedro II [...]. O Centro da cidade foi também o local escolhido para a primeira fase de implantação, ainda em instalações provisória, de outros 35 projetos industriais no elenco dos 138 que foram aprovados pela SUFRAMA entre 1968 e 1974 (GARCIA, 2007, p. 59).

5 Exceto pela possibilidade de importar, sem tributos, máquinas e equipamentos para serem utilizados na produção de bens, o Decreto nº 3.173/1967 fomentou principalmente a importação de produtos acabados para comercialização na região ou para exportação.

6 Mais tarde, com o Decreto nº 72.423, de 3 julho de 1973, esse conselho passou a ser denominado Conselho de Administração da Suframa (CAS).

O período até 1974 é caracterizado pela afirmação das operações da Zona Franca, com destaque para as atividades típicas de um porto livre de impostos, isto é, para as atividades comerciais que promoveram uma realocação dos ativos da cidade, valorizando não só os imóveis e a inversão dos movimentos de emigração, mas também o início de obras de infraestrutura do distrito industrial. Como descreve Bispo (2009, p. 107), o modelo industrial

surgia de uma estratégia de política de desenvolvimento econômico, relacionada diretamente às políticas industriais voltadas para a substituição de importações, cuja função principal era o abastecimento do mercado interno, nessa fase houve a introdução das primeiras indústrias de transformação.

Na fase de consolidação, a ZFM experimentou o aumento crescente das atividades comerciais em virtude da excepcionalidade do enclave na importação de bens de consumo livres do pagamento das altas tarifas do Imposto sobre Produtos Importados (IPI), além de outros itens cuja entrada no restante do país estava sendo cada vez mais dificultada e até proibida, reservando-se o mercado interno às empresas que produzissem no território nacional. Assim, Manaus transformou-se num centro de compras importante para a nação, o que incrementou empresas de serviços ligadas ao turismo e à hotelaria.

O modelo também se consolidava no setor industrial. Nesse sentido, o Decreto-Lei (DL) nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, alterou o art. 7º do DL nº 288/1967 e introduziu, nas operações industriais da ZFM, o chamado “índice de nacionalização”, que é o cálculo de uma alíquota *ad valorem* que incidia sobre as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem importados empregados na produção de produtos quando saíssem da ZFM para outra parte do Brasil. Essa alteração na legislação buscou promover um adensamento da verticalização do PIM, fortalecer a competitividade da indústria nacional perante as operações das concorrentes multinacionais instaladas na ZFM e equilibrar a balança comercial do enclave.

Outra importante transformação desse período foi determinada pelo Decreto nº 76.801, de 16 de dezembro de 1975, que outorgou, ao Conselho de Administração da Suframa (CAS), a competência para aprovação de projetos que objetivem usufruir dos benefícios fiscais do II e do IPI previstos nos arts. 7º e 9º do Decreto-Lei nº 288/1967, estabelecendo normas, exigências, limitações e condições para aprovação dos projetos industriais, dando, assim, mais poder e importância ao CAS.

O DL nº 1.455, de 7 de abril de 1976, no seu art. 36, possibilitou que as importações da ZFM fossem contingenciadas. Assim, já no mês seguinte, o Decreto nº 77.657, de 24 de maio de 1976, fixou o valor global das importações para o ano de 1976 e iniciou uma prática que prevaleceria durante 15 anos e só se extingiria com as primeiras medidas da política de livre mercado adotada pelo governo brasileiro nos anos 1990 (GARCIA, 2007).

É a mudança do ambiente geral em que estão as empresas do PIM, isto é, a alteração da conjuntura política e econômica do país, juntamente com o processo de liberalização da economia brasileira, ou seja, da forma acelerada de inserção desta nos processos de reestruturação produtiva do capitalismo global dos anos 1990, que deram as características da fase atual, a quarta fase, que se iniciou em 1991 e perdura até os dias atuais.

A principal mudança veio com a Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, que definiu o Processo Produtivo Básico (PPB) como “o conjunto mínimo de operações, no estabelecimento fabril, que caracteriza a efetiva industrialização de determinado produto”. O PPB tem sido exigido pelo governo federal como a principal contrapartida das empresas que pleiteiam a concessão de incentivos fiscais promovidos pela legislação da ZFM e pela legislação de incentivo à indústria de bens de informática, telecomunicações e automação (Lei de Informática). Os PPBs são feitos especificamente para cada produto, e não para empresas, sendo definidos por portarias interministeriais assinadas conjuntamente pelos ministros do Mdic e do MCTI e elaborados por técnicos desses órgãos e da Sufrema, conforme o Decreto nº 6.008, de 29 de dezembro de 2006.

Nessa fase, o comércio de produtos importados passou a contar apenas com vantagens residuais, não sendo mais seus preços de venda no varejo muito mais baixos que no restante do território nacional. O PIM passa a caracterizar-se por seu fortalecimento, por meio de processos de verticalização e pelo elevado nível de consolidação de alguns segmentos, com maior especialização, produtividade e atratividade de indústrias de tecnologia avançada dos setores de eletrônica de consumo, duas rodas, termoplástico, químico, relojoeiro e outros.

Ao organizar a trajetória de 57 anos da política de incentivos fiscais da ZFM em fases, tendo em mente que ela possui uma “expectativa de vida” superior aos seus anos de existência, isto é, de 59 anos, entende-se que ações, inclusive estudos e pesquisas, que objetivem avaliar a política possam colaborar para que se possa aperfeiçoar a sua execução, seja no controle mais eficiente dos seus custos, seja no acompanhamento mais amplo e detalhado dos seus resultados, seja na busca de um alinhamento de seus objetivos com macro políticas nacionais, seja na execução de uma *performance* mais direcionada para objetivos transparentes e do interesse nacional.

Neste artigo, procura-se entender os custos dessa política, especialmente os custos financeiros conhecidos no âmbito da administração financeira pública, como gastos tributários, conceituados na subseção seguinte.

### 1.3 CONCEITUAÇÃO DE GASTOS TRIBUTÁRIOS

Segundo a Receita Federal do Brasil – RFB (2014, p. 7), “não existe um procedimento universalmente aceito e padronizado para a determinação dos gastos tributários”. De forma que, se baseando na experiência da Organização para a Cooperação



e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e nas características e peculiaridades da estrutura tributária brasileira, a RFB adotou o seguinte conceito:

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando atender objetivos econômicos e sociais.

São explicitados na norma que referencia o tributo, constituindo-se uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.

Têm caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população dos serviços de sua responsabilidade, ou têm caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região (RFB, 2014, p. 10).

Há diversos tipos de desonerações tributárias, tais como: presunções creditícias, isenções, anistias, reduções de alíquotas, deduções, abatimentos e deferimentos de obrigações de natureza tributária. Em geral, essas desonerações servem para fins como:

- a) Simplificar e/ou diminuir os custos da administração;
- b) promover a equidade;
- c) corrigir desvios;
- d) compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo;
- e) compensar ações complementares às funções típicas de estado desenvolvidas por entidades civis;
- f) promover a equalização das rendas entre regiões; e/ou incentivar determinado setor da economia (RFB, 2014, p. 6).

A RFB adotou a seguinte metodologia para identificar gastos tributários:

- a) Determinar todas as desonerações tributárias tomando como base um sistema tributário de referência.
- b) Avaliar, utilizando um conjunto de critérios definidos, quais as desonerações são gastos indiretos e passíveis de serem substituídas por gastos diretos.
- c) Caso o 2º item seja cumulativamente possível, estar-se diante de um gasto tributário.

Com base nos conceitos e métodos anteriormente citados, a RFB classifica os incentivos fiscais da ZFM como gastos tributários.

Seria possível recorrer a conceitos mais amplos de gastos tributários, mas, para os fins desta pesquisa, considera-se a definição da RFB suficiente, uma vez que a coleta dos dados da pesquisa, a ser apresentada na próxima seção, utiliza como fontes documentos desse órgão e da Secretária de Fazenda do Estado do Amazonas, que

tem seus procedimentos baseados na *expertise* e em normas do governo federal, oriundas da RFB, do Mpog e do Tribunal de Contas da União (TCU).

## 2 METODOLOGIA

A pesquisa deu-se por análise documental.

Por exigência do art. 14º da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), os governos federal, estaduais, do Distrito Federal e dos municípios, ao renunciarem receitas, devem estimar o impacto desses valores no orçamento financeiro no exercício que vigorar e nos dois seguintes.

Para cumprir essa exigência, a RFB publica anualmente, desde 2004, um documento denominado *Demonstrativo dos Gastos Tributários*, que acompanha os projetos de leis orçamentárias anuais. Foram nesses documentos que se buscaram os dados sobre as renúncias fiscais, isto é, sobre os gastos tributários federais relacionados com a ZFM.

No âmbito do orçamento do estado do Amazonas, não há um documento específico tratando dos incentivos e das renúncias fiscais. Contudo, as informações sobre esse tema estão disponíveis nas leis orçamentárias anuais para o cumprimento da LRF.

Portanto, buscaram-se os documentos públicos de referência no que diz respeito aos valores aplicados na política de incentivos fiscais da ZFM. O modo de busca foi o eletrônico, e concentrou-se nos sítios da internet dos órgãos responsáveis pela arrecadação tributária da União e do estado do Amazonas.

O processo de busca de documentos de referência acerca do tema estudado revelou duas situações:

- a) Os documentos denominados Demonstrativo dos Gastos Tributários (DGT) publicados pela RFB, desde 2004, na verdade são elaborados por ela mesma desde 1989, sob o nome de Demonstrativo dos Benefícios Tributários (DBT). A mudança ocorreu em 2003, em virtude de adaptações a metodologias internacionais.
- b) No âmbito do estado do Amazonas, foi possível encontrar a previsão das renúncias nas leis orçamentárias de 2014 e 2013, bem como nas leis de diretrizes orçamentárias de 2004 a 2010.

As situações anteriores acabaram por imprimir limitações a esta pesquisa. Primeiramente, não houve tempo hábil para analisar os demonstrativos dos benefícios tributários (DBTs) do período 1989-2003.<sup>7</sup>

<sup>7</sup> Em rápida análise de alguns anos, nota-se que as informações eram bastante limitadas e incompletas se comparadas com os relatórios publicados a partir de 2004.

Desde sua primeira versão em 1989, os DBTs e depois os DGTs foram sendo paulatinamente aperfeiçoados, de forma que as informações foram ficando mais completas ao longo do tempo, não só por questões de ordem técnica e legal, mas também pela maior clareza conceitual e pela formação de séries históricas, antes inexistentes ou incipientes – além da melhora, sobremaneira, das informações constantes nas declarações de informações tributárias de pessoas físicas e jurídicas, bem como a maior aproximação com os órgãos externos responsáveis pela administração de benefícios de natureza tributária. Entre essas fontes de informações externas estão a Suframa, o Ministério da Ciência e Tecnologia (MCT) e o Mdic (RFB, 2008).<sup>8</sup>

Outro fator limitador diz respeito à dificuldade de acessar as informações sobre os gastos tributários no Estado do Amazonas. Muitos dos *links* disponíveis nos portais da transparência apresentaram defeitos, como: encaminhar ou parar um documento distinto; variação na disponibilidade dos documentos – era possível acessá-los em um dia; em outro não, o mesmo ocorre no *site* chamado “Legislador Web”, da Assembleia Legislativa do Estado do Amazonas, em que se buscaram as leis de diretrizes orçamentárias e, em diversos dias, não era possível acessar todo o conteúdo *on-line* e nem realizar *downloads*. Outro fator complicador, porém mais pontual, foi que, desde meados de agosto de 2014, por decisão do TRE-AM,<sup>9</sup> o governo do estado foi obrigado a retirar toda propaganda institucional dos seus *sites* oficiais, de forma que estes vêm disponibilizando, desde então, apenas as informações e o acesso a serviços básicos. Por exemplo, a Seplan deixou de disponibilizar alguns estudos e relatórios para *download*.<sup>10</sup>

A despeito das situações acima, coletaram-se os dados para os últimos 11 anos, isto é, as previsões de gastos do período 2004 a 2014, nas DGTs, nas leis de diretrizes orçamentárias e nas leis orçamentárias anuais do Estado do Amazonas.

Sobre a qualidade dos dados, destaca-se que qualquer estudo que tenha como objeto de pesquisa incentivos fiscais enfrentará dois desafios destacados por Maciel (2010, p. 3):

- a) Um primeiro diz respeito ao caráter intrínseco e multidimensional dos incentivos fiscais, que servem a múltiplos fins e têm como inerente a eles a repercussão de seus benefícios, de forma diferenciada, entre uma cadeia de pessoas, atividades econômicas e sociais e regiões.

---

8 Nesse sentido, cabe especial destaque para a Zona Franca de Manaus, que registra, por tipo de mercadoria, todas as entradas e saídas consolidadas pelos diversos setores da economia. Com isso, é possível a construção de um banco de dados com informações indispensáveis ao processo de quantificação do gasto tributário relativo a essa área específica.

9 Decisão divulgada no *Diário de Justiça Eletrônico* do Tribunal Regional Eleitoral (TRE) nº 156. Divulgação em 12/8/2014 e publicação em 13/8/2014. Referente ao Processo nº 1004-67.2014.4.6.04.000 – Classe 3.

10 Provavelmente, por receio de incidir em penalidades, os gestores retiraram quase todo o conteúdo não essencial das páginas de internet oficiais do estado do Amazonas.

- b) A pouca e assistemática divulgação dos dados relativos às renúncias tributárias. Apenas a previsão – e não o efetivo desembolso – de alguns incentivos fiscais federais é divulgada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Ressalte-se que essas informações foram retiradas de documentos que dão suporte ao processo de programação e planejamento orçamentário e não representam aquilo que foi realmente executado. Informações mais completas, relacionadas à execução, certamente existem, mas podem estar dispersas no âmbito de instituições como RF, Mpog, Secretaria de Fazenda do Estado do Amazonas (Sefaz-AM) e Suframa. Contudo, não consiste uma prática comum dar publicidade ampla, em forma acessível e com linguagem simplificada, dos gastos tributários.

Reconhece-se que a elaboração da proposta orçamentária dentro do Poder Executivo federal é um processo administrativo contínuo, dinâmico e flexível, caracterizado pela modernização, pela regulamentação e pelo aperfeiçoamento contínuo a cada ano, em que pese seu caráter repetitivo. Da mesma forma, o Congresso Nacional, por meio de suas comissões de orçamento e consultorias legislativas especializadas, também colabora para esse aprimoramento. A Secretaria do Orçamento Federal (SOF) do Mpog tem como uma de suas responsabilidades “coordenar, consolidar e supervisionar a elaboração da lei de diretrizes orçamentárias e da proposta orçamentária da União, compreendendo os orçamentos fiscal e da seguridade social” (Mpog, 2014). Sendo:

No início de cada ano, considerando a meta fiscal e demais normas estabelecidas pela LDO do exercício, a SOF [...] fixa parâmetros monetários para a apresentação da proposta setorial. Esta fase também observa a meta fiscal estabelecida pela LDO e considera o montante dos recursos previstos, para depois fixar os referenciais monetários que funcionarão como limites para a apresentação da proposta orçamentária. [...] Três fatores são comumente utilizados na definição dos limites: o montante das despesas obrigatórias, o alinhamento da série histórica de execução orçamentária e a capacidade de execução do ente público (PALUDO, 2011, p. 53).

Assim, mesmo não podendo contar com os exatos valores executados, os valores coletados tornam-se bastante representativos do volume real, por basearem-se em séries históricas e em processos institucionais consolidados de elaboração, pelo menos no que tange aos dados da União, que correspondem aos maiores volumes de renúncia fiscal para a ZFM. Sobre a disponibilidade e a divulgação de dados, cabe a máxima: “é melhor algum número do que nenhum número”, principalmente em questões que tratam da aplicação de recursos públicos.

A próxima seção apresenta os dados coletados e organizados conforme os interesses desta pesquisa e com as análises possíveis.

### **3 GASTOS TRIBUTÁRIOS DA UNIÃO E DO AMAZONAS COM A ZFM**

O cenário dos gastos tributários federais totais da última década está resumido na tabela 1, que demonstra claramente um avanço do montante da renúncia de receitas tanto em valores nominais quanto na participação desses em relação ao PIB e ao total das receitas administradas pela União.

Ao longo do período retratado, nota-se também que as regiões mais beneficiadas com a renúncia fiscal são o Sudeste (SE) e o Norte (NO), que, juntas, em alguns anos, alcançam índices de participação superiores a 70% do total das renúncias.

A liderança da participação do Sudeste nos gastos tributários da União pode levantar questionamentos sobre o uso e os objetivos das políticas que utilizam a renúncia fiscal como meio de execução, especialmente por que um dos objetivos mais relacionados a esse tipo de política pública é o de promover a equalização das rendas entre regiões, ainda que outros, como compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo, também utilizem esse meio. Essa discussão foge ao escopo deste artigo, mas estudos mais aprofundados associando os gastos tributários às funções orçamentárias, como assistência social, saúde, cultura, habitação, ao aspecto regional seriam relevantes para elucidar esse tipo de discussão, que encontra algum espaço no estudo da Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados redigido por Maciel (2010).

A tabela 1 mostra ainda que o Norte possui o maior retorno em volume de recursos financeiros em relação à arrecadação regional de impostos federais, de modo que o volume de recursos que recebe em forma de gastos tributários, por exemplo, em 1999, chegou a ser quase 200% daquilo que arrecadou, sendo a média para o período de 142,24%. Assim, os índices do Norte do Brasil são muito maiores do que os de qualquer das outras regiões, o que, de certa forma, aponta para um esforço no atendimento das questões em termos de aplicação de recursos, ainda que se possa discutir a qualidade desses gastos.

**Tabela 1: Gastos tributários federais de 2004 a 2014; participação desses no PIB e nas receitas arrecadadas pela Receita Federal; percentual das maiores participações regionais no total dos gastos; e percentual dos gastos do Sudeste (SE), Norte (NO) e Nordeste (NE)**

Ano	Valor nominal em R\$ 1.000,00	% PIB	% RF	Maiores participações regionais		Gastos regionais nas respectivas receitas		
				SE	NO	SE	NO	NE
2004	24.211.110	1,4	8,45	51,52	20,05	6,3	83,34	14,18
2005	31.288.200	1,69	9,93	42,72	20,58	6,4	100,48	20,68
2006	42.499.500	1,99	12,35	46,18	21,09	8,83	125,88	26,9
2007	52.739.770	2,29	12,79	45,86	19,79	8,49	124,81	26,34
2008	76.055.930	2,77	16,51	40,21	19,61	9,47	152,37	42,68
2009	101.956.490	3,2	18,88	50,77	21,74	13,72	195,18	35,06
2010	113.875.420	3,42	20,34	52,26	18,26	15,21	176,54	40,28
2011	116.082.900	2,98	17,84	50,5	19,6	13,9	159,5	36,2
2012	145.977.470	3,22	19,96	48,4	17,8	14,6	159,4	42,5
2013	170.015.960	3,42	21,66	48,7	16,9	15,8	165	43,6
2014	249.761.190	4,76	20,66	51,9	17,2	16,3	122,2	35,1

Fonte: RFB. *Demonstrativo dos Gastos Tributários*, anos de 2004 a 2014.

A tabela 2 demonstra o valor nominal dos gastos tributários federais estimados para a ZFM pela RFB no período 2004 a 2014. Nota-se um crescimento vertiginoso do valor nominal desses gastos, que foi de cerca de 670%.

Apesar da diminuição nos anos de 2013 e 2014, a média da participação da política de incentivos fiscais da ZFM no total dos gastos tributários da União, no período estudado, foi de 14,66 %. Ressalte-se que, durante todo o interstício, a ZFM foi o segundo principal tipo de gasto tributário, ficando atrás somente dos incentivos fiscais para microempresas e empresas de pequeno porte. A exceção foi o ano de 2013, em que esteve na terceira posição, em virtude de um crescimento dos gastos com rendimentos isentos e não tributáveis (IRPF).

Tabela 2: Valor nominal dos gastos tributários da Zona Franca de Manaus entre 2004 e 2014, com percentual de participação no total dos gastos tributários federais

Ano	Valor nominal em R\$ 1.000,00	Participação da ZFM (%)
2004	3.729.474,82	15,40
2005	4.575.014,12	14,62
2006	6.624.408,14	15,61
2007	7.481.448,68	14,19
2008	11.161.837,29	14,68
2009	17.432.023,79	17,68
2010	15.230.627,45	17,10
2011	17.763.409,30	13,37
2012	21.224.288,30	15,30
2013	22.653.630,56	13,32
2014	24.999.801,65	10,01

Fonte: RFB. *Demonstrativo dos Gastos Tributários*, anos de 2004 a 2014.

O art. 1º do Decreto-Lei nº 288/1967 estabelece que:

A Zona Franca de Manaus é 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 [sic].

Assim, o PIM é apenas uma vertente de atuação da ZFM e coexiste com incentivos dados também aos setores de comércio e serviços e da agropecuária.

O PIM é certamente o resultado mais explícito da ZFM. A própria Suframa, em seu *site*, dá muito mais atenção e espaço para esses resultados, se comparado com os setores comercial e agropecuário.

O quadro 2 mostra as informações mais atualizadas disponíveis no *site* da Suframa sobre o distrito agropecuário da ZFM.

## Quadro 2: Informações do Distrito Agropecuário da Suframa

- Área - 589.334 hectares.
- Total dos lotes com famílias assentadas - 1534.
- Lotes ocupados - 970.
- Lotes regularizados - 506.
- Lotes em fase de regularização - 200.
- Quantidade de vias - trecho de 1 rodovia federal, trecho de 1 rodovia estadual, 10 vicinais principais (ZF), 10 subvicinais, 6 ramais principais e alguns ramais secundários.
- Extensão das vias - 570,40 km + a extensão dos ramais secundários.
- Estradas - um total de 571 km, sendo:
  - estradas vicinais - 468 km construídos (108 km de rede elétrica) e 64 km projetados para 2008;
  - rodovia federal - 69 km (BR-174, asfaltada e com energia elétrica);
  - rodovia estadual - 34 km (AM-010, asfaltada e com energia elétrica).
- Comunicação - dois sistemas de telefones de utilidade pública no município de Rio Preto da Eva.
- Municípios abrangidos - Manaus (40%) e Rio Preto da Eva (60%).
- Projetos de implantação - 624 unidades.
- Faturamento anual previsto para 2008 - R\$ 19,038 milhões.
- Nível de emprego anual - 1.249 diretos e 697 indiretos.

Fonte: Suframa (2014).

Sobre a atividade comercial e de serviços, a Suframa informa que o nível máximo de empregos gerados pelas empresas incentivadas nesse setor ocorreu em 1990, quando gerou 80 mil empregos. Atualmente, a autarquia vê que há uma franca recuperação do comércio de importados e que os níveis de emprego estão estabilizados em 50 mil. A tabela 3 mostra o valor das importações do comércio da ZFM de 2006 a 2011. O *site* informa ainda que, para o ano de 2011, além das importações de comércio da ZFM em valor superior aos US\$ 398 milhões, as áreas de livre comércio e a Amazônia Ocidental<sup>11</sup> também importaram mercadorias em um total de US\$ 134.293.532,72.

11 As importações para a Amazônia Ocidental referem-se aos benefícios estabelecidos pelo Decreto-Lei nº 356, de 15 de agosto de 1968, que estendeu, às áreas da Amazônia Ocidental, os benefícios do Decreto-Lei nº 288/1967.



**Tabela 3: Importações do comércio da ZFM em US\$ 1.000,00**

Ano	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Valor em US\$	157.878	208.172	251.030	220.239	318.155	398.308

Fonte: Suframa (2014).

Sobre o PIM, há relatórios constantemente atualizados sobre ele com informações sobre: faturamento; produção; volume e origem das aquisições de matérias-primas; mão de obra contratada; salários e benefícios pagos; e ICMS recolhido, restituído e devido. Alguns dados recentes do PIM:

- a) Existia, até dezembro de 2012, um total de 512 projetos industriais implantados e produzindo, e mais 371 projetos aprovados que não estavam produzindo.
- b) O faturamento do PIM, em 2013, foi de R\$ 89.911.899.260,00.
- c) Os setores com maior participação no faturamento de 2013 foram eletroeletrônicos (34,18%), duas rodas (16,66%), bens de informática (15,68%), químico (12,23%) e termoplástico (4,83%).
- d) No ano de 2013, o polo ofereceu uma média de 121.617 empregos efetivos, temporários e terceirizados. Ao excluir terceirizados e temporários, essa quantidade cai para 113.207.

A ZFM, na verdade, abrange um complexo de incentivos fiscais. Tendo em vista a diversidade desses benefícios para os setores de indústria, comércio e serviços e agricultura, bem como a preponderância das atividades industriais no modelo ZFM, optou-se por reproduzir, a seguir, o quadro 3<sup>12</sup> – elaborado por Silva (2012, p. 8) – com o intuito de apresentar, sucintamente, alguns dos principais incentivos fiscais nos âmbitos federal, estadual e municipal,<sup>13</sup> concedidos às empresas do PIM.

12 O quadro resume os incentivos estabelecidos pelos seguintes regulamentos: Decreto-Lei nº 288/1967, Decretos nº 6.759/2009 e nº 7.212/2010 e Lei do Estado do Amazonas nº 2.826/2003.

13 Atualmente não há incentivos fiscais relevantes administrados pela prefeitura de Manaus como já ocorrera algumas vezes ao longo dos 57 anos de existência da ZFM. O quadro refere-se apenas aos incentivos federais da Suframa para as atividades industriais e não inclui aqueles administrados pela Sudam, que consistem principalmente em regras flexíveis ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ).

**Quadro 3: Principais incentivos fiscais concedidos às empresas do PIM**

1. Incentivos federais da Suframa	
Imposto sobre Importação (II)	Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Isenção para as mercadorias estrangeiras que entrem na ZFM, para seu consumo interno, exceto os produtos referidos no Decreto-Lei nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, art. 505, § 1º e § 3º.</li> <li>➤ Redução de 88% do valor do II incidente sobre os componentes estrangeiros empregados na industrialização de produtos que deixem a ZFM com destino a qualquer outro ponto do país.</li> <li>➤ Bens de informática obtêm redução do II, por meio do cálculo do Coeficiente de Redução da Alíquota (CRA), que é proporcional a utilização de insumos e mão de obra nacionais.</li> <li>➤ Automóveis, tratores e outros veículos terrestres terão a redução do II calculada pelo CRA acrescido de mais 5%. Tal acréscimo só não é aplicado para os veículos das posições 8711 a 8714 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e suas respectivas partes e peças.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Isenção para os produtos industrializados na ZFM, destinados ao seu consumo interno ou à comercialização em qualquer outro ponto do território nacional, bem como para os produtos nacionais e estrangeiros entrados na ZFM, para seu consumo interno, resguardadas as exceções expressas no Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, em seu art. 81, incisos I, II e III, bem como no <i>caput</i> e no § 1º do art. 86.</li> <li>➤ Isenção para os bens do setor de informática industrializados na ZFM, desde que observados os investimentos obrigatórios em atividades de pesquisa e desenvolvimento (definidos no art. 16 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010) e o cumprimento dos respectivos PPBs.</li> </ul>
Imposto sobre Exportação (IE)	
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Isenção do pagamento do IE nas exportações de mercadorias pela ZFM.</li> </ul>	
2. Incentivos estaduais	
Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação <sup>3</sup>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Em cada período de apuração, o crédito-estímulo a ser aplicado sobre o saldo devedor do ICMS varia de acordo com os seguintes níveis:             <ol style="list-style-type: none"> <li>a) 90,25% para produtos de limpeza, café torrado e moído, vinagre, bolachas e biscoitos, massas alimentícias, mídias virgens ou gravadas e bens intermediários, com exceção de placas de circuito impresso montadas para a fabricação de aparelhos de áudio e vídeo;</li> <li>b) 75% para as placas de circuito impresso referidas no item anterior, bens de consumo industrializados destinados à alimentação, bens de capital, produtos agroindustriais e à base de insumos regionais;</li> <li>c) 55% para os demais bens industrializados de consumo;</li> <li>d) 100% aos produtos mencionados pela Lei Estadual nº 2.826, de 29 de setembro de 2003, em seu art. 16, § 13º, enquanto não forem restabelecidas as condições para a competitividade desses produtos.</li> </ol> </li> <li>➤ Isento do ICMS, nos seguintes casos:             <ol style="list-style-type: none"> <li>a) saídas internas de insumos produzidos no estado ou importados do exterior, realizadas sob o amparo do Programa Especial de Exportação da Amazônia Ocidental (Pexpam);<sup>4</sup></li> <li>b) entradas de máquinas e equipamentos de origem nacional ou estrangeira, inclusive suas partes e peças, destinadas à exclusiva utilização nos processos produtivos das empresas.</li> </ol> </li> </ul>	

Fonte: Silva (2012, p. 8).

A tabela 4 resume os gastos tributários com a ZFM por setor de atividade, incluindo aqueles aplicados nas Áreas de Livre Comércio (ALCs) administradas pela Suframa, e ajuda a responder uma das questões propostas para essa pesquisa. Somando-se os valores para o período, é possível dizer que, entre 2004 e 2014, houve previsão de gastos tributários para a ZFM em um montante de R\$ 152.875.964.089,00 a uma média de R\$ 13.897.814.917,18 por ano, relativos apenas aos tributos federais.

Apesar do aperfeiçoamento contínuo das previsões dos gastos tributários no âmbito da RFB, é importante destacar que esses valores não são os gastos efetivamente realizados. Some-se a isso o fato de haver alguns tipos de gastos (incentivos concedidos) para os quais a receita não publica previsões nas DGTs, os quais aparecem no referido demonstrativo com a sigla NI (Gastos Tributários não Identificados). O motivo para não constarem essas estimativas é “a carência de informações necessárias para efetuar o cálculo com aceitável nível de confiabilidade” (RFB, 2014, p. 123). Entre os itens NI estão as renúncias para a contribuição social do Programa de Integração Social (PIS)/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) e da contribuição para o financiamento da seguridade social para matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, produzidos na ZFM.

**Tabela 4: Gastos tributários federais com a Zona Franca de Manaus por função em unidades de reais, de 2004 a 2014, incluindo os gastos relativos às Áreas de Livre Comércio administradas pela Suframa**

	2004	2005	2006	2007	2008	2009
<b>Indústria</b>	1.236.229.705	1.517.954.387	2.220.939.152	2.489.873.818	3.733.177.740	4.908.027.143
<b>Comércio e Serviço</b>	2.157.194.452	2.648.798.009	3.875.491.421	4.344.776.676	6.514.315.485	11.474.132.916
<b>Agricultura</b>	277.588.828	340.848.612	498.700.115	559.087.969	838.265.275	871.283.196
<b>Total</b>	<b>3.671.012.985</b>	<b>4.507.601.008</b>	<b>6.595.130.688</b>	<b>7.393.738.463</b>	<b>11.085.758.500</b>	<b>17.253.443.255</b>
<b>Total incluindo ALCs</b>	<b>3.729.474.822</b>	<b>4.575.014.121</b>	<b>6.624.408.144</b>	<b>7.481.448.684</b>	<b>11.161.837.287</b>	<b>17.432.023.787</b>
	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>Total</b>
<b>Indústria</b>	4.243.632.443	4.244.421.371	5.125.539.558	5.902.070.796	3.473.531.665	39.095.397.778
<b>Comércio e Serviço</b>	10.241.854.757	12.456.838.663	14.905.153.939	15.475.360.843	8.706.464.712	92.800.381.873
<b>Agricultura</b>	589.083.957	785.864.126	908.348.477	890.659.009	12.175.107.037	18.734.836.601
<b>Total</b>	<b>15.074.571.157</b>	<b>17.487.124.160</b>	<b>20.939.041.974</b>	<b>22.268.090.648</b>	<b>24.355.103.414</b>	<b>150.630.616.252</b>
<b>Total incluindo ALCs</b>	<b>15.230.627.448</b>	<b>17.763.409.297</b>	<b>21.224.288.293</b>	<b>22.653.630.560</b>	<b>24.999.801.646</b>	<b>152.875.964.089</b>

Fonte: RFB. *Demonstrativo dos Gastos Tributários*, anos de 2004 a 2014.

A tabela 5 traz as previsões de receitas e as estimativas das renúncias fiscais do estado do Amazonas para o incentivo da indústria e completa a resposta sobre quanto estamos pagando pela ZFM, pelo menos no que se refere ao período 2004-2014, cujo montante foi superior a R\$ 39,5 bilhões, a uma média próxima de R\$ 3,6 bilhões por ano. Esses valores representaram, também na média dos anos estudados, 42,4% dos orçamentos anuais do Estado do Amazonas como um todo, chegando muito próximo dos 60% em 2006.<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> Os incentivos listados nesse quadro referem-se apenas àqueles de incentivo à indústria. Além desses, há redução do ICMS para estabelecimentos comerciais; redução do ICMS para operações com carne e frango; redução do ICMS de combustíveis para o transporte aéreo; isenção de ICMS para diesel usado no transporte coletivo; isenção do IPVA para veículos automotores em casos específicos, como táxis e outros.

**Tabela 5: Previsão, em reais, de receitas anuais e estimativa de renúncias fiscais do estado do Amazonas por tipo de incentivo à indústria entre 2004 e 2014**

Incentivo	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Lei nº 1.939/1989	730.000.000,00	-	-	-	-	-
Lei 2.390/1996	612.000.000,00	-	-	-	-	-
Lei nº 2.826/2003	-	2.470.000.000,00	3.266.240.000,00	3.104.839.000,00	3.415.323.000,00	3.591.827.000,00
Lei nº 2.826/2003, art. 13	-	-	-	-	-	-
Lei nº 2.826/2003, art. 15	-	-	-	-	-	-
<b>Total</b>	<b>1.342.000.000,00</b>	<b>2.470.000.000,00</b>	<b>3.266.240.000,00</b>	<b>3.104.839.000,00</b>	<b>3.415.323.000,00</b>	<b>3.591.827.000,00</b>
% sobre RT*	32,37	56,20	59,55	50,03	49,99	43,97
<b>Receita total</b>	<b>4.145.739.000,00</b>	<b>4.395.043.000,00</b>	<b>5.484.749.000,00</b>	<b>6.206.448.000,00</b>	<b>6.832.452.728,00</b>	<b>8.168.306.217,00</b>
Incentivo	2010	2011	2012	2013	2014	Total
Lei nº 1.939/1989	-	-	-	54.896.000,00	36.752.000,00	821.648.000,00
Lei nº 2.390/1996	-	-	-	100.356.000,00	92.793.000,00	805.149.000,00
Lei nº 2.826/2003	4.023.173.000,00	4.050.575.000,00	4.239.495.000,00	-	-	28.161.472.000,00
Lei nº 2.826/2003, art. 13	-	-	-	4.046.212.000,00	4.640.585.000,00	8.686.797.000,00
Lei nº 2.826/2003, art. 15	-	-	-	474.484.000,00	647.330.000,00	1.121.814.000,00
<b>Total</b>	<b>4.023.173.000,00</b>	<b>4.050.575.000,00</b>	<b>4.239.495.000,00</b>	<b>4.675.948.000,00</b>	<b>5.417.460.000,00</b>	<b>39.596.880.000,00</b>
% sobre RT	47,61	39,95	37,32	35,30	36,39	42,43
<b>Receitas totais</b>	<b>8.449.706.914,00</b>	<b>10.139.241.000,00</b>	<b>11.360.355.680,00</b>	<b>13.245.943.000,00</b>	<b>14.889.143.000,00</b>	<b>93.317.127.539,00</b>

Fonte: estado do Amazonas, leis de diretrizes orçamentárias e leis orçamentárias anuais de 2004 a 2014.

Nota: \* RT = receitas totais.

Ao levar em conta os gastos tributários federais e as previsões de renúncia do estado do Amazonas, o modelo ZFM custou, entre 2004 e 2014, valores próximos a R\$ 192 bilhões. Esse valor não inclui benefícios concedidos de forma complementar por outras unidades da Federação abrangidas pela legislação da ZFM, como Acre, Roraima, Rondônia e Amapá. Por outro lado, esse montante engloba valores referentes às atividades comerciais e agropecuárias. Um cálculo mais específico para o PIM pode levar em conta apenas os valores que se referem à atividade industrial que perfazem um total de R\$ 78 bilhões para o período, superando os R\$ 7 bilhões de reais por ano.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na década de 1960, os governos ditatoriais editaram uma série de medidas que tinham a finalidade de dinamizar a economia da Região Norte do Brasil, as quais, em conjunto, ficaram conhecidas como Operação Amazônia. Nesse contexto, para a sub-região da Amazônia Ocidental, foram institucionalizados novos incentivos fiscais para a ZFM, cujo objetivo explícito no Decreto nº 288/1967 era “criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento [...]”.

Esta pesquisa trata os incentivos fiscais da ZFM como uma política pública cujos objetivos são o desenvolvimento e a dinamização da economia da Amazônia Ocidental. Implementada e em pleno funcionamento há 57 anos (47 se contada a partir da sua reformulação), o resultado mais explícito dessa política são os números do Polo Industrial de Manaus, um conjunto de 512 empresas, que faturou, em 2013, valores superiores a R\$ 89 bilhões.

Ao considerar a ZFM uma política pública, o artigo levantou dados sobre ela para colaborar em possíveis e futuras avaliações dessa zona. Até porque, o Congresso Nacional aprovou a continuidade da ZFM até 2073.

É claro que a avaliação de uma política pública deve ser muito mais completa do que tratar apenas de quanto ela custa, em valores monetários, e deve enfrentar questões complexas sobre a eficácia delas em relação aos objetivos estabelecidos na sua criação, sobre os efeitos inesperados e não planejados na sua elaboração, mas que sofrem influência de sua execução, sobre a capacidade dela em manter o equilíbrio social ou de modificar essa realidade e sobre o custo de oportunidade diante das opções de mantê-la, ampliá-la, reduzi-la, modificá-la ou mesmo extingui-la. Portanto, da mesma forma, avaliar a política da ZFM apenas por dados econômicos, como empregos gerados direta e indiretamente, importação, exportação e arrecadação, também não é suficiente.

Contudo, esta pesquisa não pretendia avaliar a ZFM, mas sim procurar mecanismos de como obter um dado, os quais, junto de diversas outras informações, podem colaborar em análises sobre a ZFM.

Sobre a questão “quanto estamos pagando pela política de incentivos fiscais da ZFM?”, a resposta foi parcial. Limitou-se ao período entre 2004 e 2014, bem como baseou-se nos demonstrativos de gastos tributários da RFB e nas leis de diretrizes orçamentárias e leis orçamentárias anuais do estado do Amazonas. Portanto, trata de valores estimados, e não de valores executados, além de contar com as dificuldades de estimativas já apresentadas no corpo do trabalho. Dito isso, os valores que representam os esforços da nação e dos amazonenses para manutenção da política de incentivos fiscais da ZFM superam os R\$ 190 bilhões de reais no período estudado. Uma média anual de mais de R\$ 17 bilhões de reais em valores nominais.

As informações organizadas em tabelas e apresentadas na terceira seção deste artigo sintetizam os dados coletados nos inúmeros documentos pesquisados. Contudo, ao final da pesquisa, nota-se a necessidade de se aprofundar a análise especialmente nas questões que envolvem as operações com o ICMS, que estão disponíveis nos Indicadores do Polo Industrial de Manaus elaborado e disponibilizado pela Suframa. Ressalte-se que, apesar de ser um órgão federal, nesse documento da autarquia, não há informações sobre o recolhimento ou sobre a renúncia de nenhum outro imposto, nem das isenções, sejam essas concedidas pela Suframa, sejam pela Sudam.

Espera-se que as informações aqui apresentadas possibilitem maior clareza sobre o modelo ZFM e sobre as políticas de incentivos fiscais como opções de políticas públicas.



## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Eduardo Simões de. Mudança institucional e estrutural na economia brasileira do início dos anos noventa. *Análise Econômica*, Porto Alegre, ano 17, n. 31. p. 157-189, mar. 1999.

AMAZONAS. Lei nº 2.810, de 11 de julho de 2003. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária de 2004 e dá outras providências. *Diário Oficial do Estado do Amazonas*, Poder Executivo, Amazonas, 11 jul. 2003.

\_\_\_\_\_. Lei nº 2.826, 29 de setembro de 2003. Regulamenta a Política Estadual de Incentivos Fiscais e Extrafiscais nos termos da Constituição do Estado e dá outras providências. *Diário Oficial do Estado do Amazonas*, Poder Executivo, Amazonas, 29 set. 2003.

BRASIL. Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967. Altera as disposições da Lei número 3.173 de 6 de junho de 1957 e regula a Zona Franca de Manaus. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 fev. 1967.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967. Estabelece incentivos para o desenvolvimento da Amazônia Ocidental da Faixa de Fronteiras abrangida pela Amazônia e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 fev. 1967.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 356, de 15 agosto de 1968. Estende Benefícios do Decreto-Lei número 288, de 28 de fevereiro de 1967, a Áreas da Amazônia Ocidental e dá outras Providências. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 16 ago. 1968.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975. Altera a redação dos artigos 7º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, e 2º do Decreto-Lei nº 356, de 15 de agosto de 1968, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 dez. 1975.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976. Dispõe sobre bagagem de passageiro procedente do exterior, disciplina o regime de entreposto aduaneiro, estabelece normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 8 abr. 1976.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 61.244, de 28 de agosto de 1967. Regulamenta o Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967 que altera as disposições da Lei nº 3.173, de 6 de junho de 1957 e cria a Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 30 ago. 1967.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 72.423, de 3 de julho de 1973. Altera a denominação e fixa normas de organização, competência e função coletiva das entidades de desenvolvimento sub-regional, vinculados ao Ministério do Interior. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 4 jul. 1973.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 76.801, de 16 de dezembro de 1975. Acrescenta parágrafo único ao art. 6º do Decreto nº 72.423, de 3 de junho de 1973. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 dez. 1975.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 77.657, de 24 de maio de 1976. Fixa, para o exercício de 1976, o limite global de importações através da Zona Franca de Manaus. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 25 maio 1976.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 6.008, de 29 de dezembro de 2006. Regulamenta o § 6º do art. 7º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, o art. 2º da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e o art. 4º da Lei nº 11.077, de 30 de dezembro de 2004, que tratam do benefício fiscal concedido às empresas que produzam bens de informática na Zona Franca de Manaus que investirem em atividades de pesquisa e desenvolvimento na Amazônia, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 29 dez. 2006.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 6.759, de fevereiro de 2009. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 6 fev. 2009.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 16 jun. 2010.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 134, de 14 de janeiro de 2010. Dispõe sobre a composição do Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus; revoga a Lei Complementar nº 68, de 13 de junho de 1991; e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 14 jan. 2010.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 maio 2000.

\_\_\_\_\_. Lei nº 3.173, de 6 de junho de 1957. Cria uma zona franca na cidade de Manaus, capital do Estado do Amazonas, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 12 jun. 1957.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991. Dá nova redação ao § 1º do art. 3º aos arts. 7º e 9º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, ao *caput* do art. 37 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976 e ao art. 10 da Lei nº 2.145, de 29 de dezembro de 1953, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 31 dez. 1991.

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010. Institui o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura da Indústria Petrolífera nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste – REPENEC; cria o Programa Um Computador por Aluno – PROUCA e institui o Regime Especial de Aquisição de Computadores para Uso Educacional – RECOMPE; prorroga benefícios fiscais; constitui fonte de recursos adicional aos agentes financeiros do Fundo da Marinha Mercante – FMM para financiamentos de projetos aprovados pelo Conselho Diretor do Fundo da Marinha Mercante – CDFMM; institui o Regime Especial para a Indústria Aeronáutica Brasileira – RETAERO; dispõe sobre a Letra Financeira e o Certificado de Operações Estruturadas; ajusta o Programa Minha Casa Minha Vida – PMCMV; altera as Leis nºs 8.248, de 23 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.484, de 31 de maio de 2007, 11.488, de 15 de junho de 2007, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 11.948, de 16 de junho de 2009, 11.977, de 7 de julho de 2009, 11.326, de 24 de julho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 5.615, de 13 de outubro de 1970, 9.126, de 10 de novembro de 1995, 11.110, de 25 de abril de 2005, 7.940, de 20 de dezembro de 1989, 9.469, de 10 de julho de 1997, 12.029, de 15 de setembro de 2009, 12.189, de 12 de janeiro de 2010, 11.442, de 5 de janeiro de 2007, 11.775, de 17 de setembro de 2008, os Decretos-Leis nºs 9.295, de 27 de maio de 1946, 1.040, de 21 de outubro de 1969, e a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; revoga as Leis nºs 7.944, de 20 de dezembro de 1989, 10.829, de 23 de dezembro de 2003, o Decreto-Lei nº 423, de 21 de janeiro de 1969; revoga dispositivos das Leis nºs 8.003, de 14 de março de 1990, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 5.025, de 10 de junho de 1966, 6.704, de 26 de outubro de 1979, 9.503, de 23 de setembro de 1997; e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 14 jun. 2010.

BECKER, Bertha, K. Geopolítica da Amazônia. *Estudos Avançados*, v. 19, n. 53, p. 71-86, 2005.

BISPO, Jorge de Souza. *Criação e Distribuição de Riqueza pela Zona Franca de Manaus*. 2009. 234 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade)–Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

CARVALHO, Marcelo Bastos Seráfico de Assis. *O empresário local e a Zona Franca de Manaus: reprodução social e globalização econômica*, 2009. Tese (Doutorado em Ciências Sociais)–Programa de Pós-Graduação em Sociologia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRG), Porto Alegre, 2009.

CASTELLO BRANCO, Roderick Cabral. *Pólo Industrial Ecológico de Manaus: uma proposta para o alcance da sustentabilidade*. 2009. 216 f. Dissertação (Mestrado em Administração)–Programa de Pós-Graduação em Administração, Pontifícia Universidade Católica (PUC), São Paulo, 2009.

GARCIA, Etelvina. *Modelo de desenvolvimento: Zona Franca de Manaus: história, conquistas e desafios*. 2. ed. Manaus: Norma, 2007. 222 p.

KHAIR, Amir. *Avaliação do Impacto de mudanças nas alíquotas do ICMS nas transações interestaduais*. Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2011. (Texto para debate IDB-DP-212).

LIMA, J. Policarpo R. A abertura comercial, rebatimentos regionais e o planejamento: o nordeste em realce. *Análise Econômica*, Porto Alegre, ano 16, n. 29, p. 47-66, mar. 1998.

LOUREIRO, Violeta Refkalefsky. *A Amazônia no Século XXI – novas formas de desenvolvimento*. São Paulo: Empório do Livro, 2009.

MACIEL, Marcelo Sobreiro. *Política de incentivos fiscais: quem recebe isenção por setores e regiões do país*. Brasília: Câmara dos Deputados, mar. 2010. (Estudos da Consultoria Legislativa).

MIRANDA, Ricardo Nunes de. *Zona Franca de Manaus: Desafios e Vulnerabilidades*. Senado Federal. Consultoria Legislativa, 2013. (Textos para Discussão nº 126).

MOURÃO, Arminda Raquel Botelho. *A fábrica como espaço educativo*. São Paulo: Scortecci, 2006.

PAGNUSSAT, José Luíz. Introdução. In: GIACOMONI, James; PAGNUSSAT, José Luíz (Org.). *Planejamento e orçamento governamental*, v. 1. Brasília: Enap, p. 9-79, 2006. (Coletânea).

PARES, Ariel; VALLE, Beatrice. A retomada do planejamento governamental no Brasil e seus desafios. In: GIACOMONI, James; PAGNUSSAT, José Luíz (Org.). *Planejamento e orçamento Governamental*, v. 1. Brasília: Enap, p. 229-271, 2006. (Coletânea).

PINHEIRO, Armando Castelar; ALMEIDA, Guilherme Bacha de. O que mudou na proteção à indústria brasileira nos últimos 45 anos? *Pesquisa e Planejamento Econômico*, Rio de Janeiro, v. 25, n. 1, p. 199-222, abr. 1995.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Demonstrativo dos Gastos Tributários – DGT*. Relatórios de 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014.

\_\_\_\_\_. Coordenação-Geral de Previsão e Análise. *Gastos tributários no Brasil*. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL BID/FMI, nov. 2008, [S.l.]. *Anais...* [S.l.]: [Ministério da Fazenda], 2008. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/Eventos/SeminarioInterBIDFMI/TextoQuadrosGASTOSTRIBUTARIOSNOBRASILSEMINARIO.pdf>> . Acesso em: 10 out. 2014.

RIVAS, Alexandre; FREITAS, Carlos E.; MOURÃO, Renata. Alternativas econômicas para a proteção da Amazônia. In: RIVAS, Alexandre; FREITAS, Carlos E.; MOURÃO, Renata (Orgs.). *Valorização e instrumentos econômicos aplicados ao meio ambiente: alternativas para proteger a Amazônia*. Manaus: I-Piatam, p. 173-175, 2008.

RIVAS, Alexandre; MOTA, José Aroudo; MACHADO, José Alberto da Costa (Coords.). *Instrumentos econômicos para a proteção da Amazônia: a experiência do Pólo Industrial de Manaus*. Curitiba: CRV; Manaus: I-Piatam, 207 p., 2009.

SALAZAR, João Pinheiro. *O novo proletariado industrial de Manaus e as transformações sociais possíveis* (estudo de um grupo de operários). 1992. 435 f. Tese (Doutorado em Sociologia)–Programa de Pós-Graduação em Sociologia, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1992.

SILVA, V. E. et al. A Influência da legitimidade do Estado para o fenômeno do isomorfismo no subpolo de duas rodas do Polo Industrial de Manaus. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNO, 2012, Salvador. *Anais...* Salvador: ANPAD, 2012.

SOUZA, Márcio. *A expressão Amazonense – do Colonialismo ao neocolonialismo*. 3. ed. Manaus: Valer, 2010. 263 p.

SUFRAMA. *Cartilha de Incentivos Fiscais – um guia para quem deseja investir na Amazônia Ocidental*. Manaus: SUFRAMA. 2010. 39 p.

\_\_\_\_\_. *Descentralizadas*. Disponível em: <[http://www.suframa.gov.br/suframa\\_descentralizadas\\_alcs.cfm](http://www.suframa.gov.br/suframa_descentralizadas_alcs.cfm)>. Acesso em: 10 out. 2014.

\_\_\_\_\_. *Indicadores de desempenho do pólo industrial de Manaus 1988-2010*. Disponível em: <[http://www.suframa.gov.br/zfm\\_indicadores\\_do\\_pim.cfm](http://www.suframa.gov.br/zfm_indicadores_do_pim.cfm)>. Acesso em: 10 out. 2014.

\_\_\_\_\_. *Indicadores de desempenho do pólo industrial de Manaus 2006-2014*. Disponível em: <[http://www.suframa.gov.br/zfm\\_indicadores\\_do\\_pim.cfm](http://www.suframa.gov.br/zfm_indicadores_do_pim.cfm)>. Acesso em: 10 out. 2014.

\_\_\_\_\_. *Marco Regulatório dos Incentivos Fiscais da Zona Franca de Manaus, Amazônia Ocidental e Áreas de Livre Comércio*. Manaus: Suframa. 2010. 186 p.

\_\_\_\_\_. *Modelo Zona Franca – Desenvolvimento regional sustentável*. Disponível em: <[http://www.suframa.gov.br/zfm\\_desenvolvimento\\_regional.cfm](http://www.suframa.gov.br/zfm_desenvolvimento_regional.cfm)>. Acesso em: 10 out. 2014.

\_\_\_\_\_. *Modelo Zona Franca – História*. Disponível em: <[http://www.suframa.gov.br/zfm\\_historia.cfm](http://www.suframa.gov.br/zfm_historia.cfm)>. Acesso em: 10 out. 2014.

\_\_\_\_\_. *Modelo Zona Franca de Manaus – Agropecuária*. Disponível em: <[http://www.suframa.gov.br/zfm\\_agropecuaria.cfm](http://www.suframa.gov.br/zfm_agropecuaria.cfm)>. Acesso em: 10 out. 2014.

\_\_\_\_\_. *Modelo Zona Franca de Manaus – Comércio*. Disponível em: <[http://www.suframa.gov.br/zfm\\_comercio.cfm](http://www.suframa.gov.br/zfm_comercio.cfm)>. Acesso em: 10 out. 2014.

\_\_\_\_\_. *Polo Industrial de Manaus*. Disponível em: <<http://www.suframa.gov.br/investimentos/pim.cfm>>. Acesso em: 10 out. 2014.

\_\_\_\_\_. *Resumo dos projetos industriais aprovados pela Suframa*. Disponível em: <[http://www.suframa.gov.br/zfm\\_ind\\_perfil.cfm](http://www.suframa.gov.br/zfm_ind_perfil.cfm)>. Acesso em: 10 out. 2014.

PALUDO, Augustinho Vicente. *Orçamento público e administração financeira e orçamentária*. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier. 2011.