

PEF Programa de
Educação Fiscal
do Ceará

21 anos

**21 anos do
Programa de
Educação Fiscal
do Ceará:**
cidadania fiscal em
uma era disruptiva


Sefaz Editora



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda



ISBN 978-65-81272-00-5

21 anos do Programa de Educação Fiscal do Ceará:
cidadania fiscal em uma era disruptiva

Secretaria da Fazenda do Ceará
Assessoria de Relações Institucionais
Programa de Educação Fiscal - PEF Ceará

Revisão

Germana Parente Neiva Belchior
Imaculada Maria Vidal da Silva

Projeto gráfico e diagramação
Rachel Lima

Responsabilidade editorial
Sefaz Editora

V789 21 anos do Programa de Educação Fiscal do Ceará [recurso eletrônico on-line] :
Cidadania fiscal em uma era disruptiva / organizadoras: Germana Parente
Neiva Belchior, Imaculada Maria Vidal da Silva. – Fortaleza-CE : Sefaz,
2019.
403 p. : il. , gráfs.

Formato: PDF

Sistema requerido: Adobe Acrobat Reader

Modo de acesso: www.sefaz.ce.gov.br

Inclui referências

ISBN 978-65-81272-00-5 (e-book)

1. Tributação – Brasil – História. 2. Administração e processo tributário –
Ceará. 3. Reforma tributária. 4. Educação fiscal. 5. Cidadania. 6. Administração
Pública – Participação do cidadão – Ceará. I. Belchior, Germana Parente Neiva.
II. Silva, Imaculada Maria Vidal da.

CDU: 34:336.2

Catálogo na publicação por: Onélia Silva Guimarães CRB-14/071

ORGANIZADORAS
Germana Parente Neiva Belchior
Imaculada Maria Vidal da Silva

E - B O O K

**21 anos do Programa de
Educação Fiscal do Ceará:**
cidadania fiscal em uma
era disruptiva

Sefaz Editora
Fortaleza-CE
2019

Sumário

Prefácio	9
Apresentação	12
<i>Tributação e justiça fiscal</i>	15
1. <i>Uma breve história da tributação e suas marcas literárias</i> - Gabriela Telles e Marciano Buffon	16
2. <i>Educação fiscal: um mecanismo de combate à informalidade</i> - Maria Júlia dos Santos Moreira e Jorge Alberto de Saboia Arruda	36
3. <i>O princípio da capacidade contributiva sob a óptica da justiça fiscal</i> - Christiano Camilo Carvalho e Sandro Camilo Carvalho	66
4. <i>A cobrança das taxas de combate e prevenção a incêndios e suas fundamentações consequencialistas</i> - Anna Laura Alcântara de Lima e Moura Santiago e Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonça	83
5. <i>A lei estadual nº 16.086/16: (In)Constitucionalidade da responsabilidade tributária do intermediador financeiro</i> - Ana Nathália Gomes do Nascimento Pinheiro de Sousa	100
<i>Reforma tributária</i>	118
6. <i>Reforma Tributária e a amarga luta por um consenso no Brasil: a proposta do Comsefaz para a PEC nº 45, de 2019</i> - Fernanda Mara de Oliveira Macedo Carneiro Pacobahyba	119
7. <i>Reforma tributária no Brasil: oportunidade de avançar na direção de um sistema tributário verde</i> - Kamila Vieira de Mendonça e Marcelo Lettieri Siqueira	133

Sumário

<i>8. As dificuldades para uma reforma tributária no Brasil</i>	151
- Denise Lucena Cavalcante	
<i>Inovação na administração tributária</i>	164
<i>9. A importância do poder, confiança e educação fiscal nos programas de conformidade tributária</i>	165
- Márcio Luiz Carlos de Moraes	
<i>Gestão fiscal e controle social</i>	184
<i>10. Alguns reflexos do CPC/2015 face a administração pública</i>	185
- Juvêncio Vasconcelos Viana	
<i>11. Renúncia fiscal: um estudo sobre o princípio da transparência nas informações apresentadas pelo Estado do Ceará</i>	208
- Elisberg Francisco Bessa Lima, Caroline Cunha Alencar e Felipe Sousa Almeida	
<i>12. Licitações públicas: um estudo comparativo entre instituições públicas e privadas à luz da economicidade</i>	224
- Herculano Benevides de Souza Neto e Antônio Erivando Xavier Júnior	
<i>13. Educação fiscal e transparência pública: políticas públicas sob ataque</i>	254
- Tânia Santos Coelho de Souza	
<i>14. Influência da psicologia fiscal e tributária nas relações fisco-contribuintes: considerações sobre a realidade brasileira</i>	271
- José Joaquim Neto Cisne, Letícia Maria Carneiro Cisne e Ana Thaís Carneiro Cisne	
<i>15. Tax management and social control: uma abordagem bibliométrica para os anos 2015 - 2019</i>	293
- Lorena Maria Gomes Bastos, Everton Nogueira Silva e Raimunda Gomes da Silva	

Sumário

<i>Boas práticas em educação fiscal</i>	304
<i>16. Economia comportamental sob a óptica do programa de incentivo à cidadania fiscal no município de Fortaleza - Denise Xavier Araújo de Oliveira, Vanessa Gomes Simonassi e Karina Oliveira Câmara</i>	305
<i>17. Análise comparativa dos estados relativa ao nível de participação dos contribuintes no projeto Destinação em 2018 - Francisco Batista dos Santos Neto e Lara Capelo Cavalcante</i>	322
<i>18. Análise do processo de elaboração e execução do orçamento público do município de Cariré-CE - Gilson Gomes de Araújo e Maria Amanda Viana de Oliveira</i>	341
<i>19. Impacto do projeto Destinação IRPF no desenvolvimento das ações sociais da Associação Peter Pan - Rafael Lima de Sousa, Kamilah de Carvalho Maranhão e Lara Capelo Cavalcante</i>	357
<i>20. As trilhas da educação fiscal: implementação do programa nacional na 3ª Coordenadoria Regional de Desenvolvimento da Educação - Crede 3 - Erlane Muniz de Araújo Martins</i>	375
<i>21. A importância do Núcleo de Apoio Contábil Fiscal (NAF) para o desenvolvimento da sociedade: um estudo de caso na cidade de Juazeiro do Norte-CE - Cícera Jaine Duarte da Silva, Cícera Thamyres Ferreira de Luna e Maria Rosalia dos Santos Paixão Vieira</i>	392
Posfácio	405

O PROPÓSITO DA EDUCAÇÃO FISCAL

A Secretaria da Fazenda é uma das instituições mais antigas da administração estadual. A história do órgão teve início com a criação da Tesouraria Provincial, por meio da Lei nº 58, de 26 de setembro de 1836, sancionada pelo presidente da Província, José Martiniano de Alencar, pai do escritor cearense José de Alencar. Isso só foi possível após a emenda à Constituição de 1824, que deu maior autonomia às províncias do Império.

Ao longo de 183 anos de história, a Sefaz tem buscado promover o processo de crescimento e de modernização do Estado, incrementar as condições de vida da população mediante a captação dos recursos a serem aplicados nos diversos setores da sociedade, bem como melhorar o relacionamento entre Fisco, contribuinte e sociedade. Não há dúvidas de que isto gera impacto na qualidade da receita e do gasto público, conscientizando a coletividade sobre o dever fundamental de pagar tributo.

Afinal, por que fazemos o que fazemos? O Ceará é o quarto estado em situação de extrema pobreza. Isso significa que um milhão de pessoas vivem com menos de R\$ 89 reais por mês. Acreditamos que servir ao nosso Estado nos dá mais sentido para viver. Não estamos aqui para sermos servidos, mas para servir, sendo este o nosso propósito.

A missão da Sefaz de arrecadar recursos para os cofres públicos precisa estar conectada com valores como justiça, respeito, transparência, boa-fé, delicadeza e honestidade. Somos responsáveis por proporcionar os meios materiais necessários à construção de uma sociedade mais justa, menos desigual, em que não exista pobreza, sendo a educação fiscal um caminho para que possamos realizar a nossa missão.

O Programa de Educação Fiscal do Ceará – PEF objetiva a conscientização dos cidadãos sobre a função social dos tributos e de sua responsabilidade no controle de aplicação desses recursos, por meio do exercício da cidadania, buscando, assim, a construção de uma sociedade mais livre, justa e solidária, conforme previsto na Constituição Federal.

Participar do processo de inserção de valores éticos e da mudança da perspectiva do papel da sociedade na gestão pública é o grande desafio do PEF, aliando-se ao propósito da Sefaz. Acreditamos que o tributo é o preço da cidadania, sendo a educação fiscal o caminho para o desenvolvimento.

A Lei nº 16.687/2018 é um marco normativo importante para fortalecer o PEF. Outros avanços que atestam a presença da educação fiscal nos processos de gestão pública no Ceará é sua inclusão na Lei de Governança Interfederativa, Lei Complementar nº 180/2018, no qual é elencada como necessária à ação coletiva institucional para apoiar o planejamento, a gestão, a execução e o monitoramento das funções públicas de interesse comum. A educação fiscal também está presente no Programa de Conformidade Tributária do Ceará - Contribuinte Pai D'égua, o que possibilitará um avanço na interlocução do PEF com os contribuintes, focando no diálogo com transparência e ética.

Do mesmo modo, estamos estruturando um novo Programa de Recompensa, Sua Nota Tem Valor, como política pública, que tenha como diretrizes a Lei nº 16.697/2018, que instituiu o Programa de Educação Fiscal do Estado do Ceará, e a necessária regulamentação que convirja às atividades de fiscalização e o exercício da educação fiscal. O novo modelo busca estimular, educar e conscientizar o cidadão quanto à importância social dos tributos e o direito da exigência dos documentos fiscais nas aquisições de bens e serviços, substituindo a Campanha Sua Nota Vale Dinheiro.

Em termos nacionais, é importante ressaltar a criação do GT 66 no âmbito da Comissão Técnica Permanente do ICMS – Cotepe/ICMS que tem, entre outros objetivos, a função de definir a política do Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF, buscando atuar como integrador e articulador das experiências de educação fiscal em nível federativo. O GT tem importante papel de fomentar uma identidade nacional, sem ferir a autonomia dos Estados, no desenvolvimento de políticas que levem à cidadania fiscal.

Esta obra reúne artigos acadêmicos e boas práticas sobre temas abordados pelo PEF Ceará, sendo uma das ações comemorativas do seu aniversário de 21 anos. Os estudos trazem interessantes abordagens, tendo em vista a área de formação e de atuação dos autores, não seguindo, necessariamente, o entendimento que vem sendo adotado pela nossa Secretaria. O conhecimento é um processo nunca esgotado, estando em constante construção, por isso a importância de o Fisco estar aberto e reflexivo ao olhar da sociedade.

De uma era competição, de individualismo e de privatividade do conhecimento e do poder, vislumbramos uma mudança necessária para um ambiente de compartilhamento, de construção conjunta e de verdadeira democratização do conhecimento e do poder. A Educação Fiscal é, desse modo, um instrumento de diálogo com a coletividade em suas diversas instâncias, fortalecendo a legitimação do tributo, o acesso à informação e, ainda, o controle social.

Agradecemos a todos os autores dos artigos selecionados em edital, bem como aos autores convidados que, por seu destaque no ambiente acadêmico e profissional, atestam a qualidade de nosso e-book e sua vocação a ser referência nos temas de educação fiscal.

Aproveitamos a oportunidade para destacar o valoroso trabalho desenvolvido pela equipe da Assessoria de Relações Institucionais na disseminação do PEF e no fortalecimento do relacionamento com nossos contribuintes e, em especial, na condução deste e-book, que é o primeiro produto da Sefaz Editora, criada neste ano, mais um sonho realizado em termos um lugar próprio de promoção de saberes relacionados ao mundo fazendário.

Desejamos uma ótima leitura e que possamos fortalecer juntos o nosso propósito de disseminar a educação fiscal em nosso Estado e de servir ao público.

Fortaleza, 14 de outubro de 2019.

Fernanda Mara de Oliveira Macedo Carneiro Pacobahyba
Secretária da Fazenda do Estado do Ceará

Apresentação

EDUCAÇÃO FISCAL: UMA HISTÓRIA TECIDA COM MUITAS MÃOS E CORAÇÕES

São 21 anos do Programa Estadual de Educação Fiscal - PEF Ceará, coordenado pela Secretaria da Fazenda em parceria com Secretaria de Educação - Seduc, Secretaria da Receita Federal - SRB, Secretaria de Finanças de Fortaleza - Sefin e o Centro Regional de Escola Nacional de Administração Pública - Centrenap, constituindo o Grupo de Educação Fiscal - GEF, todas comprometidas com a construção de um Estado mais inclusivo, plural e solidário.

Ao longo do percurso, os desafios se colocam e o PEF os enxerga como oportunidades de construir mais, fazer mais, aprender e compartilhar mais. Como programa de Estado, tem seguido seu caminho de disseminar o conceito de tributação atrelado à cidadania, na perspectiva de que o pagamento dos tributos é passo fundamental para que as políticas públicas possam ser efetivadas para o bem-estar de toda a sociedade, sem discriminação alguma que potencialize abismos entre o povo cearense.

O PEF Ceará tem como pressuposto promover a inclusão por meio da difusão do conhecimento, empoderando a sociedade para que ela conheça seus direitos e deveres, colocando em ação o controle social, principal recurso de participação na gestão pública. O dinheiro público é oriundo de cada cidadão e a ele deve retornar por meio de serviços públicos de qualidade.

Hoje, o PEF Ceará avança consolidando conquistas e afirmando seu espaço. Como exemplo, a aprovação da Lei nº 16.687/2018, que institui a educação fiscal como política pública e cria o Grupo Intersetorial de Trabalho em Educação Fiscal, o primeiro do Brasil formado por secretarias de Estado. Com a participação da Secretaria de Fazenda - Sefaz, Secretaria de Planejamento - Seplag, Secretaria de Ciência e Tecnologia - Secitece, Secretaria das Cidades - Scidades e Controladoria Geral do Estado - CGE, o objetivo é ampliar as ações e a capilaridade da

educação fiscal de forma conjunta e alinhada, por meio de perspectiva sistêmica e dialogada.

A educação fiscal, portanto, se consolida como uma prática que deve se fazer presente nas atividades desenvolvidas pelas instituições públicas de modo geral e, especialmente, pelos fiscos.

Chegamos, assim, ao E-book de comemoração dos 21 anos do PEF, trata-se de uma nova contribuição para gerar saberes e diálogos sobre assuntos pertinentes à cidadania fiscal em uma era que se questiona o próprio Estado Democrático de Direito, e que a convivência em sociedade baseada na urbanidade e civilidade se vê ameaçada.

Este livro é composto por 21 artigos, entre selecionados em edital por meio de comissão científica e de autores convidados. Cada expressão de conhecimento aqui compartilhado é um convite ao debate que gere ação participativa e engajamento social. São cinco eixos temáticos: (i) tributação e justiça fiscal; (ii) reforma tributária; (iii) inovação na administração tributária; (iv) gestão fiscal e controle social e, ainda, (v) boas práticas em educação fiscal.

Nossa gratidão a todos os autores dos artigos selecionados em edital: Ana Nathália Gomes do Nascimento Pinheiro de Sousa, Ana Thaís Carneiro Cisne, Anna Laura Alcântara de Lima e Moura Santiago, Antônio Erivando Xavier Júnior, Caroline Cunha Alencar, Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonça, Cristiano Camilo Carvalho, Cícera Jaine Duarte da Silva, Cicera Thamyres Ferreira de Luna, Denise Xavier Araújo de Oliveira, Elisberg Francisco Bessa Lima, Erlane Muniz de Araújo Martins, Everton Nogueira Silva, Felipe Sousa Almeida, Francisco Batista dos Santos Neto, Gilson Gomes de Araújo, Herculano Benevides de Souza Neto, Jorge Alberto de Sabóia Arruda, José Joaquim Neto Cisne, Kamilah de Carvalho Maranhão, Karina Oliveira Câmara, Lara Capelo Cavalcante, Letícia Maria Carneiro Cisne, Lorena Maria Gomes Bastos, Márcio Luiz Carlos de Moraes, Maria Amanda Viana Oliveira, Maria Júlia dos Santos Moreira, Maria Rosália dos Santos da Paixão Vieira, Rafael Lima de Sousa, Raimunda Gomes da Silva, Sandro Camilo Carvalho, Tânia Santos Coelho de Souza e Vanessa Gomes Simonassi.

Muita alegria em contar com artigos de autores convidados pela referência acadêmica e profissional em torno dos temas de educação fiscal: Fernanda Mara de Oliveira Macedo Carneiro Pacobahyba, Marciano Buffon, Gabriela Telles, Marcelo Lettieri, Kamila Vieira de Medonça, Denise Lucena Cavalcante e Juvêncio Vasconcelos Viana.

E, por fim, e tão importante quanto, agradecimentos a todos os que fazem a Assessoria de Relações Institucionais - Arins, sem eles as dificuldades seriam maiores e as vitórias bem menos saborosas: **Adauto** Alexandre de Moura Neto, **Alexandre** Sobreira Cialdini, Ana **Paula** Lima de Oliveira, **Augusto** Arlindo Rocha Fontelles, **Daniele** dos Santos Ribeiro, **Érika** Martins de Moraes Batista, Francisca **Sibelle** Jorge Lima, **Jaime Cavalcante** de Albuquerque Filho, José **Gerson** Sousa do Vale, **Leonilda** Lima Cidrack do Vale, **Márcio** Luiz Carlos de **Morais**, **Márcio William** França Amorim, Maria Dantas Rocha (**D.Edna**), **Newton** Mourão, **Raquel Mourão** Ferreira, **Rachel** Mota **Lima**, **Saulo** Moreira **Braga**, **Vanessa Muniz** Assunção Moreira e **Vanessa** de Moura **Torres**. Somos não apenas seres que pensamos, mas que também sentimos, o que faz da Arins uma rede afetos e engajamento que ilumina qualquer projeto e torna os sonhos possíveis. A “liga” nos move!

Diante do cenário apresentado, restam, portanto, dois caminhos: uma postura cartesiana de inércia, formal e conservadora frente aos movimentos que ora assolam o país, comprometendo todas as conquistas civilizatórias a partir de retrocessos irreversíveis; ou uma postura de coragem, ousadia, coerência e inovação. Caberá, então, a cada um escolher qual caminho seguir: andar para frente ou simplesmente retroceder. Nós escolhemos seguir em frente e fortalecer os trilhos de uma cidadania fiscal que seja ponte para um novo relacionamento entre Fisco e contribuinte e que promova a construção de uma sociedade mais justa, humana e solidária.

Desejamos a todos uma ótima leitura, repleta de aprendizados, com produção de conhecimentos e estímulos à ação, afinal, a história se faz com ideias, emoções, sonhos, gente e conhecimento.

Fortaleza, 14 de outubro de 2019.

Germana Parente Neiva Belchior
Coordenadora da Assessoria de Relações Institucionais - Arins

Imaculada Maria Vidal da Silva
Gestora do Programa de Educação Fiscal - PEF Ceará



Tributação e Justiça Fiscal

Uma breve história da tributação e suas marcas literárias

Gabriela Telles¹
Marciano Buffon²

INTRODUÇÃO

A tributação constitui o âmago da natureza econômica de um país. Em um modelo estatal que assume o rótulo de “Estado Democrático de Direito”, trata-se de um inescusável instrumento de concretização dos direitos fundamentais, ou seja, é preciso a contrapartida do contribuinte para a efetividade da garantia de direitos constitucionais e, como decorrência disso, a redução da desigualdade social.

Na sociedade contemporânea, o pagamento de tributos coexiste ao passo que contribui para assegurar direitos fundamentais garantidos, no Brasil, pela Constituição Federal. Todavia, contribuir para com o Estado por meio do pagamento de impostos nem sempre fora status de garantia de direitos ao cidadão. A história da humanidade mostra esta evolução.

Nesse viés, o estudo pretende resgatar a história da tributação no mundo e no Brasil, por meio da análise da evolução do regime tributário dentro de uma perspectiva histórico-literária, demonstrando que a questão tributária é resgatada por renomados autores literários sob uma visão narrativa, atestando sua importância em todas as searas sociais.

A literatura é uma das manifestações artísticas e intelectuais mais prazerosas e intensas, capaz de entender os acontecimentos sucedidos ao longo dos anos.

¹ Bacharel em Direito, Licenciada e Pós-Graduada em Letras.

² Pós-Doutor em Direito pela Facultad de Derecho de la Universidad de Sevilla - ES. Doutor em Direito - ênfase em Direito do Estado - pela UNISINOS. Professor de Direito Tributário na UNISINOS. São Leopoldo -RS e em cursos de pós-graduação (especialização) em Direito Tributário noutras instituições. Professor no Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado/Doutorado - da UNISINOS.

Por sua vez, a história é fator determinante para uma sociedade que deseja se transformar. À medida que se percebe as razões de determinadas lutas, guerras, manifestações, começa-se a entender a humanidade dentro de suas complexidades. O ser humano não é apenas constituído de carne e osso, mas, sobretudo, de uma dimensão social, econômica e política. Para compreender esses aspectos derivantes do homem é preciso resgatar o passado, muitas vezes esquecido.

Nesse sentido, as origens históricas do tributo confundem-se também com a própria história do homem como ser social. Entender a tributação dentro de uma lógica narrativa, que intermedeia a teoria (doutrina) com o fato real/ficcional (literatura) pode promover uma análise do tema com maior consciência. Porquanto, (re) conhecer as implicações geradas por uma evolução histórica, dentro de uma determinada conjuntura social, implica em um desenvolvimento mais probo do presente. O indivíduo deve se perceber como sujeito histórico dentro da sociedade que vive, não pode viver alienado nem esquecer o passado.

A construção da presente pesquisa analisa o fenômeno da tributação a partir de uma perspectiva econômica mundial e brasileira com fragmentos literários. Para delinear esses dois processos históricos, trechos de obras permitem a reflexão sobre os comportamentos advindos da forma de tributar e a maneira como ela é concebida a partir das experiências de renomados autores, os quais proporcionam um olhar ora ficcional ora real das marcas da tributação na literatura.

BREVE HISTÓRIA DA TRIBUTAÇÃO NO MUNDO

A história da tributação remonta a épocas muito distantes, em que a sociedade organizava-se de forma diferente, dentro de um sistema de classes dominantes e dominadas. A imposição de tributos tem raízes profundas e atroztes para os seres humanos que, desde os tempos mais remotos sofreram com a carga tributária para sustentar os prazeres de uma minoria.

Até o transcurso do Período Neolítico, por volta de 7000 a 3000 a.C., inexistia o pagamento de tributos, tampouco documentação de como a tributação surgiu. Sabe-se, todavia, que o meio de troca fora criado com o intento de promover fundos financeiros para suprir as necessidades de um determinado grupo, com o objetivo de conceder intercâmbio dos bens excedentes nos próprios produtos da unidade econômica (WEBER, 1968). Com a Revolução Neolítica, que consistiu na domesticação de animais e no aparecimento da agricultura, inicia-se a promoção da noção de trabalho coletivo e regular. Emerge dessa evolução os conceitos de propriedade, técnicas agrícolas, que dão origem às primeiras civilizações. (REZENDE FILHO, 1991)

Na Antiguidade, que data do terceiro milênio a.C até o século V d.C, houve um período de constantes guerras com o propósito da conquista de terras e acúmulos de riqueza, marcando o surgimento de grandes civilizações como a egípcia, romana e grega (BUFFON, MARCOLAN, 2013), em que a economia natural é fortemente estabelecida. Com o advento da agricultura, emerge a figura impositiva do rei ou soberano, que impunha contribuições para suas próprias necessidades e luxos usando-se de artifícios da violência e da dominação (HICKS, 1972). Os tributos dessa época eram em forma de prestação de trabalho, *tributum in labore*. Nesse contexto, os únicos direitos existentes eram do governante, o qual aumentava impostos de maneira desproporcional, não visto mais como um soberano e, sim, um tirano. (BUFFON, MARCOLAN, 2013)

Para Beaud (BEAUD, 1998, p. 28), “o camponês continua a cultivar e a ser esmagado por taxas e corveias; o nobre a caçar e a fazer festins; o rei a reinar e a guerrear.” Como não havia um aparelho fiscal, as pessoas pagavam os tributos ora a funcionários, ora a soldados, ou aos próprios senhores territoriais, o que gerava descontentamento por parte dos cidadãos, que eram tratados como escravos.

Para delinear essa conjuntura, o texto “Spartacus”, de Howard Fast, traduzida por José Sanz, conta a história, nos anos 70 a.C., de um ex-escravo, gladiador que lutava nas arenas para o prazer da cúpula romana. A obra apresenta a questão da escravidão que, à época, também era uma forma de tributação,

uma vez que o escravo era obrigado a prestar serviços ao rei:

Mas o resultado é que agora vivemos numa terra de escravos e esta é a base das nossas vidas e o seu significado... e todo o problema da nossa liberdade, da liberdade humana, da república e do futuro da civilização será determinado por nossa atitude em relação a eles. Eles não são humanos; devemos compreender isso e nos livrarmos da bobagem sentimental dos gregos e respeito da igualdade de tudo o que anda e fala. O escravo é o instrumentum vocale. Seis mil dessas ferramentas bordejam a estrada; isso não é desperdício, é necessário! (FAST, 2007, p. 57)

Quanto ao predomínio dos latifúndios evidencia a questão do poder exercido por quem detinha mais indivíduos sem liberdade, os servos condenados à tributação. Nessa seara, a pujante obra “A Catedral do Mar”, do escritor catalão Ildefonso Falcones, escrita em 1959, traduzida por Cristina Cavalcanti, narra a surpreendente história de Arnau Estanyol. Filho de Bernart Estanyol, um fugitivo das condições devassas que o sistema feudal submetia às pessoas.. O romance remete à Idade Média, com uma narrativa contundente que exprime de maneira pungente os dissabores de viver à época, em meio à crueldade dos senhores feudais. Esse Período, que data dos séculos V a X d.C., é caracterizado justamente pela figura do senhor feudal, o qual fazia o papel de governante, uma vez que os tributos deveriam ser pagos a ele e não ao estado, favorecendo apenas a essa figura senhoril e não à coletividade, tratava-se de uma aristocracia fundiária. (BUFFON, MARCOLAN, 2013)

No excerto a seguir, a preocupação do avô do protagonista em relação à propriedade, a qual deveria ser testamentada, evitando sua perda por conta das normas vigentes que beneficiavam de maneira conspícua esses nobres detentores de terras e poder:

(...) Como você bem sabe (...) possuímos estas terras em enfiteuse, mas eu sou viúvo e, se não tivesse feito um testamento, com a minha morte o senhor teria o direito de ficar com metade de todos os nossos móveis e animais. Este direito se chama intestia; existem muitos outros que beneficiam os senhores e você deve conhecer todos. Eles virão, Bernart; virão levar o que é nosso, e você só poderá se livrar deles se mostrar o testamento. (FALCONES, 2007, p. 13)

O fragmento acima evidencia o estudo de Max Weber (WEBER, 1968) em relação a esse período, em que havia também povoados onde um indivíduo detinha o controle absoluto como arrendatário de contribuições. O constante aumento dos tributos pesava, inclusive, na subsistência humana. Abaixo, o personagem Bernart fica inconformado com o aumento da contribuição pelo empréstimo do forno. Verifica-se ao final do trecho, que o camponês era praticamente coagido a pagar a obrigação, pois não se permitia a posse de fornos nas propriedades:

Levara as fogaças ao castelo de seu senhor pensando que, como sempre, duas fogaças seriam suficientes para pagar a queima. Os olhos do forneiro se arregalaram diante do pão de trigo e logo se fecharam, formando fendas insondáveis. Daquela vez o pagamento subiu para sete fogaças e Bernart deixou o castelo praguejando contra a lei que os impedia de possuir fornos para cozer o pão em seus lares... e forjas, e selarias... (FALCONES, 2007, p.14)

A crueldade que detinha um senhor feudal está visivelmente pautada na passagem seguinte, em que o Senhor Bellera, um nobre sem escrúpulo algum, abusa da mulher do servo Bernart em seu próprio casamento, invadindo a festa e obrigando a jovem a deitar-se com ele:

(...) Estanyol – gritou Llorenç de Bellera enquanto se levantava com Francesca agarrada pelo punho. – No uso do direito que me cabe como seu senhor, decidi ir para a cama com sua mulher em sua primeira noite. (...) Bernart deu um passo adiante, mas encontrou a espada de um dos amigos do nobre em seu estômago. Impotente, deteve-se novamente. Francesca não deixou de fitá-lo enquanto era arrastada para a escada da masia. A moça começou a gritar quando o senhor daquelas terras as agarrou pela cintura e carregou no ombro. (FALCONES, 2007, p. 19)

Essa referência alude ao estudo realizado por Buffon e Marcolan, os quais descrevem as taxas especiais: a *chevage*, que simbolizava a dependência para com o senhor feudal; a *formariage*, do casamento; a *mainmorte*, paga pelos herdeiros em favor da posse de um servo; a *pannage*, em troca da alimentação de animais em terras do bosque; a *albergagem*, da obrigação de hospedar o senhor e sua comitiva por um dia (BUFFON, MARCOLAN, 2013). Nesse cenário, a próxima citação faz referência às extensas cargas tributárias sofridas pelos camponeses às expensas desses tiranos burgueses:

Nossa vida... a sua vida está nas mãos do senhor, que distribui justiça e tem o direito de nos maltratar e ofender nossa honra. Não podemos nem nos defender! Se alguém o maltratar, você deve acudir ao seu senhor para que reclame uma reparação e, se ele a conseguir, fica com a metade. (...) O senhor podia exigir juramento ao servo a qualquer momento. Tinha o direito de cobrar uma parte dos bens do servo se este morresse intestado ou quando seu filho herdava; se fosse estéril; se sua mulher cometesse adultério; se sua masia se incendiasse; se a hipotecasse; se se casasse com o vassalo de outro senhor e, logicamente, se quisesse abandoná-lo. O senhor podia se deitar com a noiva em sua primeira noite; podia exigir que as mulheres amamentassem seus filhos ou que suas filhas servissem como criadas no castelo. Os servos eram obrigados a trabalhar gratuitamente nas terras do senhor; a colaborar para defender o castelo; a entregar produtos de suas masias; a alojar em suas casas o senhor ou seus enviados e alimentá-los durante a estadia; a pagar o uso dos bosques e das terras de pastagem; a utilizar, mediante pagamento prévio, a forja, o forno ou o moinho do senhor e a enviar-lhe presentes no Natal e demais festividades. (FALCONES, 2007, p. 26)

O sistema feudal russo é semelhante ao europeu, que conferia feudos em troca de determinadas prestações ao *tzar* e da aceitação de uma garantia tributária. Assim, os titulares desses territórios eram investidos de determinados cargos e postos oficiais, os quais respondiam pelo pagamento de tributos conforme o número de pessoas existentes em sua propriedade, gerando a transição na estrutura tributária do imposto territorial em *per capita*, período do *tzar* Pedro o Grande (BUFFON, MARCOLAN, 2013), em que a presente obra traz a seguinte passagem:

Barcelona é muita rica. Por muitos anos, de Jaime, o Conquistador, até Pedro, o Grande, os reis pediram dinheiro à cidade para as guerras ou para suas cortes. Durante todos esses anos, os cidadãos de Barcelona concederam esse dinheiro em troca de privilégios especiais, até que o próprio Pedro, o Grande, em guerra contra a Sicília, os cristalizou em um código. (...) *Recognoverunt próceres*, acho que é. É ali que diz que podemos obter a liberdade. Barcelona precisa de trabalhadores, trabalhadores livres. (FALCONES, 2007, p 41 e 42)

Nesse linear, a Idade Média foi marcada por uma constante economia domínial, bastante pesada no quesito tributos aos camponeses. Esses detinham os mansos - unidade de exploração familiar - em que o trabalhador rural produzia

e entregava ao proprietário da terra a totalidade da produção (REZENDE FILHO, 1991) Com o passar do tempo, séculos VI ao X, esse tipo de organização reforçou a economia, por via da exploração dos servos, e as cidades passaram a ter uma função administrativa: o recolhimento do *portus*, ou seja, os direitos reais sobre o comércio.

À época, grande parte dos recursos econômicos era obtida mais pelas cargas impostas a todos os habitantes do que pelo cultivo de terra. Cerca de 50% da produção camponesa era apropriada em forma de tributo. (REZENDE FILHO, 1991)

Para fazer justiça, eis que surge “Robin Hood”, obra de Louis Rhead, traduzida por Tatiana Belinky, que narra a história de Robert Fitzooth, um órfão criado pelo tio ganancioso que gastou inutilmente toda a fortuna que cabia ao menino. Posteriormente virou um homem “líder de nobre coração, gentil e generoso com a gente do povo, duro com os inimigos, dono de grande coragem, lealdade, postura ética e, principalmente, de grande senso de justiça.” (RHEAD, 2011. p.9) Essa figura paradoxal surge a partir do século XVI, justamente em que o senhor feudal desempenhava o papel de governante, devendo os colonos pagar os tributos a ele e não ao Estado, como segue o fragmento:

O povo era miserável, oprimido e explorado pelos nobres, pelos donos de terras e de castelos, pelos governantes, pelos magistrados e altos funcionários (...), e pelos não poucos prelados ricos e corruptos daquele tempo, entre outros. Assim, era apenas natural que surgissem dentre a gente pobre os rebeldes, fossem eles simples revoltados que se transformaram em ladrões, salteadores e assassinos – e eram muitos – ou fossem “justiceiros”, “vingadores”, ou defensores dos pobres e desvalidos. (RHEAD, 2011. p.8)

A obra também exalta a questão da riqueza do clérigo, que também é atacado por Robin e seu bando: “Aquele velhaco ladrão sem vergonha! (...) Aquele imprestável ladrão atrevido arrancar a minha corrente com elos de ouro maciço, cada um valendo seis tonéis de bom vinho!” (RHEAD, 2011.p.95). As palavras de ataque partiram do Bispo Hereford, logo após ser atacado. Ora, a Igreja, na Idade Média, detinha grande poder junto ao Estado, inclusive no recolhimento

de tributos. Era por meio de sua natureza espiritual que conservava sua força, doutrinando e persuadindo os fiéis com a promessa da salvação da alma, recolhendo 10% sobre a renda dos servos, além da cobrança de tudo o que era essencial ao homem.

Tal fato também fica evidente quando o mesmo Bispo sofre outro ataque do bando, que descobre quais as intenções do “Santo homem” em Nottingham: “o negócio urgente do Bispo (...) era receber dízimos e impostos que ele cobrava por certas terras e propriedades que possuía em voltada cidade.” (RHEAD, 2011.p.95)

Outra grande obra inspirada nas condições humanas vividas pelo povo gaules em meio às artimanhas dos resquícios de um sistema feudal entranhado à dupla absolutismo-mercantilismo, fazendo imperar uma sensação de desumanidade às classes oprimidas da época, é “Os Miseráveis”, escrita pelo célebre Vitor Hugo, em 1862. Na passagem a seguir, o autor descreve o estado da arte de Montreuil-sur-mer, que vivenciou um verdadeiro surto de desenvolvimento, a partir da instalação da fábrica do personagem “Tio Madeleine”, que, na verdade, trata-se do próprio personagem principal da obra - Jean Valjean:

A prosperidade de Montreuil-sur-mer criada pelo Tio Madeleine tinha, além dos sinais visíveis que já indicamos, um outro sintoma que, conquanto não fosse visível, não deixava por isso de ser tão significativo como os outros.

É uma coisa que nunca falha. Quando a população sofre, quando falta o trabalho e o comércio é nulo, o contribuinte resiste ao imposto por penúria, não paga dentro dos prazos estabelecidos e o Estado faz grandes despesas para os obrigar ao pagamento dos respectivos impostos. Quando, porém, abunda o trabalho, quando o país é rico e feliz, o imposto paga-se voluntariamente e custa pouco ao Estado. Pode dizer-se que a miséria e a riqueza pública têm um termômetro infalível: as despesas feitas com a arrecadação dos impostos. Em sete anos, as despesas dessa natureza que o Estado se via obrigado a fazer, tinham-se reduzido a um quarto em Montreuil-sur-mer, o que dava lugar a que o nome deste distrito fosse frequentes vezes citado por Villèle, então ministro das finanças. Tal era a situação daquela localidade quando Fantine ali regressou já ninguém se lembrava dela. Felizmente, porém, os portões da fábrica do tio Madeleine era como que um rosto amigo, pois apresentando-se ali foi logo admitida na oficina das mulheres. Todavia, aquele gênero de trabalho era completamente novo para

ela, não podendo haver-se nele com desembaraço e por consequência tirar grandes lucros do seu trabalho diário; mas, enfim, esse pouco era-lhe suficiente e conseguira resolver o seu problema, ganhava a vida. (HUGO, 2014, p. 218 e 219)

Esse fragmento faz referência à crise consubstanciada por conta do déficit público que chegava a 100%. A França detinha uma estrutura produtiva arcaica e como agravante o estado usurpava quase toda a receita fiscal na manutenção de camadas improdutivas sob a oneração, igualmente, de um exército permanente. Havia grande instabilidade entre a receita e a despesa do estado: 36% em 1739; 62% em 1793; 67% em 1774, ano em que o exército consumiu 33% do total da receita, 16% com despesas da corte e pensões à nobreza e 30% referente ao serviço da dívida pública. (REZENDE FILHO, 1991)

A menção que abaixo segue, talvez seja aquela de maior relevância histórica e esclarecedora de como a tributação pode influenciar, para o bem ou para o mal no modo de existir de uma sociedade. Trata-se, claramente aqui da denominada extrafiscalidade, pois a fixação do quanto a pagar de impostos estava relacionada com a quantidade de aberturas existente na casa, o que motivou que à época em questão (primeira década do século XIX), na França, cerca de trezentas mil casas só tivessem uma abertura - a da porta de entrada:

Uma vez, em certa reunião, tendo aberto um peditório para os pobres, aproximou-se do velho e avaro marquês de Champtercier, singular personagem que sabia o segredo de combinar o seu realismo exaltado com ideias ultra-voltarianas (esta variedade existiu) e disse-lhe, tocando-lhe no braço:

- E V. Ex.a, senhor marquês, não contribui também?

O marquês voltou-se e respondeu com modo brusco:

- Eu também tenho os meus pobres, senhor bispo.

- Nesse caso, rogo-lhe que nos dê. Um dia, na catedral, pregou este sermão:

'Meus queridos irmãos e amados ouvintes, há em França um milhão e trezentas e vinte mil casas de habitação de camponeses, as quais só têm três aberturas; um milhão oitocentas e dezessete mil, que têm apenas duas, uma porta e uma janela; e, finalmente, trezentas e quarenta e seis mil cabanas, cuja única abertura é a porta. A causa disto é o denominado imposto das portas e janelas. Imaginai um montão de pessoas, uma família numerosa composta de velhos e crianças, vivendo juntas em cada um desses domicílios sem ar nem luz e pensai nas febres e epidemias a que isto pode dar origem! Oh, dá Deus o ar aos homens e a lei

vende-lho! Não acuso a lei, mas bendigo a Deus! No Isera, no Var, nos altos e baixos Alpes, os camponeses, que nem carros de mão possuem, transportam os estrumes às costas; não têm candeeiros nem velas para os alumiar e para obterem luz queimam paus e fragmentos de cordas embebidos em resina. O mesmo acontecendo em todos os lugares do Alto Delfinado. Fabricam pão para seis meses e cosem-no com o estrume seco das vacas. No Inverno, corta-se o pão a machado e conservam-no de molho de um dia para o outro para se poder comer. Compadecei-vos, meus irmãos, vendo quantos infelizes sofrem em torno de vós!’ (HUGO, 2014. p. 51 e 52)

A citação alude ao exposto por Max Weber, em que se concede aos camponeses, à época, a propriedade das terras onde estavam radicados, convertendo as prestações pessoais e reais em contribuições monetárias fixas (WEBER, 1968). Contudo, infelizmente, esses indivíduos não detinham estrutura para arcar com essa organização, já que não produziam o suficiente, vivendo, como bem descreve Vitor Hugo, em vias de escuridão, já que se economizava nas aberturas das casas para evitar a contraprestação.

Como se percebe, ao indivíduo não cabia satisfazer as suas necessidades, pois não detinha liberdade para tal. Sua vida estava trelada à satisfação puramente dos reis, senhores feudais e da Igreja.

BREVE HISTÓRIA DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

A tributação no Brasil inicia-se com a epopeia espanhola e portuguesa na América, culminando com a propagação da fé cristã, com a defraudação e o saque das riquezas outrora indígenas. A facilidade com que se submeteram as civilizações nativas relacionava-se com o desnível de desenvolvimento aposto entre dois mundos. (GALEANO, 2015)

Como entreposto comercial, as expedições tiveram como principal produto o pau-brasil. O primeiro tributo brasileiro, então, deu-se por meio dessa atividade extrativista. O pau-brasil era muito visado à fabricação de corantes para tecidos. Assim, quem quisesse extrair deveria entregar “o quinto”, cerca de 20%, em espécie ao rei – fisco português - já que não havia circulação de moeda nos primeiros anos de colônia (EZEQUIEL, 2014) Tratava-se do *tributum in*

natura, ou seja, a prestação cobrada era em espécie.

No clássico romance “O Guarani”, 1857, José de Alencar traz as marcas da colonização e a noção de sesmaria que, segundo Amed e Negreiros, são as propriedades dadas aos leais nobres que passavam a ser donatários e poderiam doar 20% das terras aos futuros colonos, além de cobrar impostos e dízimas sobre o que eles produzissem (AMED, NEGREIROS, 2000) como mostra a seguinte passagem:

A habitação que descrevemos, pertencia a D. Antônio de Mariz, fidalgo português de cota d’armas e um dos fundadores da cidade do Rio de Janeiro. Era dos cavalheiros que mais se haviam distinguido nas guerras da conquista, contra a invasão dos franceses e os ataques dos selvagens. Em 1567 acompanhou Mem de Sá ao Rio de Janeiro, e depois da vitória alcançada pelos portugueses, auxiliou o governador nos trabalhos da fundação da cidade e consolidação do domínio de Portugal nessa capitania. Fez parte em 1578 da célebre expedição do Dr. Antônio de Salema contra os franceses, que haviam estabelecido uma feitoria em Cabo Frio para fazerem o contrabando de pau-brasil. Serviu por este mesmo tempo de provedor da real fazenda, e depois da alfândega do Rio de Janeiro; mostrou sempre nesses empregos o seu zelo pela república e a sua dedicação ao rei. Homem de valor, experimentado na guerra, ativo, afeito a combater os índios, prestou grandes serviços nas descobertas e explorações do interior de Minas e Espírito Santo. Em recompensa do seu merecimento, o governador Mem de Sá lhe havia dado uma sesmaria de uma légua com fundo sobre o sertão, a qual depois de haver explorado, deixou por muito tempo devoluta. (ALENCAR, 1981. p. 13 e 14)

Na mesma obra, os donatários cobravam impostos e dízimas sobre o que eles produzissem (AMED, NEGREIROS, 2000), como bem explícito nas passagens das obras “O Guarani” e “Menino de Engenho”, respectivamente:

Quando chegava a época da venda dos produtos, que era sempre anterior à saída da armada de Lisboa, metade da banda dos aventureiros ia à cidade do Rio de Janeiro, apurava o ganho, fazia a troca dos objetos necessários, e na volta prestava suas contas. Uma parte dos lucros pertencia ao fidalgo, como chefe; a outra era distribuída igualmente pelos quarenta aventureiros, que a recebiam em dinheiro ou em objetos de consumo. (ALENCAR, 1981. p.15)

Tinha mais de três léguas, de estrema a estrema. E não contente de seu engenho possuía mais oito, comprados com os lucros da cana e do algodão. Os grandes dias de sua vida, lhe davam as escrituras de compra, os bilhetes de sisa que pagava, os bens de raiz, que lhe caíam nas mãos. Tinha para mais de quatro mil almas debaixo de sua proteção. Senhor feudal ele foi, mas os seus párias não traziam a servidão como um ultraje. O Santa Fê, porém, resistira a essa sua fome de latifúndios. Sempre que via aqueles condados na geografia, espremidos entre grandes países, me lembrava do Santa Fê. (REGO, 2001. p. 90)

Nos excertos acima, os “bilhetes” e a prestação de contas referem-se tanto aos Quintos quanto as Dízimas que eram pagos em espécie, ao que se sabe, uma vez que rara era a circulação monetária à época, inexistindo o trabalho assalariado, o que desencadeava uma dependência muito grande com a Coroa e os arrendatários. (AMED, NEGREIROS, 2000)

José Lins do Rego, em “Menino do Engenho”, retrata em sua obra o fim da escravidão, a qual já terminara, mas cujos resquícios ainda poderiam ser percebidos pela constância da servidão e da ganância. A seguinte citação traz a questão da desigualdade, já instituída há muitos anos no Brasil, por conta da alta cobrança de taxas e impostos dos mais pobres, desconsiderando o princípio da capacidade contributiva.

Doutras vezes batíamos a uma porta aonde não acudia ninguém. Mais adiante a família toda estava pegada na enxada. O homem, a mulher, os meninos. E vinha logo de chapéu na mão, pedir as suas ordens. Era um rendeiro que não tinha a obrigação dos três dias no eito. Pagava o foro ficava livre da servidão da bagaceira. O seu roçado de algodão e de fava garantia essa meia liberdade que gozava, Então meu avô perguntava pelo que se passava nos arredores, se alguém andava vendendo algodão por fora tirando lenha da mata para vender. (REGO, 2001. p.51)

Contemporaneamente, trata-se como inadmissível “a exigência de tributos vinculados (taxas e contribuições) daqueles cidadãos cuja renda mensal seja insuficiente para prover a própria sobrevivência” (BUFFON, 2019), o que fica demonstrado a necessidade de atentar para o respeito à capacidade de contribuição do cidadão, princípio este que combate à desigualdade social.

Nessa mesma linha de raciocínio, segue a obra de Jorge Amado, “Terras do Sem-Fim”, que tem como cenário o Brasil Colonial, a figura que orchestra a tributação neste período são os coronéis, uma vez que as elites agrárias, que tanto lutaram pela independência, haviam concebido um projeto político, artificialmente liberal, que conservava a eles todos os benefícios e privilégios que antes somente eram usufruídos pelos portugueses. Dessa forma, novamente sobrevém o descontentamento popular, travado por uma massa populacional bastante miserável, que se encontrava à margem de todo e qualquer benefício oriundo do Estado (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 197), como mostra a seguinte passagem:

Fora uma questão de contrato de cacau. Nuns terrenos de Horácio o preto Altino. mais seu cunhado Orlando e um compadre chamado Zacarias, haviam botado uma roça, em contrato com o coronel. Derrubaram a mata, queimaram-na, plantaram cacau e, entre o cacau, a mandioca, o milho de que iam viver os três anos de espera até que os cacauzeiros crescessem. Passaram-se os três anos, eles foram ao coronel para entregar a roça e receber o dinheiro. Quinhentos réis por pé plantado e vingado de cacau. Com aquele dinheiro poderiam adquirir um terreno, um pedaço de mata qualquer e desbravá-la e plantar então uma roça para eles mesmos. Iam alegres e cantavam pela estrada. Oito dias antes tinha vindo Zacarias trazer milho e farinha de mandioca e levar carne seca, cachaça e feijão, do armazém da fazenda. Encontrara então o coronel e tinham ficado os dois conversando, ele dando conta do estado dos cacauzeiros, o coronel lembrando que faltava pouco tempo para findar os três anos. (AMADO, 1942. p. 48)

Na alusão de Jorge Amado, o preço cobrado pelo aluguel das terras exauria o pobre trabalhador, tornando precária a vida e elitizando ainda mais os coronéis, detentores da lei e da terra. A seguir, o extrato demonstra a fragilidade econômica de quem era usurpado de todas as formas:

Tu não tem instrumentos pro trabalho, tem que comprar. Tu compra uma foice e machado, tu compra um facão, tu compra uma enxada. . . E isso tudo vai ficar por cem mil-réis. Depois tu compra farinha, carne, cachaça, café pra semana toda. Tu vai gastar uns dez mil-réis pra comida. No fim da semana tu tem quinze mil-réis ganho do trabalho - o cearense fez as contas, seis dias a dois e quinhentos, e concordou. - Teu saldo é de cinco mil-réis, mas tu não recebe, fica lá para ir descontando a dívida dos instrumentos... Tu leva um ano pra pagar os cem mil-réis,

sem ver nunca um tostão. Pode ser que no Natal o coronel mande te emprestar mais dez mil-réis pra tu gastar com as putas nas Ferradas... O homem magro disse aquilo tudo com um ar meio burlão, entre cínico, desanimado e trágico. Depois pediu cachaça. O cearense tinha ficado emudecido, olhava o morto. Falou, por fim: - Cem mil-réis por um facão, uma foice e uma enxada Foi o velho quem explicou: - Em Ilhéus tu tira um facão Jacaré por doze mil-réis. No armazém das fazendas tu não tira por menos de vinte e cinco. (AMADO, 1942, p. 142)

Já no período pré-república, Armed e Negreiros determinam que a principal receita estava no cultivo de outros produtos além do café, os quais também sofriam impostos. Tinha-se o dízimo do açúcar, algodão, café, tabaco, fumo e contribuição sobre algodão e gado, sobre o couro 20%, aguardente 40%, o trecho abaixo relata o crescimento da exportação de alguns dos produtos anteriormente mencionados (AMED, NEGREIROS, 2000):

Perto do porto, num sobrado, estava a casa exportadora “Zude, Irmão e Cia: ‘Embaixo era depósito de cacau, no andar superior ficavam os escritórios. Uma das três ou quatro firmas que começavam a se dedicar à exportação de cacau, que se iniciara fazia poucos anos. Antes a produção, ainda pequena, era toda consumida no país. Mas com o crescimento da lavoura, alguns comerciantes da Bahia e alguns estrangeiros, suíços e alemães, fundaram firmas para a exportação de cacau. Entre elas estava a dos irmãos Zude, dois exportadores de fumo e de algodão. Criaram uma secção para o cacau. Abriram a filial em Ilhéus e mandaram para ela Maximiliano Campos, um velho empregado, já de cabelos brancos, com muita experiência. Nesse tempo eram as casas exportadoras que se curvavam ante as coronéis, os empregados e gerentes se dobrando em mesuras e cortesias, os proprietários oferecendo almoços aos fazendeiros quando estes viajavam à capital, levando-os aos cabarês e às casas de mulheres. (AMADO, 1942, p.200)

Assim, até a década de 30 não havia uma preocupação dos governos brasileiros em planejar o desenvolvimento econômico do Brasil. Contudo, é partir desse decênio que a realização de análises sistemáticas e avaliações da estrutura econômica brasileira tornaram-se mais frequentes tendo em vista os rumos do desenvolvimento do país. (BAER, 2009)

Os impostos que cabiam à União decretar cerceavam sobre a importação de

mercadorias estrangeiras, consumo de quaisquer mercadorias, renda e proventos de qualquer natureza, transferência de fundos para o exterior, atos de governo; nos territórios aos que se atribuía aos Estados, taxas telegráficas, postais, entrada e saída de navios e aeronaves, entre outros. Os Estados, por sua vez, decretavam impostos sobre a propriedade territorial (exceto urbana), transmissão de propriedade *causa mortis* e imobiliária *inter vivos*, consumo de combustíveis de motor de explosão, vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, exportação de mercadorias, indústrias e profissões, atos emanados de seu governo. Aos Municípios cabia a cobrança do imposto de licenças, predial e territorial urbanos, diversões públicas, cédulas sobre a renda de imóveis rurais e taxas sobre serviços municipais. (AMED, NEGREIROS, 2000)

Na contundente obra “Gabriela Cravo e Canela”, de Jorge Amado, cujo fundo histórico é a Era Vargas, as cidades modificavam-se com a ascensão populacional provocada pela imigração, cresciam igualmente em problemas consequentes dessa acelerada urbanização. A necessidade de uma reforma era visível, pois os impostos tinham aplicação meramente jurídica, trazendo retrocessos ao desenvolvimento da economia nacional. Havia, de um lado, os conflitos políticos e, de outro, as transformações sociais que consolidaram a classe média, a qual estava mais atenta aos acontecimentos políticos e econômicos. (BALHAZAR, 2005)

O excerto a seguir delinea a necessidade de descentralização dos impostos, um dos principais pontos referentes à matéria fiscal, a qual fortaleceria a autonomia dos Municípios e atenuariam os desequilíbrios regionais do país quanto à justiça e proteção fiscais:

-Essa terra vai crescer demais é no dia que começar a exportação direta.

- É mesmo.

Os sertanejos não entendiam, Melk Tavares explicou: todo o cacau para o estrangeiro, para a Inglaterra, a Alemanha, a França, os Estados Unidos, a Escandinávia, a Argentina, saía pelo porto da Bahia. Um dinheirão de impostos, a renda da exportação, tudo ficava na capital, Ilhéus não via nem as sobras. A barra era estreita, pouco profunda. Só com muito trabalho – havia até quem dissesse não haver jeito – seria possível capacitá-la para a passagem de grandes navios. E,

quando os grandes cargueiros viessem buscar o cacau no porto de Ilhéus, então poder-se-ia falar realmente em progresso...(AMADO, 1958, p.140)

Em “Vidas Secas”, uma das ilustres obras de Graciliano Ramos, o autor apresenta a emblemática social no que tange, principalmente, ao nordeste brasileiro, retratando a miséria e a complexidade de viver na seca, o texto data de 1938. Em matéria tributária, o fragmento abaixo demonstra a coerção sofrida por Fabiano, protagonista da história, ao não pagar o imposto sobre o porco, alimento que seria para nutrir a família:

Recordou-se do que lhe sucedera anos atrás, antes da seca, longe. Num dia de apuro recorrera ao porco magro que não queria engordar no chiqueiro e estava reservado às despesas do Natal: matara-o antes de tempo e fora vendê-lo na cidade. Mas o cobrador da prefeitura chegara com o recibo e atrapalhara-o. Fabiano fingira-se desentendido: não compreendia nada, era bruto. Como o outro lhe explicasse que, para vender o porco, devia pagar imposto, tentara convencê-lo de que ali não havia porco, havia quartos de porco, pedaços de carne. O agente se aborrecera, insultara-o, e Fabiano se encolhera. Bem, bem. Deus o livrasse de história com o governo. Julgava que podia dispor dos seus troços. Não entendia de imposto. (...) Agora se a prefeitura tinha uma parte, estava acabado. Pois ia voltar para casa e comer a carne. Podia comer a carne? Podia ou não podia? O funcionário batera o pé agastado e Fabiano se desculpara, o chapéu de couro na mão, o espinhaço curvo: - Quem foi que disse que eu queria brigar? O melhor é a gente acabar com isso. Despedira-se, metera a carne no saco e fora vendê-la noutra rua, escondido. Mas, atracado pelo cobrador, gemera no imposto e na multa. Daquele dia em diante não criara mais porcos. Era perigoso criá-los.(RAMOS, 2006, p. 96)

Por conta dos altos impostos os produtos encareciam, fato vivido pelos brasileiros ainda hoje, haja vista que a carga imposta pelo sistema tributário acumulava impostos. À época, existia a bitributação, ou seja, o mesmo produto compunha-se de taxas do governo estadual e do municipal. Atualmente, isso ocorre com os produtos que fazem parte das prateleiras dos supermercados, que cumulam o ICMS, o Cofins, o PIS e outros que, indiretamente, oneram o preço final das mercadorias:

Se pudesse economizar durante alguns meses, levantaria a cabeça. Forjara pla-

nos. Tolice, quem é do chão não se trepa. Consumidos os legumes, roídas as espigas de milho, recorria a gaveta do amo, cedia por preço baixo o produto das sortes, Resmungava, rezingava, numa aflição, tentando espichar os recursos minguados, engasgava-se, engolia em seco. Transigindo com outro, não seria roubado tão descaradamente. Mas receava ser expulso da fazenda. E rendiasse: Aceitava o cobre e ouvia conselhos. Era bom pensar no futuro, criar juízo. Ficava de boca aberta, vermelho, o pescoço inchando. De repente estourava - Conversa. Dinheiro anda num cavalo e ninguém pode viver sem comer. Quem é do chão não se trepa. (RAMOS, 2006. p.97)

Graciliano Ramos apresenta ainda, em sua obra, a questão da dimensão psicológica do ser demonstrada pela dor de não ter o que comer, na comparação do homem com o animal, na má sorte do indivíduo que nasce para servir e não para comandar:

Pois não estavam vendo que ele era de carne e osso? Tinha obrigação de trabalhar para os outros, naturalmente, conhecia o seu lugar. Bem. Nascera com esse destino, ninguém tinha culpa de ele haver nascido com um destino ruim. Que fazer? Podia mudar a sorte? Se lhe dissessem que era possível melhorar de situação, espantar-se-ia. Tinha vindo ao mundo para amansar brabo, curar feridas com rezas, consertar cercas de inverno a verão. Era sina. O pai vivera assim, o avô também. E para trás não existia família. Cortar mandacaru, ensebar lãtegós - aquilo estava no sangue. Conformava-se, não pretendia mais nada. Se lhe dessem o que era dele, estava certo. Não davam. Era um desgraçado, era como um cachorro, só recebia ossos. Por que seria que os homens ricos ainda lhe tomavam uma parte dos ossos? Fazia até nojo pessoas importantes se ocuparem com semelhantes porcarias.

No excerto acima, uma dura realidade, o ser humano acreditar que nada irá melhorar, pois está predestinado à miséria, porque acredita que seu destino é esse, não consegue enxergar a mudança, a transformação.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O breve estudo da tributação e das suas marcas na literatura contempla não somente o conhecimento das taxas e contribuições impostas aos indivíduos ao longo da história, mas as dimensões pelas quais a humanidade internaliza seu

comportamento. A perspectiva histórica- tributária-literária trazida permite explorar a relação do homem com a economia, em que o fator econômico importa em um complexo ciclo para a subsistência humana, cuja carga tributária pesa mais para uns do que outros.

O estudo da história possibilita entender que todas as lutas outrora ocorridas atentaram para a busca de uma sociedade mais justa com a garantia de um mínimo existencial. Ora, no início, a tributação tinha caráter atroz e existia apenas para a garantia dos prazeres de uma ínfima parte da sociedade.

Perceber a tributação dentro dessa lógica histórica desenvolve a capacidade de discernir a igualdade da desigualdade, o justo do injusto, a liberdade da escravidão e, principalmente, a função das políticas públicas para promover a redistribuição das rendas de forma justa.

A literatura, por sua vez, permite verificar que há muita verdade dentro da ficção. Na análise das obras constatou-se, em todas elas, que há um problema de status social, uma necessidade que alguns seres têm de se imporem perante outros e, quem sabe, não admitir que se avance em matéria tributária, no que concerne à efetividade de um imposto progressivo sobre bens de consumo, por exemplo, pois esta alteração geraria uma redução da distância entre ricos e pobres. Nos textos literários examinados, tem-se essa configuração nos latifúndios que por vezes são citados. Neles há uma concentração de renda para poucos em detrimento dos muitos escravos ou próximo a esse estado.

Todas essas incursões advindas nas obras literárias remetem ao princípio da dignidade humana em consonância com a prática do mínimo existencial, que só é possível se observada a capacidade contributiva.

Assim, para a cobrança de uma tributação mais justa é primordial conhecer seus efeitos e suas características dentro da sociedade. Nesse contexto, a literatura permite ampliar os horizontes, refletir sobre o que parece tão distante na doutrina ou nas leis, à medida que se aproxima da realidade por meio da ficção, evidenciando que as experiências vividas no passado devem ser um

alerta para o modo como as políticas públicas da atualidade constroem-se. Enquanto as leis cobram ou as doutrinas explicam, a literatura humaniza. Talvez seja esse o ponto central pertinente à tributação: tornar mais humana a sua relação com o contribuinte, asseverando o compromisso com a máquina pública dos que possuem mais bens e riquezas em detrimento dos menos privilegiados.

REFERÊNCIAS

ALENCAR, José de. **O Guarani**. 9 ed. São Paulo: Ática, 1981.

AMADO, Jorge. **Terras do sem fim**. São Paulo: Círculo do Livro, 1942.

AMADO, Jorge. **Gabriela Cravo e Canela**. São Paulo: Círculo do Livro, 1958.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000.

BAER, Werner. **A economia brasileira**. Tradução de Edite Sciulli. 3.ed. São Paulo: Nobel, 2009.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BEAUD, Michel. **História do Capitalismo**: de 1500 aos nossos dias. São Paulo: Brasiliense, 1994.

BUFFON, Marciano. **Tributação, desigualdade e mudanças climáticas**: como o capitalismo evitará seu colapso. Paraná: Brazil Publishing, 2019.

BUFFON, Marciano; MARCOLAN, Evelyn. Breve história da tributação: dos primórdios até a transição. **Rtrib**. Ano 21, n. 113, Nov/Dez 2013.

EZEQUIEL, Márcio. **Receita Federal**: história da administração tributária no

Brasil. Brasília, DF: Receita Federal do Brasil, 2014.

FALCONES, Ildefonso. **A catedral do mar**. Tradução de Cristina Cavalcanti. Rio de Janeiro: Rocco, 2007.

FAST, Howard. **Spartacus**. Trad. José Sanz. Rio de Janeiro: BestBolso, 2007.

GALEANO, Eduardo. **As veias abertas da América Latina**. Porto Alegre: L&PM, 2015.

HICKS, John. **Uma teoria de história econômica**. 1.ed. trad. Rio de Janeiro: Zahar, 1972.

HUGO, Victor. **Os miseráveis**: texto integral; tradução Regina Célia de Oliveira – Edição especial – São Paulo: Martin Claret, 2014.

RAMOS, Graciliano. **Vidas Secas**. 99 ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2006.

REGO, José Lins do. **Menino de Engenho**. 80 ed. Rio de Janeiro, RJ: José Olympio, 2001.

RHEAD, Louis. **Robin Hood**. Tradução de Tatiana Belinky. 2 ed. Baueri, SP: Amarilys, 2011.

WEBER, Max. **História geral da economia**. São Paulo: Mestre Jou, 1968.

Educação fiscal: um mecanismo de combate à informalidade

Maria Júlia dos Santos Moreira¹
Jorge Alberto de Sabóia Arruda²

INTRODUÇÃO

Ferramenta indispensável no Estado contemporâneo, o tributo configura-se como instrumento de política econômica e estrutural (RIBEIRO; GESTEIRO, 2007). No Brasil, o poder de tributar é dividido entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e a distribuição dessas competências encontram-se no texto da Constituição Federal de 1988. Através da tributação, o Estado consegue financiar o funcionamento da máquina pública. Entretanto, para que haja um bom desempenho da economia, é imprescindível a otimização dessa ferramenta para que não sobrecarregue e/ou desestimule quem se encontra do outro lado dessa relação jurídica, o cidadão (contribuinte), de modo a não causar efeitos negativos na economia. Ou seja, os tributos, além de cumprirem com sua função arrecadatória, também devem cumprir, simultaneamente, sua função social, de maneira a não se limitar à simples arrecadação de valores. No entanto, no Brasil, vem ocorrendo o contrário, fazendo-se, assim, importante notar a existência de um distanciamento da realidade social e do disposto na lei (RIBEIRO; GESTEIRO, 2007).

Como forma de melhorar a relação entre Estado-sociedade, bem como solucionar os problemas decorrentes do sistema tributário brasileiro, o Governo Federal criou o Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF). Por meio dele, busca-se que o contribuinte (cidadão) tome conhecimento da função dos tributos, sua importância para o crescimento e desenvolvimento do país, de forma

¹ Maria Júlia dos Santos Moreira, bacharel em ciências contábeis pelo Centro Universitário Christus - Unichristus e acadêmica de direito pela Universidade Federal do Ceará - UFC, Fortaleza - CE.

² Jorge Alberto de Sabóia Arruda, auditor fiscal da receita estadual da SEFAZ/CE e professor mestre do curso de ciências contábeis do Centro Universitário Christus - Unichristus, Fortaleza - CE.

a melhorar sua participação no processo de arrecadação, aplicação e fiscalização do dinheiro público, contribuindo, conseqüentemente, para a diminuição da sonegação, assim como para a diminuição da corrupção, fomentação da cidadania, dentre outros benefícios (BRASIL, 2009).

Nessa perspectiva, o objetivo geral da pesquisa foi avaliar como a percepção do contribuinte quanto à importância do recolhimento de tributos impacta na sua decisão de atuar no comércio informal no Estado do Ceará. Para se atingir o objetivo geral, foram traçados os seguintes objetivos específicos: i) identificar o perfil socioeconômico das pessoas que trabalham no comércio informal do município de Fortaleza; ii) identificar os aspectos que levam o contribuinte a se manter na informalidade; iii) conhecer os programas de educação fiscal desenvolvidos pelos Governos: Federal, do Estado do Ceará e do Município de Fortaleza.

O trabalho se justifica mediante a complexidade do sistema tributário brasileiro, bem como dos reflexos sociais e econômicos da carga tributária na vida dos cidadãos (APPY, 2015). Por meio disto, verificou-se a necessidade de elaborar esta pesquisa, destacando como a fomentação de um programa de educação fiscal voltado para pequenos e médios empresários contribui para a diminuição do comércio informal e conseqüentemente para o aumento da arrecadação tributária dos entes federados.

REFERENCIAL TEÓRICO

Uma visão geral sobre os tributos no Brasil

No direito tributário brasileiro, o conceito legal de tributo encontra-se definido na Lei N^o 5.172/66, mais conhecida como Código Tributário Nacional (CTN). Segundo o artigo 3^o do CTN, “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Em relação as suas espécies, na visão de Machado Segundo (2017), os tributos podem ser classificados de várias maneiras diferentes, a partir de um critério pré-estabelecido, pode-se dividi-los baseado na arrecadação que geram, na competência do ente que deverá instituí-lo ou majorá-lo, dentre outras classificações possíveis. No entanto, a maneira mais utilizada seria a divisão de acordo com o regime jurídico que lhes é aplicável, classificando-o como: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios.

De acordo com o artigo 5º do CTN, os tributos são do tipo impostos, taxas e contribuições de melhoria, porém tal classificação pode ser considerada como exemplificativa, já que em outra parte do código, o legislador deixou claro o fato de que as disposições nele estabelecidas não excluem a incidência e a exigibilidade de outras contribuições, o que torna claro a existência de outras espécies tributárias, tal como o empréstimo compulsório, previsto na Constituição Federal.

Quanto a sua função, dentro do cenário contemporâneo, seja político, seja econômico, a tributação ganha cada dia mais importância e em relação a esse tema, Machado (2016, p. 69) relata que:

[...] pode ser a arrecadação o seu principal objetivo, mas não o único. Por outro lado, segundo lição prevalente na doutrina, também o tributo é utilizado como fonte de recursos destinados ao custeio de atividades que, em princípio não são próprias do Estado, mas este as desenvolve, por intermédio de entidades específicas, no mais das vezes com a forma de autarquia.

Ainda em relação a sua função, é importante salientar seus aspectos no contexto social, já que através da sua função social, os tributos buscam atingir os objetivos elencados no artigo 3º da Constituição Federal de 1988, além de estar ligado aos preceitos de justiça e distributividade. Nesse sentido, diante do exposto, cabe notar que há um distanciamento na realidade social entre aquilo que é posto em lei e aquilo que realmente é praticado. Como salienta Ribeiro e Gesteiro (2007, p. 3):

O justo tributário é um conceito complexo e subjetivo, mas que deve, obrigatoriamente, passar pela questão da justiça social, pelo contexto constitucional e

pela educação tributária da população, assim como pela participação da população nas questões atinentes ao orçamento público, não podendo o Direito Tributário se restringir aos atos de arrecadação de valores para os cofres públicos.

Ao vislumbrar o contexto socioeconômico no qual o Brasil está inserido, esta questão fica ainda mais evidenciada. Quanto a isso, Morais Junior e Belchior (2015, p. 230) explanam: “percebe-se que, ao invés de caminhar em direção a uma sociedade mais justa, humana e igualitária, vive-se um momento marcado por desigualdades sociais, inclusive na perspectiva tributária”.

Com isso, conclui-se que a função social dos tributos é de extrema importância para o Estado Democrático de Direito, como forma de garantir a consecução dos objetivos almejados pela constituição, bem como para mudar o cenário socioeconômico do país. Mesmo diante dos impasses e problemas vividos no momento atual, ao fazer uso de uma boa gestão das políticas fiscais e sociais, o Estado consegue propiciar o desenvolvimento de sua sociedade, bem como colaborar para o seu bem-estar social, atingindo, assim, os seus objetivos, no sentido de que todos possam colher os benefícios da vida em sociedade. Por outro lado, também é de extrema importância o esforço individual e coletivo da população, por intermédio de ações populares que visem monitorar, avaliar e cobrar, constantemente, a eficiência das ações governamentais.

Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF)

A história decorrente da relação entre o fisco e sociedade sempre foi baseada em conflitos, seja pela rejeição da necessidade do pagamento de tributos, seja pelo retorno incipiente decorrente do seu pagamento. Com o intuito de minimizar essa situação, é possível perceber inúmeras tentativas para tentar reverter essa condição (BRASIL, 2009). De acordo com Brasil (2009, p. 25) o:

Programa Nacional de Educação Fiscal surgiu dessa relação histórica buscando a harmonia entre Estado e sociedade, a partir do entendimento da necessidade do financiamento da coisa pública, pois sem dinheiro não há como se prestar serviços públicos. Por outro lado, o Programa instrumentaliza a sociedade acerca dos meios/mecanismos disponíveis para acompanhar a aplicação dos recursos arrecadados, favorecendo o exercício efetivo da cidadania.

De abrangência nacional, o programa pode ser desenvolvido em todos os níveis de ensino e faixas etárias de modo a englobar toda a sociedade. Conforme Brasil (2009, p. 3):

O Programa Nacional de Educação Fiscal - PNEF tem como objetivo promover e institucionalizar a Educação Fiscal para o efetivo exercício da cidadania, visando ao constante aprimoramento da relação participativa e consciente entre o Estado e o cidadão e da defesa permanente das garantias constitucionais. Alicerça-se na necessidade de compreensão da função socioeconômica do tributo, da correta alocação dos recursos públicos, da estrutura e funcionamento de uma administração pública pautada por princípios éticos e da busca de estratégias e meios para o exercício do controle democrático.

No que se refere a sua atuação, no município de Fortaleza, o programa tem sua origem com a criação da Lei nº 9.825/11 e tem como principal interlocutor a Secretaria de Finanças de Fortaleza em parceria com a Receita Federal (SEFIN, 2018).

Com o intuito de compartilhar conhecimento e interagir com o cidadão, o programa atua através de atividades educativas, tanto de maneira presencial como online. No caso do município de Fortaleza, as principais atividades são: Prêmio Sefin de Finanças Públicas, o programa Nota Fortaleza, o Projeto Escola, o Núcleo de Apoio Contábil Fiscal (NAF) e o Curso de Formação em Educação Fiscal e Cidadania para professores da Rede de Ensino Pública Municipal e Jornalistas (SEFIN, 2018).

No âmbito estadual, a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ-CE) também é uma colaboradora do PNEF. Sua participação teve início em 1997 com a criação do Grupo Nacional de Educação Tributária (GET), no qual a SEFAZ-CE tornou-se uma colaboradora, já com a implantação, neste mesmo ano, do Projeto cidadão desde pequeno, o ABC da cidadania, realizado nas escolas de Horizonte/CE. Em 1998, houve a implantação do Programa de Educação Tributária no Ceará (PET), por intermédio do Decreto Nº 25.326/1998, utilizando o sistema de tele ensino; e, em 1999, houve a alteração do nome do Programa para “Programa Nacional de Educação Fiscal”.

No ano de 2007, por meio do Decreto Nº 28.900/2007, foi criada a Célula de Educação Fiscal integrante da Coordenadoria de Administração Tributária (CATRI), compondo, a partir de então, a estrutura organizacional da Secretaria da Fazenda Estado do Ceará (SEFAZ – CE). Já em 2018, o Governo do Estado do Ceará sancionou a Lei nº 16.697/2018, que trata sobre o Programa de Educação Fiscal do Estado do Ceará, estabelecendo suas diretrizes, objetivos e âmbitos de atuação, além de instituir o prêmio “SEFAZ CIDADANIA”, cujo objetivo é estimular iniciativas de Educação Fiscal. (CEARÁ, 2018)

Quanto a sua atuação, de modo semelhante a SEFIN, também realiza cursos online, semipresenciais e presenciais, além de palestras, fóruns e seminários. No seu endereço eletrônico, a mesma disponibiliza DVD's, jogos e apostilas com material didático pedagógico.

No âmbito federal, a Receita Federal atua por meio de programas como o Projeto Destinação, o Programa Contribuinte do Futuro, dentre outros (RECEITA FEDERAL, 2018).

Por último, quanto a sua abrangência, Brasil (2009, p. 29) expõe que:

O Programa é amplo e possui cinco áreas de abrangência, de modo que sejam atendidos todos os brasileiros, em qualquer estágio de sua vida:

1. Os estudantes do ensino fundamental, garantindo-lhes acesso aos conceitos da Educação Fiscal.
2. Os estudantes do ensino médio, com aprofundamento maior dos assuntos.
3. Os servidores públicos, num processo de sensibilização e envolvimento no Programa.
4. Os universitários, oportunizando o acompanhamento do cidadão em toda sua vida estudantil.
5. A sociedade em geral, para abranger aqueles que não teriam a chance de voltar mais aos bancos escolares, utilizando de preferência as organizações a que pertencem como clubes, associações, sindicatos, clubes de serviço e ONGs, entre outras.

Ainda em relação a sua abrangência, apesar de o PNEF poder ser desenvolvido em todos os níveis de ensino e englobar diversas faixas etárias, este tem como

prioridade estudantes e profissionais da educação básica (BRASIL, 2009).

Empreendedorismo informal no município de Fortaleza (CE)

De uma forma mais simplificada, a figura do empreendedor pode ser entendida como aquele que inicia algo novo, isto é, alguém que propõe algo novo. Geralmente, a ideia de ter o seu próprio negócio é acompanhada pelas seguintes razões: busca pela independência; ganhar dinheiro; afastar-se da ideia de subordinação; procura demasiada por emprego; e até mesmo por uma demissão (POMBO, 2017).

Figura-se como informal quando se desenvolve por meio de atividades que não tem uma regulamentação burocrático-legal, isto é, quando não está de acordo com os parâmetros legais do Estado/Município (DE OLIVEIRA; GALVÃO; SEVERIANO, 2017).

Neri (2006) associa os fatores relacionados a informalidade às causas trabalhistas, previdenciárias, empresarial, fundiária, matrimonial, entre outras.

Segundo dados apresentados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), no 3º trimestre (julho, agosto, setembro) de 2017 houve um aumento de 1,1 milhão de pessoas trabalhando por conta própria e de 641 mil postos sem carteira assinada, demonstrando um ponto que vem sendo demonstrado em suas constantes pesquisas: a informalidade aumenta e continua a reduzir o desemprego. (IBGE, 2017).

No que se refere ao município de Fortaleza, o aumento do comércio informal pode ser percebido, principalmente, no centro da cidade. Não é de hoje que os prédios históricos, praças, calçadas e pontos de ônibus dão lugar aos estacionamento, às feiras livres, aos camelôs e aos ambulantes. Tais eventos foram alvos de constantes conflitos com a prefeitura e manifestações. Destaca-se ainda a localidade próxima a Feira da Sé, um dos locais símbolos da crescente presença do comércio informal (SANTOS; DA SILVA; DA SILVA, 2013).

Casos como esses vividos em Fortaleza levaram a criação da Lei nº 128/2008, que visa a formalização legal desse tipo de negócio, além de trazer benefícios tanto para o governo, que sofre com o aumento contínuo do mercado informal; como para esses trabalhadores, visto que, por meio da sua legalização, adquirem benefícios, como: acesso ao crédito, o direito de participar de licitações públicas, benefícios previdenciários, entre outros (EMPREENDEDOR, 2018).

Oliveira e Forte (2014) apontam no artigo “Microempreendedor individual: fatores da informalidade” que, apesar do município de Fortaleza figurar entre os dez municípios brasileiros com maior número de inscrições no Portal do microempreendedor individual, ainda é alto o número de empreendedores na informalidade. No resultado de suas pesquisas, os autores em questão puderam concluir os motivos que levam os empreendedores individuais a se manterem na informalidade. Dentre estas razões, os estudiosos enfatizaram: a falta de orientação de órgãos públicos; o custo elevado para dar baixa no registro; a falta de apoio dos contadores; e a cobrança de taxas que eles julgam indevidas.

Microempreendedor Individual

Na hora de se formalizar surge uma grande quantidade de dúvidas dos empreendedores, com isso, muitos acabam por optar a viver na informalidade. Como forma de diminuir os obstáculos burocráticos oriundos da administração pública, além de facilitar o acesso destes aos benefícios da formalização, diversas facilidades vêm sendo implementadas (SEBRAE, 2015).

Em 2006, a Lei Complementar nº 123/2006, conhecida como Lei Geral da Micro e Pequena Empresa, instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, a fim de incentivar o desenvolvimento e a sustentabilidade das micro e pequenas empresas no cenário econômico brasileiro (BRASIL, 2008). Outro ponto importante oriundo da elaboração dessa lei, foi a criação do Simples Nacional, um regime tributário diferenciado, simplificado, aplicado as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, que abrange o recolhimento unificado de tributos mediante documento único de arrecadação

(RECEITA FEDERAL, 2008).

Ao perceber o grande número de trabalhadores que ainda continuavam a operar na informalidade, mesmo com a criação e devidas alterações desses institutos, o Governo Federal criou uma legislação ainda mais específica (SEBRAE, 2015). Em 2009, a partir da instituição da Lei Complementar nº 128/2008, que alterou a Lei Geral da Micro e Pequena Empresa (LEI Complementar nº 128/2006), surgiu uma nova figura no ordenamento jurídico brasileiro, o Microempreendedor Individual (MEI) (EMPREENDEDOR, 2019).

Conforme enuncia tal legislação, o MEI corresponde à figura do pequeno empresário individual. No entanto, não basta só isso, é necessário atender alguns requisitos, tais como:

- a) faturamento limitado a R\$ 81.000,00 por ano;
- b) não participar como sócio, administrador ou titular de outra empresa;
- c) contratar, no máximo um, empregado;
- d) exercer algumas das atividades econômicas permitidas ao MEI previstas no Anexo XI, da Resolução CGSN nº 140, de 2018 (BRASIL, 2008).

No que tange aos benefícios, aquele que passa a trabalhar na formalidade através do MEI encontra obrigações menos burocráticas não só para a abertura do negócio, já que o cadastro é feito pela internet, mas também para a sua gestão, pois conta com o apoio do SEBRAE, seja no auxílio para obtenção de informações, seja para seu desenvolvimento profissional. (EMPREENDEDOR, 2019; SEBRAE, 2015).

No aspecto tributário, as vantagens que se tem ao se tornar um Microempreendedor, além de ser enquadrado no Simples Nacional, é a isenção no pagamento de tributos federais, tais como: IR, PIS, COFINS, IPI e CSLL. Com o registro, conforme consta no Empreendedor (2019, sp.):

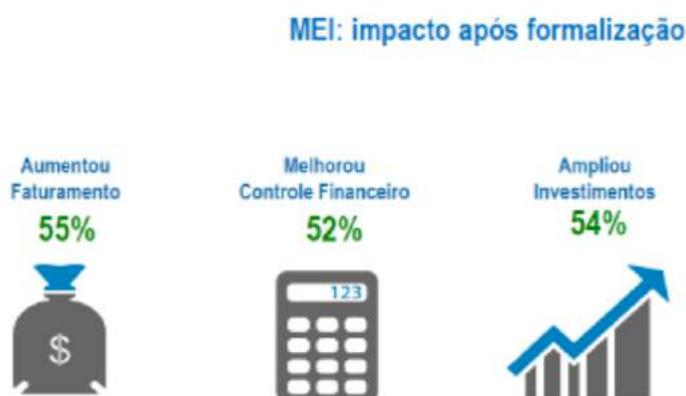
O MEI passa a ter a obrigação de contribuir para o INSS/Previdência Social, sendo de 5% sobre o valor do Salário Mínimo, mais R\$ 1,00 de ICMS para o Estado (atividades de indústria, comércio e transportes de cargas interestadual) e/ou

R\$ 5,00 ISS para o município (atividades de Prestação de Serviços e Transportes Municipal). A vantagem para o MEI é o direito aos benefícios previdenciários, tais como, aposentadoria por idade, licença maternidade, auxílio-doença, entre outros, após obedecidos os prazos de carência.

Outros benefícios inerentes a formalização são: isenção de taxas para o Registro de Empresa, pois todo processo ocorre de forma gratuita; emissão de alvará pela internet, para o MEI essa autorização é concedida de graça; cobertura previdenciária, tanto para o empreendedor como para sua família; acesso aos serviços e produtos bancários; segurança jurídica, já que está aparado pela Lei Complementar nº 128/2008; dentre vários outros benefícios (SEBRAE, 2015).

A figura 01 mostra os impactos, após a formalização, na vida de quem passou a ser MEI, conforme estudos elaborados pelo SEBRAE.

Figura 1 - MEI: impacto após formalização



Fonte: SEBRAE (2015)

Diante dos dados apresentados, 55% dos microempreendedores que viviam na informalidade declararam que obtiveram aumento no faturamento; 52% informaram que houve uma melhora no controle financeiro e 54% afirmaram que ampliaram os seus investimentos. Além disso, a pesquisa também indicou que houve impacto positivo para aqueles que buscaram crédito junto aos bancos (SEBRAE, 2015).

MÉTODOS

Através das palavras de Michel (2015, p. 35), pode-se entender a metodologia como “o caminho a ser percorrido para atingir o objetivo”, ou seja, uma espécie de construção de um plano investigativo que tem como objetivo buscar respostas para o problema de pesquisa. Para atingir este objetivo, deve-se desenvolver a pesquisa a partir de três fatores metodológicos: quanto aos seus objetivos, quanto aos procedimentos e quanto a abordagem do problema (BEUREN, 2008).

Diante do exposto, o presente estudo classifica-se quanto aos seus objetivos como uma pesquisa do tipo descritiva-explicativa. Descritiva, pois, conforme Gil (2008, p. 28), “tem como objetivo principal estudar as características de uma determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis” e explicativa porque “têm como preocupação central identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos” (GIL, 2008, p. 28).

Em relação aos procedimentos técnicos, configura-se como uma pesquisa de campo. Conforme Fonseca (2002) a pesquisa de campo caracteriza-se pelas investigações em que, além da pesquisa bibliográfica e/ou documental, realiza-se também a coleta de dados junto com pessoas, com o recurso de diferentes tipos de pesquisa.

No que cerne à coleta de dados, esta será realizada através da observação direta extensiva, a qual, segundo Lakatos (2003, p. 201), “realiza-se através do questionário, do formulário, de medidas de opinião e atitudes e de técnicas mercadológicas”. Nesta pesquisa, será utilizada a técnica de formulário, que é um roteiro de perguntas enunciadas pelo entrevistador e preenchidas por ele com as respostas do pesquisado. (LAKATOS, 2003).

O formulário aplicado neste estudo foi criado por meio da plataforma Google Forms, composto por 12 perguntas sobre o tema objeto do estudo, com respostas objetivas e que tentaram refletir a opinião dos respondentes de forma

fidedigna. Ademais, tal formulário foi dividido em duas partes, a primeira conta com perguntas com o objetivo de conhecer o perfil socioeconômico dos participantes e a segunda parte tem o intuito de responder o objeto de pesquisa deste trabalho. As perguntas foram elaboradas pela autora do estudo em conjunto com o professor orientador.

Quanto a população, essa é composta pelos feirantes que exercem suas atividades na Rua José Avelino, localizada no bairro centro, bem como dos feirantes da Feira das Goiabeiras, localizada no bairro Barra do Ceará, ambas situadas na cidade de Fortaleza-CE.

Para o desenvolvimento dessa pesquisa, optou-se pela escolha do critério de amostragem por oportunidade ou por conveniência. Gil (2008, p.94) comenta que nesta técnica “O pesquisador seleciona os elementos a que tem acesso, admitindo-se que estes possam, de alguma forma, representar o universo”. Neste estudo, a amostra é composta por 100 comerciantes que se dispuseram a responder o formulário apresentado pela pesquisadora.

Por fim, em relação à abordagem do problema, este estudo é classificado como qualitativo e quantitativo. Quanto a abordagem escolhida, Fonseca (2002, p.20) acrescenta que: “A utilização conjunta da pesquisa qualitativa e quantitativa permite recolher mais informações do que se poderia conseguir isoladamente”.

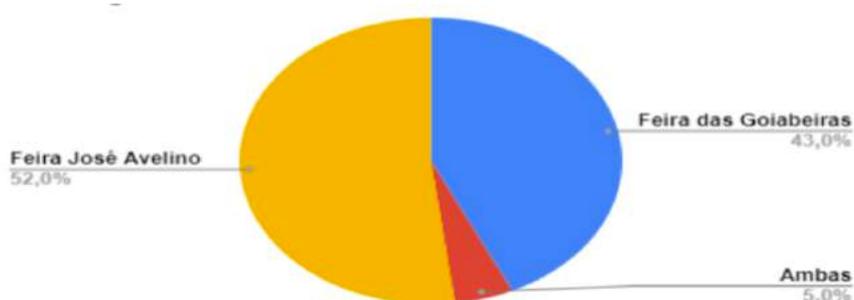
RESULTADOS E DISCUSSÃO

Para o levantamento dos dados desta pesquisa foi definida uma amostra com 100 (cem) comerciantes que realizam suas atividades na feira da rua José Avelino e/ou na feira das Goiabeiras, nos dias 23, 24 e 27 de Abril de 2019 e 05 de Maio de 2019. Junto a estes comerciantes, foi aplicado um formulário composto de 12 questões objetivas.

Outro ponto relevante refere-se ao fato de a população, em geral, ter conhecimento dos tributos com a denominação genérica de impostos. Muito embora,

conforme evidenciado no referencial teórico, o tributo seja o gênero e o imposto seja a espécie tributária, optou-se em utilizar a denominação “impostos” em alguns quesitos, ao invés de tributos, por aqueles serem mais popularmente conhecidos.

Gráfico 1 - Amostra da Pesquisa



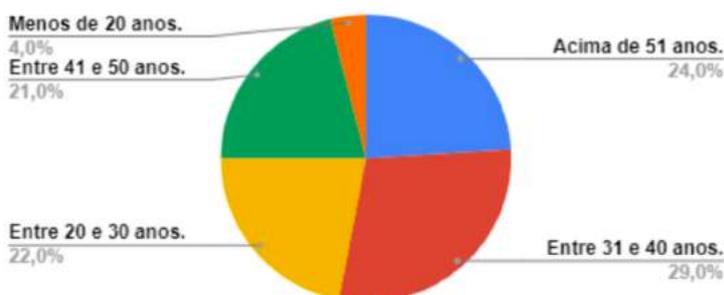
Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

Como demonstra a análise dos dados, no gráfico 1, do total de 100 comerciantes, 52% trabalham na feira José Avelino, 43% na feira das Goiabeiras e 5% em ambas.

Com o intuito de conhecer o perfil socioeconômico dos respondentes os próximos gráficos contam com as análises a respeito do perfil destes, mediante os questionamentos feitos sobre a faixa de idade, gênero, estado civil, nível de escolaridade e tempo de atuação no comércio.

Como resultado da primeira pergunta, o gráfico 2 demonstra a faixa de idade dos respondentes.

Gráfico 2 – Faixa de Idade



Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

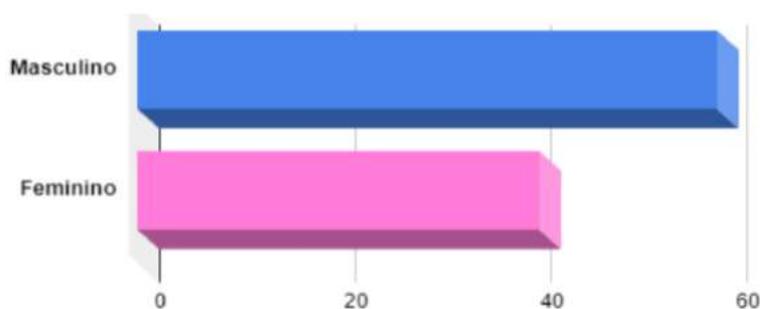
Como se pode ver, a maioria dos respondentes está na faixa de idade de 31 a 40 anos, representado por 29% do total, isto é, 29 pessoas, seguido pela faixa dos que têm idade acima de 51 anos, 24%.

Autores como Mesquita (2008) e Martins et.al (2000) apontam como causa da expressiva presença de trabalhadores acima de 40 anos, a dificuldade de (re) inserção desses trabalhadores no mercado de trabalho. Dos dados auferidos, o somatório das faixas 31 a 40 anos de idade e 41 a 50 anos correspondem a 50% da amostra, ou seja, metade dos respondentes.

Já em relação aos jovens adultos com idades entre 20 e 30 anos, representados por 22% da população, a presença deles neste segmento pode ser explicada por fatores como a dificuldades de inserção no mercado de trabalho, bem como pela característica de mão-de-obra familiar presente nesse tipo de negócio.

O gráfico 3 evidencia a representatividade da amostra quanto ao sexo dos respondentes.

Gráfico 3 - Sexo



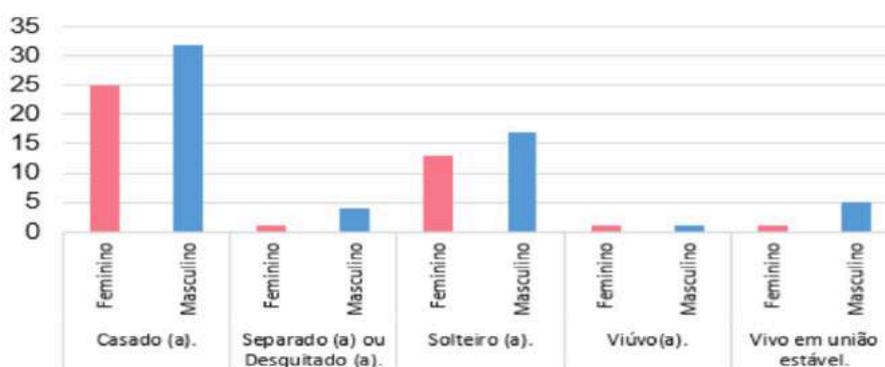
Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

Dos 100 respondentes, a amostra conta com uma maioria pertencente ao sexo masculino, com 59%, seguido por 41% do sexo feminino. Assim, como se vê no gráfico, a quantidade homem/mulher, no campo de pesquisa, não apresenta tanta disparidade. Tal fato pode ser explicado pela crescente inserção da mulher no mercado de trabalho, deixando de lado a visão limitada que se tinha quanto à condição feminina de realizar apenas os afazeres domésticos, haja

visto que, conforme as palavras de Druck e Oliveira (2007, p.65) “[...] perante a sociedade, era importante que a mulher não trabalhasse fora, pois, o seu trabalho demonstrava que a família estava passando necessidades”, hoje as mulheres estão assumindo seu espaço junto aos homens no que cerne a sua importância na esfera econômica.

No gráfico 4 tem-se o estado civil dos respondentes da pesquisa, bem como sua relação com o sexo.

Gráfico 4 – Estado Civil

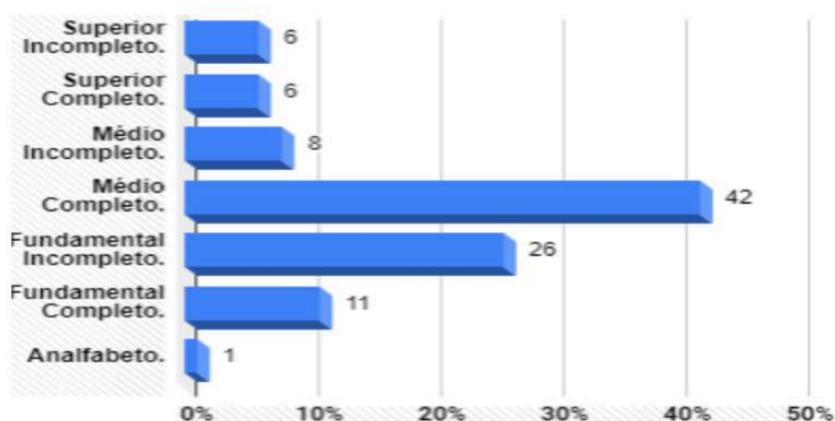


Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

Mediante a sua análise, tem-se que, em relação ao total da amostra, 57% dos respondentes (maioria) são casados, sendo que 25 são mulheres e 32 são homens, seguido por 30% que são solteiros, nos quais 13 são mulheres e 17 são homens; o restante soma um total de 15%. Quanto ao maior percentual, 57%, este indica que as famílias auferem a renda para o seu sustento por meio do comércio informal, além de confirmar o fato de as pessoas encontrarem no comércio informal uma forma de driblar o desemprego.

Quanto ao nível de escolaridade dos respondentes, estes estão elencados no gráfico 5.

Gráfico 5 – Nível escolaridade

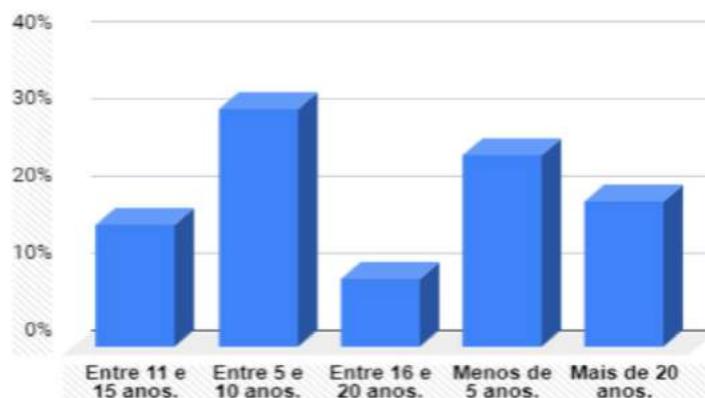


Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

Para o gráfico 5, a maioria dos trabalhadores, 42%, relatam ter como nível de escolaridade o Ensino Médio Completo, seguido por 26% que possuem Ensino Fundamental incompleto. Além disso, cabe destacar o fato de a maioria dos trabalhadores possuírem algum nível escolaridade, já que o percentual de analfabetos é de apenas 1%, bem como o dado de que os trabalhadores com nível superior, seja completo, seja incompleto, ultrapassar os trabalhadores analfabetos.

Por fim, no que tange às características dos respondentes, o gráfico 6 demonstra o tempo que esses trabalhadores atuam no comércio.

Gráfico 6 – Tempo de atuação no comércio



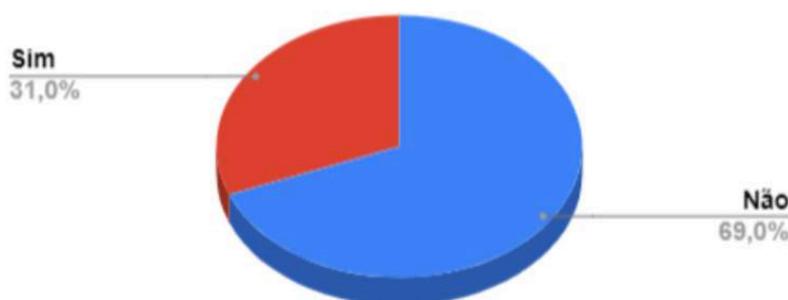
Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

Quanto ao perfil dos respondentes em relação ao tempo de atuação no comércio, o percentual de maior representatividade corresponde ao período de 5 a 10 anos, 31%, seguido pelos trabalhadores com tempo de atuação menor que 5 anos, 25%. Como causas para esses índices, tem-se a recessão econômica que se alastra pelo Brasil desde meados de 2014, durante o governo Dilma até os dias atuais, além do aumento dos índices de desemprego.

De acordo com IBGE (2019, sp.), “mais de 1,2 milhão de pessoas entraram para a população desocupada no primeiro trimestre do ano, na comparação com o último trimestre de 2018. Com isso, o total de pessoas à procura de emprego no país chegou a 13,4 milhões”. Por outro lado, a informalidade e o comércio, contribuem para a queda no desemprego (IBGE, 2018), o que acaba por reduzir a taxa de desocupação.

Feitas as análises quanto ao perfil dos respondentes do formulário, os próximos gráficos demonstram as respostas dos objetivos de estudo desta pesquisa.

Gráfico 7 – Feirantes com Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ)



Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

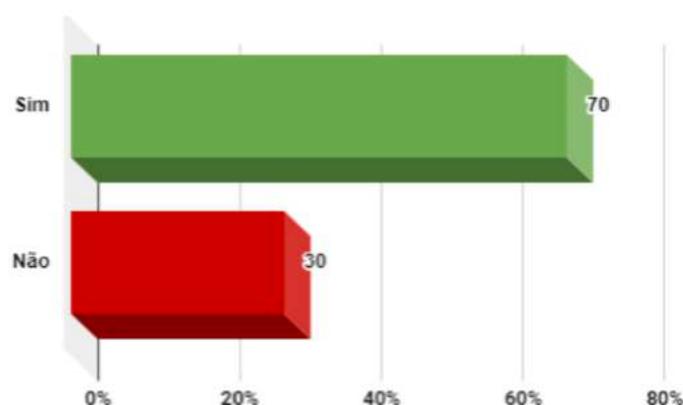
No que concerne à inscrição no CNPJ, a Instrução Normativa RFB No 1863 de 27 de dezembro de 2018, capítulo II, relata sobre as entidades obrigadas a inscrição:

Art. 3º Todas as entidades domiciliadas no Brasil, inclusive as pessoas jurídicas equiparadas pela legislação do Imposto sobre a Renda, estão obrigadas a se inscrever no CNPJ e a cada um de seus estabelecimentos localizados no Brasil ou no exterior, antes do início de suas atividades

Mesmo com a obrigação de inscrição no CNPJ, os dados colhidos mostram que apenas 31% dos respondentes possuem o cadastro, enquanto 69% não o possuem. Portanto, mais da metade da amostra encontra-se em situação de informalidade, realizando, por exemplo, vendas sem a emissão de nota fiscal, ou seja, sem o recolhimento de tributos.

O gráfico 8 evidencia os dados referentes ao conhecimento dos comerciantes quanto à possibilidade de obtenção de CNPJ por ser um Microempreendedor Individual.

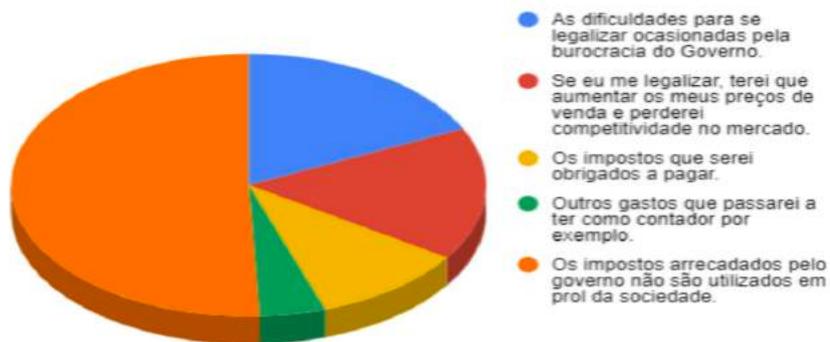
Gráfico 8 - Possibilidade de obter CNPJ por ser MEI



Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

Entre os 100 respondentes, 70% sabem da possibilidade de se obter um CNPJ ao se tornar um MEI. O que torna tal gráfico interessante é o fato de todos aqueles que não possuem tal inscrição, conforme foi mostrado no gráfico 7, terem o conhecimento dessa condição e, ainda assim, optarem por não fazê-la. Como causas para essa posição, a décima primeira pergunta, representada pelo gráfico 9, elenca as razões de os participantes deste estudo optarem por viver na informalidade.

Gráfico 9 - Razões para se manter na informalidade

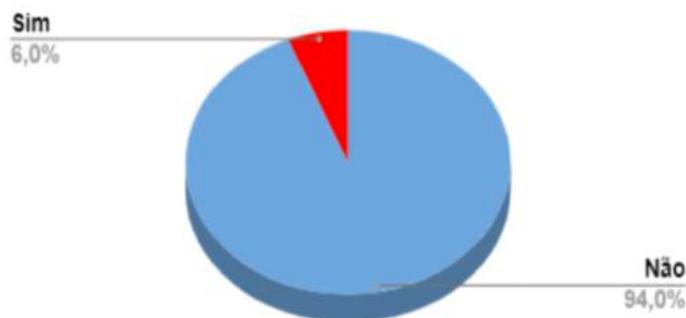


Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

Ao questionar os comerciantes informais, 69% da amostra, sobre o motivo principal de se manterem na informalidade, obteve-se que 50,7%, equivalente a 34 pessoas, dos participantes acreditam que tal situação ocorre porque os impostos arrecadados pelo governo não são utilizados em prol da sociedade. Esse dado pode ser explicado pela falta de conhecimento dos trabalhadores quanto à função dos impostos na vida em sociedade, além da percepção do senso comum, por parte dos respondentes, de que os impostos só são arrecadados com o intuito de serem desviados, fato comprovada pelo gráfico 11.

Com o intuito de descobrir o nível de conhecimento dos respondentes quanto ao recolhimento de impostos, foi perguntado sobre a participação destes em atividades voltadas para o tema educação fiscal, nos três níveis de governo, representado pela Receita Federal, Sefaz e/ou Sefin. As respostas estão representadas pelo o gráfico 10.

Gráfico 10 - Participação em atividades com o tema voltado para a Educação Fiscal



Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

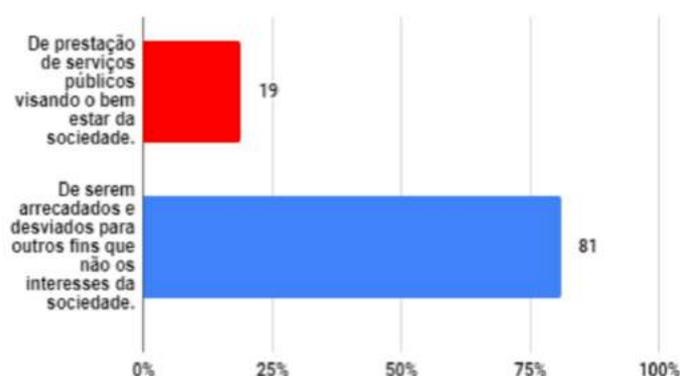
Em consonância com o gráfico, dos 100 participantes desta pesquisa, seja formal, seja informal, apenas 6 pessoas participaram de alguma atividade com o tema voltado para a Educação Fiscal. Ao serem questionados em qual órgão ocorreu tal atividade, 2 (dois) responderam Sefin, 1 (um) Sefaz, 1 (um) Receita Federal e os demais não souberam informar e/ou não lembravam.

Outro ponto importante, quanto a esse gráfico, diz respeito ao fato de 94% dos respondentes nunca terem participado de alguma atividade que envolvesse tal tema.

Nesse sentido, cabe destaque a importância do PNEF na vida de todo e qualquer cidadão e enaltecer a necessidade de fomentação no seu campo de atuação, de modo que outra parcela da sociedade, os pequenos empreendedores, tenham acesso à informação de forma mais simplificada e com uma linguagem mais acessível, com o propósito de ajudá-los a compreender, não só a importância do recolhimento do tributo para a economia e/ou sociedade, mas também a prática da própria atividade comercial por eles exercida. Ademais, é imprescindível também mostrar os benefícios que estes passarão a ter ao migrarem para a formalidade como, por exemplo, o acesso ao crédito, de forma a aumentarem o capital de giro do próprio negócio.

Acerca da visão dos respondentes no que tange à finalidade da arrecadação de impostos, o gráfico 11 revela a opinião dos participantes.

Gráfico 11 - Visão dos respondentes quanto a finalidade da arrecadação dos impostos

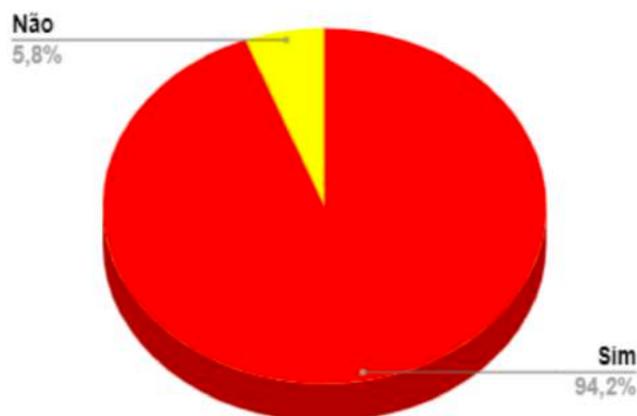


Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

Da análise com base nas respostas dos participantes, 81%, acreditam que a finalidade da arrecadação dos impostos é o desvio para outros fins que não os interesses da sociedade. Neste ponto, evidencia-se não só a visão de senso comum enraizada nas perspectivas dos respondentes, mas também a insatisfação em relação ao retorno, por parte dos governantes, do dinheiro arrecadado.

O gráfico 12 corresponde ao seguinte questionamento feito aos participantes informais: Você passaria a trabalhar na formalidade caso tivesse a certeza que todo dinheiro arrecado com impostos fosse aplicado em benefício da sociedade?

Gráfico 12 – Passaria a trabalhar na formalidade mediante a certeza que todo o dinheiro arrecadado com impostos fosse aplicado em benefício da sociedade?



Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

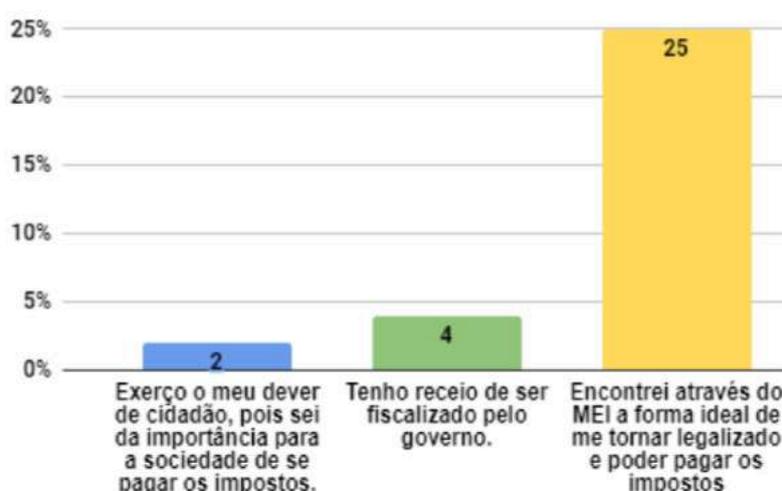
Em relação ao gráfico 12, dos 69 trabalhadores que atuam na informalidade, 94,2%, representado por 65 pessoas, relataram que passariam a trabalhar na formalidade, enquanto 5,8%, 4 pessoas, disseram que não. Aqui também cabe destaque para a atuação do PNEF, desta vez, com o propósito de contribuir para a formação de um novo contexto social através da educação, fortalecendo, assim, a participação popular em ações de controle e avaliação das políticas governamentais, pois, conforme as palavras de Brasil (2009, p. 22):

Devemos sempre acreditar na imensa capacidade da espécie humana de reverter suas próprias mazelas. Uma das mais sublimes, profícuas e duradouras formas de modificar essa realidade é, sem dúvida, a educação. Uma educação capaz de contribuir para a formação de uma nova ética planetária em que o humano e tudo

o que é vivo se sobreponham à exploração irracional do capital. [...] Nesse contexto, é imprescindível que o cidadão compreenda o papel do Estado, seu financiamento e sua função social, o que lhe proporcionará o domínio dos instrumentos de participação popular e controle do gasto público.

Enfim, o gráfico 13 relewa o principal motivo de os trabalhadores formais se manterem na formalidade.

Gráfico 13 – Motivo Principal de se manter na formalidade



Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

Quanto às análises do último gráfico, 25% do total dos indivíduos pesquisados, ou 80,6% (25 pessoas das 31) que se encontram trabalhando na formalidade relatam que o principal motivo de se manterem na formalidade é o fato de terem encontrado no Microempreendedor individual a forma ideal de se legalizar. Aqui, tem-se dois pontos importantes, primeiramente, o fato de as pessoas migrarem do informal para o formal devido à facilidade do MEI e em segundo lugar, em virtude de apenas 6,5%, isto é, 2 dos 31 trabalhadores formais, considerarem como motivo principal de sua condição, o exercício da cidadania e a importância do pagamento de impostos para com a sociedade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o propósito de responder ao objetivo geral da pesquisa, em que busca-

va-se avaliar como a percepção do contribuinte quanto à importância do recolhimento de tributos impacta na sua decisão de atuar no comércio informal no Estado do Ceará, foram processados e analisados os dados obtidos através dos 100 formulários válidos.

Mediante tais informações, foi possível constatar que a percepção do contribuinte quanto à importância do recolhimento dos tributos gera um impacto direto e negativo na sua decisão de atuar no comércio informal. Direto, à medida que fatores como: a falta de conhecimento, no que tange as questões tributárias e/ou direitos e deveres inerentes aos cidadãos; a não assistência por parte dos programas educacionais; o alto grau de senso comum enraizado na visão dos respondentes, combinado com a insatisfação com a administração pública quanto ao retorno que deveria ser dado à sociedade, mediante o recolhimento de impostos, os fazem optar por atuar no comércio informal. Negativo, pois, ao decidirem pela informalidade, tendem a perder benefícios que teriam caso fossem formais, de modo a aumentar as barreiras para o seu próprio crescimento.

Já em relação aos objetivos específicos, no que diz respeito a identificação do perfil socioeconômico das pessoas que trabalham no comércio informal do município de Fortaleza, os dados mostraram que 59% são comerciantes do gênero masculino e 41% são do gênero feminino. Neste ponto específico, evidencia-se que, apesar de mostrarem-se em menor número, a participação das mulheres nesse mercado é tão relevante quanto a masculina e não apresenta uma forte discrepância. Além disso, esse dado pode apresentar uma certa variação, já que a presença desses comerciantes depende muito de questões climáticas, presença de fiscais nas ruas, entre outros motivos. No mais, cabe salientar que a maior parte da amostra conta com trabalhadores casados, chefes de família, que auferem sua renda por intermédio do comércio popular.

Em relação à faixa-etária, a de maior representatividade é formada por respondentes com idade entre 31 a 40 anos, com um total de 29 respondentes. Ademais, a maioria dos participantes dessa pesquisa conta com algum nível de escolaridade, de modo que 42% possuem o ensino médio completo. Vale

ressaltar que o percentual de respondentes com nível superior é maior que o percentual de analfabetos, o que evidencia o fato de que as feiras livres representam hoje uma saída não só para aqueles com baixo nível de instrução, mas também para aqueles que tentam driblar o desemprego ou que querem montar o seu próprio negócio.

Perguntados sobre o tempo que atuam no comércio, os respondentes com 5 a 10 anos são maioria, 31%, seguidos pelos trabalhadores que atuam a menos de 5 anos, 25%.

Nesse cenário, contam fatores como o período de recessão econômica enfrentado pelo país desde meados de 2014, o que desencadeou altas taxas de desemprego nos anos seguintes e o aumento do comércio informal, que contribuiu, conseqüentemente, para a diminuição das taxas de desocupação.

No que cerne ao segundo objetivo específico deste estudo, o qual almejou identificar os aspectos que levam os contribuintes a se manterem na informalidade, constatou-se que corrobora para essa situação os seguintes fatores: falta de conhecimento das questões tributárias, descrença no Governo, problemas como o desvio dos recursos públicos, censo comum, além da ineficiência das políticas públicas.

Merece destaque o fato de que dentre os 100 participantes, 69 afirmaram não possuir cadastro no CNPJ apesar de todos saberem da possibilidade de obtenção do mesmo ao se cadastrar no MEI. Aqui, salienta-se o descrédito para o governo referente ao não recolhimento de tributos desses contribuintes em potencial.

Ademais, ainda nesse contexto, 34 desse total de 69, 50,7%, elencaram como motivo principal de se manterem na informalidade o fato de acreditarem que os impostos arrecadados pelo governo não são utilizados em prol da sociedade. Ressalta-se que 94,2%, 65 pessoas do total de 69 que atuam no comércio informal, passariam a trabalhar na formalidade caso tivessem a certeza que todo dinheiro arrecado com os impostos fosse aplicado em benefício da so-

cidade. Nessa perspectiva, cabe enaltecer como um trabalho específico para esse mercado facilitaria o processo de formalização, de modo a dar a essas pessoas uma nova visão quanto à relação fisco-sociedade.

Também cabe mencionar que ao incluírem tais pessoas em programas governamentais, como o PNEF, tanto a sociedade como o próprio Estado, seriam beneficiados. A sociedade, por ser agraciada com cidadãos mais conscientes quanto aos seus direitos e deveres, o que inclui uma maior participação popular na vida política do país, por meio da manifestação direta da vontade dos seus membros, monitorando, avaliando e cobrando as políticas implementadas pelos governantes. Ao passo que o Estado seria beneficiado com a diminuição do comércio informal, por ter sob sua administração pessoas mais responsáveis e respeitadoras das suas atribuições diante da vida em sociedade.

Constatou-se também que 81% dos respondentes acreditam que os impostos têm como finalidade serem arrecadados e desviados para outros fins que não os interesses da sociedade, o que realça a visão proveniente do senso comum dos participantes, além da insatisfação destes com a administração pública no que tange ao retorno que o recolhimento de tributos deveria dar à sociedade.

Quanto à questão de conhecer o PNEF, foi verificado que praticamente a totalidade o desconhece, do total da amostra, 94% afirmaram nunca terem participado de alguma atividade cujo tema fosse voltado para a educação fiscal. Nesse ponto específico, faz-se uma crítica ao campo de abrangência do Programa Nacional de Educação Fiscal, já que o mesmo diz que atua de modo a atender todos os brasileiros, em qualquer estágio de sua vida. No entanto, na prática, isso mostra-se longe de ser uma realidade.

Espera-se que os resultados desta pesquisa sirvam de guia para futuros trabalhos no campo das ciências sociais aplicadas, bem como para os órgãos públicos e para os programas de educação, principalmente no que diz respeito ao Estado do Ceará, com a intenção não só de diminuir o comércio informal, crescente na economia do nosso Estado, mas também melhorar as condições vividas pelas pessoas que nele estão inseridas.

Ressalta-se ainda que esta pesquisa teve como limitações para a sua elaboração: a falta de confiança e o medo das pessoas em responder as perguntas deste estudo; as condições climáticas, pois, devido ao fato de a pesquisa ter sido feita em feiras livres, no período de chuva, estas condições impactaram no escoamento das pessoas no local; a presença ou não de agentes fiscais da Prefeitura de Fortaleza, já que estes, por vezes, com base na legislação de ocupação do espaço público, subtraem, mediante o uso da força, as mercadorias dos feirantes ou realizam o esvaziamento dos locais de realização das feiras.

Por fim, objetivando a ampliação de temas nessa área de estudo, sugere-se a realização de pesquisas que avaliem a intenção dos indivíduos que participaram efetivamente de programas de educação fiscal por qualquer dos entes federados migrarem para a formalidade.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016

APPY, Bernard. Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado. **Revista Interesse Nacional**, v. 8, p. 31, 2015. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4105024/mod_resource/content/0/Appy_Tributa%C3%A7%C3%A3o_Revisado.pdf>. Acesso em 10 mai 2019

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. –3. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. Câmara dos deputados. **Agência Câmara de notícias**. Brasília, DF, maio. 2008. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/121866.html>>. Acesso em: 25 out. 2018.

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 07 set.2018.

BRASIL. Instrução Normativa RFB no 1863 de 27 de dezembro de 2018. Dispõe sobre o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, 28 dez. 2018, Seção 1, p. 354

BRASIL. **Lei Complementar no 2018/2008, de 19 de Dezembro de 2008**. Brasília, DF, dez,2008. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp128.htm>Acesso em: 06. Mai. 2019.

BRASIL. **Lei no 5172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 25. out. 2018

BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. **Educação fiscal no contexto social** / Programa Nacional de Educação Fiscal. 4. ed. Brasília: ESAF, 2009.

CEARA. **Lei no 16.697, de 14 de dezembro 2018**. Institui o Programa de Educação Fiscal do Estado do Ceará. Ceará, dez. 2018. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=372067>>. Acesso em: 17 jun.2019

DE OLIVEIRA, Oderlene Vieira; FORTE, Sérgio Henrique Arruda Cavalcante. **Microempreendedor Individual: fatores da informalidade**. CONNEXIO-ISSN 2236-8760, v. 4, p. 27-42, 2014.

DE OLIVEIRA, Aldenice Bezerra; GALVÃO, Maria José Martins; SEVERIANO, Evânia Maria Oliveira. **O trabalho informal no centro de Fortaleza-Ceará**. Revista Diálogos Acadêmicos, v. 5, n. 2, 2017.

DRUCK, Graça; OLIVEIRA, Luiz Paulo. A condição “provisória permanente” dos trabalhadores informais: o caso dos trabalhadores de rua da cidade de Salvador. **Revista VeraCidade**, v. 3, n. 3, 2008. Disponível em: <<http://www.veracidade.salvador.ba.gov.br/v3/images/veracidade/pdf/artigo1.pdf>>. Acesso em: 06 mai. 2019

FONSECA, João José Saraiva. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UECE, 2002. Apostila.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. Editora Atlas SA, 2008.

IBGE. [site] **Agencia de notícias IBGE**. Disponível em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/17508-informalidade-aumenta-e-continua-a-reduzir-o-desemprego>>. Acesso em: 28 out. 2018.

IBGE. [site] **Agencia de notícias IBGE**. Disponível em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/19163-informalidade-e-comercio-contribuem-para-queda-no-desemprego>>. Acesso em: 14 mai. 2019.

IBGE. [site] **Agencia de notícias IBGE**. Disponível em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/24283-desemprego-sobe-para-12-7-com-13-4-milhoes-de-pessoas-em-busca-de-trabalho>>. Acesso em: 14 mai. 2019.

Lakatos, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica** Marina de Andrade Marconi, Eva Maria Lakatos. - 5. ed. - São Paulo: Atlas 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37.ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MARTINS, Renato et al. Mapa do trabalho informal na cidade de São Paulo. **Mapa do trabalho informal**. Editora Fundação Perseu Abramo, São Paulo, 2000.

MESQUITA, E. C. **Informalidade no mercado de trabalho de Fortaleza**: dimensão e características. Fortaleza: Instituto de Desenvolvimento do Trabalho, (SINE/IDT) 2008.

MICHEL, Maria Helena. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais**: um guia prático para acompanhamento da disciplina e elaboração de trabalhos monográficos. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MORAIS JUNIOR, Victor Hugo Cabral de; BELCHIOR, Germana Parente Neiva. Para além da arrecadação: a tributação como instrumento de redução das desigualdades sociais. In: Torres Neto et al. **15 Anos do Programa de Educação Fiscal do Estado do Ceará**: memória e perspectivas. Fortaleza: Fundação Sintaf, 2014. p. 220-232

NERI, Marcelo Cortes. **Informalidade**. 2006. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/550/2170.pdf>>. Acesso em: 28 out. 2018.

POMBO, Adriane Alvarenga da Rocha. **O que é ser empreendedor**. Disponível em: <[https://bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/A2EEEAD6407D759003256D520059B1F8/\\$File/NT00001D9A.pdf](https://bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/A2EEEAD6407D759003256D520059B1F8/$File/NT00001D9A.pdf)>. Acesso em: 28 out. 2018.

PORTAL DO EMPREENDEDOR. [site] **Estatísticas**. Disponível em: <<http://www.portaldoempreendedor.gov.br/estatisticas>>. Acesso em: 07 set. 2018.

PORTAL DO EMPREENDEDOR. [site] **Legislação**. Disponível em: <<http://www.portaldoempreendedor.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 06 mai. 2019

RECEITA FEDERAL. [site]. Brasília, DF: Ministério da Fazenda. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/direitos-e-deveres/educacao-fiscal>>. Acesso em: 27 out. 2018.

RECEITA FEDERAL.[site].Brasília,DF:Ministério da Fazenda. Simples Nacional.

2008. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/manual/PerguntaoSN.pdf>>. Acesso em: 06 mai. 2019.

RIBEIRO, Maria de Fátima; GESTEIRO, N. P. **A busca da cidadania fiscal no desenvolvimento econômico:** função social do tributo. 2007.

SANTOS, Marlon Cavalcante; DA SILVA, Eciane Soares; DA SILVA, José Borzacchiello. **Dinâmica Socioeconômica e a Formação de Territórios no Centro de Fortaleza-CE:** O Beco da Poeira e a Feira da Sé. Disponível em: <<http://observatoriogeograficoamericalatina.org.mx/egal13/Geografiasocioeconomica/Geografiaeconomica/20.pdf>>. Acesso em: 28 out. 2018.

SEBRAE. **Formalização:** o caminho para o crescimento do Microempreendedor Individual. Brasília, DF. 2015. Disponível em: <[https://bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/717dbd612a0ae8c06e681085e2059f40/\\$File/4529.pdf](https://bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/717dbd612a0ae8c06e681085e2059f40/$File/4529.pdf)>.

SECRETARIA MUNICIPAL DE FINANÇAS. [site] Fortaleza, CE. PREFEITURA DE FORTALEZA. Disponível em: <<https://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/quem-somos>>. Acesso em: 27 out. 2018.

SILVEIRA, Denise Tolfo; CÔRDOVA, Fernanda Peixoto. Unidade 2—a pesquisa científica. **Métodos de pesquisa.** Porto Alegre: UFRGS, p. 31-42, 2009.

O princípio da capacidade contributiva sob a óptica da justiça fiscal

Christiano Camilo Carvalho¹
Sandro Camilo Carvalho²

INTRODUÇÃO

O princípio da capacidade contributiva encontra seu substrato teórico em preceitos constitucionais de grande envergadura, como o direito de propriedade, o mínimo vital e a dignidade humana, constituindo uma garantia fundamental de proteção ao cidadão contribuinte que possui suas origens nos mais diversos períodos históricos.

A motivação para o estudo do tema reside nos critérios de justiça peculiares ao princípio em questão, tendo em vista que serve como instrumento de limitação da atividade do Estado, contribuindo, para uma tributação mais equânime.

Objetiva-se, neste trabalho, analisar, de forma geral, as concepções referentes ao termo “justiça”, no intuito de proporcionar a compreensão de uma justiça social e fiscal compatível com a ordem constitucional tributária vigente, tratando, para isso, de pontos específicos do princípio da capacidade contributiva, tais como a sua origem, a sua relação com o princípio da vedação ao confisco tributário, a sua relação com os direitos fundamentais, dentre eles o direito de propriedade e a dignidade da pessoa humana.

Para a elaboração deste trabalho, foram essenciais as lições de importantes doutrinadores brasileiros e estrangeiros, tais como John Rawls, Ronald Dworkin, Luciano Amaro, Roque Antonio Carrazza, Alfredo Augusto Becker,

¹ Advogado. Servidor público na Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Graduado em direito pela Universidade de Fortaleza. Pós graduado em direito e processo tributário pela Universidade Anhanguera-Uniderp. Mestrando em direito constitucional e ciências políticas na Universidade de Fortaleza.

² Administrador de empresas. Secretário Executivo de Planejamento e Gestão Interna da Secretaria de Proteção Social, Justiça, Cidadania, Mulheres e Direitos Humanos no Ceará. Pós graduado em Administração Pública na Estácio de Sá.

dentre outros. Portanto, a pesquisa é bibliográfica, verificando os diversos posicionamentos acerca do tema tratado; exploratória, pois visa dar aos leitores uma maior aproximação com relação ao tema exposto.

No primeiro tópico, procura-se examinar os aspectos gerais do princípio da capacidade contributiva, relacionando-o às diretrizes constitucionais que lhe servem de fundamento. No segundo, pretende-se definir a sua relação com o princípio da vedação ao confisco, examinado-o sob a ótica de preceitos isonômicos que facilitam a aferição dos critérios de distribuição da carga tributária. No terceiro, busca-se estabelecer a relação do princípio da capacidade contributiva com a justiça fiscal sob o prisma dos aspectos sociais.

Verificou-se, de forma geral, que o princípio da capacidade contributiva serve de instrumento à efetivação dos critérios relacionados à justiça fiscal, nortearo a distribuição de uma carga tributária mais isonômica.

FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio em questão está presente em períodos importantes da formação da ordem jurídica brasileira, sendo a sua ideia observada em diversas Constituições que fizeram parte da história de nosso país. Ele tem origem mais específica em levantes populares que encampavam o objetivo de reduzir os impactos ocasionados por uma excessiva cobrança tributária; devendo ser observado como um direito fundamental frente à atividade estatal.

Na Constituição Brasileira de 1988, a *dignidade da pessoa humana* aparece elencada como um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, estando expressa no art. 1º, inciso III, desta Carta Magna.

Este princípio constitucional assume múltiplas facetas na ordem jurídica brasileira, não constituindo apenas um valor ou um imperativo deontológico. Serve, portanto, de base à interpretação da vasta gama de direitos fundamentais encampados na Magna Carta Brasileira de 1988, balizados pelos critérios de

proteção ao *mínimo vital*, que concernem a um tratamento do contribuinte frente a uma imposição tributária que lhe retire, por exemplo, a possibilidade de exercer a sua *atividade profissional lícita*.

Portanto, a dignidade da pessoa humana assume importante papel quando da análise do princípio da capacidade contributiva; tendo em vista que nas imposições tributárias geralmente aparecem dois interesses antagônicos: o do cidadão contribuinte, visando resguardar o seu direito de propriedade e o respeito a sua capacidade contributiva; e o do Estado, sob o pretexto de manter a sua atividade arrecadatória e satisfazer o interesse público refletido nos direitos dos indivíduos considerados em coletividade.

O *direito de propriedade*, pois, também é um fundamento muito importante na análise em questão. Assim, o exercício do poder de tributar não pode ser realizado de forma desarrazoada e desproporcional, ocasionando o comprometimento de parcela significativa ou total da propriedade privada, tributando-se além da capacidade do sujeito passivo suportar esse ingerência estatal.

Nos ditames da Constituição Federal de 1988, não pode haver injusta apropriação do patrimônio particular sem a correspondente indenização, caracterizando-se, caso ocorra, o confisco, que está intimamente relacionado com a capacidade contributiva do cidadão contribuinte.

Confiscar é desapossar alguém de seus bens em proveito do Estado sem esta indenização. Ora, a Constituição garante o direito de propriedade e proíbe o confisco, a não ser em raros casos em que funciona como pena acessória.

[...] Antecipando-se ao legislador e ao administrador, o constituinte, ao tempo que assegurava o direito de propriedade, dispôs que a desapropriação era possível, desde que à contrapartida do pagamento de uma indenização justa, prévia e em dinheiro. O caso não é de prevalência absoluta de um interesse da coletividade sobre o interesse particular – como seria a permissão do simples **confisco** – mas de uma acomodação entre os dois, mediante adoção de uma solução intermediária, pela qual ambos os interesses são preservados de alguma forma, sem a supressão total de qualquer deles (BINENBOJM, 2005, p. 77-78, grifo nosso).

Percebe-se a nítida relação do direito de propriedade com a capacidade contributiva, configurando, este princípio, um limite explícito às discriminações arbitrárias de contribuintes por parte do Estado, não podendo haver tributação fora da regra-matriz constitucional que estabelece a incidência do tributo, pois colocaria em risco o direito de propriedade. (CARRAZZA, 1986).

Por certo, não se almeja esgotar as ideias desses fundamentos constitucionais que servem de análise a esse princípio; mas sim fornecer uma noção geral que possibilite ao intérprete entender que com a utilização do princípio da capacidade contributiva busca-se evitar a instituição de um tributo exagerado, desproporcional que venha a burlar o direito de propriedade convergindo para o respeito à dignidade humana, que provavelmente seria atingida caso o cidadão contribuinte fosse tributado com uma alíquota superior a sua capacidade de suportá-la.

Essas ideias ficarão mais claras no próximo tópico, em que se examinará o princípio da capacidade contributiva, do qual a vedação ao confisco tributário deriva, possibilitando-se estabelecer a sua relação com os preceitos de justiça social, no que concerne à repartição de recursos financeiros ou distribuição da carga tributária em nosso país.

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: DESENVOLVIMENTO HISTÓRICO, CONCEITO, PRECEITOS ISONÔMICOS E RELAÇÃO COM O CONFISCO TRIBUTÁRIO

O princípio da capacidade contributiva está expressamente previsto no art. 145, §1º da Constituição Federal de 1988. É bem verdade que o dispositivo constitucional em questão traz em seu bojo o termo “capacidade econômica”.

Capacidade econômica é aquela que não está vinculada ao poder tributante, trata-se da manifestação exterior da possibilidade econômica de uma pessoa. Já a capacidade contributiva está relacionada ao poder de tributar, sendo uma dimensão específica ou particular das possibilidades financeiras do contribuinte. (JUNIOR, 2015, p. 106)

Aspectos Gerais: origens e preceitos isonômicos do princípio da capacidade contributiva

A ideia do princípio da capacidade contributiva esteve prevista na Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão em seu art. XIII, que assim preceituava “para a manutenção da força pública e para as despesas da administração é indispensável uma contribuição comum; esta deve ser repartida por igual entre todos os cidadãos; tendo em conta as suas possibilidades”.

No âmbito brasileiro, esteve encampada na Constituição Imperial, no art. 179, inciso XV; no art. 202 da Constituição Federal de 1946; existiu implicitamente na Constituição de 1967 e voltou a ser previsto expressamente na Constituição Federal de 1988. Desse aparato constitucional, infere-se que o princípio da capacidade contributiva traz a noção de que a tributação deve considerar a capacidade do indivíduo de suportá-la.

A carga tributária que irá incidir em determinado contribuinte deve levar em conta, portanto, a sua possibilidade de contribuição, de tal sorte que a incidência de tributos não comprometa os seus meios de subsistência, ou o normal funcionamento de sua atividade empresarial, ou mesmo os seus direitos fundamentais ligados mais especificamente à propriedade.

Portanto, a aplicação normativa do princípio não se volta apenas à eficácia da norma tributária, mas também é destinada à proteção do contribuinte contra atividades desarrazoadas do Estado. Assim, o princípio da capacidade contributiva tem sua aplicação espelhada na realidade das situações concretas.

É oportuno enfatizar que por mais que no artigo 145, §1º da CF/88 só sejam mencionados os impostos, há que se fazer uma interpretação extensiva, possibilitando-se a aplicação do princípio da capacidade contributiva também a outras espécies tributárias. (AMARO, 2016).

A incidência de normas tributárias em determinada relação jurídica, culminando na aplicação de tributos, deve se dar em pleno respeito ao princípio da

isonomia, tratando-se os iguais da mesma maneira, e os que se encontrem em situação de verticalidade, de maneira desigual. O princípio da capacidade contributiva decorre do princípio da isonomia. Um dos principais critérios a ser considerado para a aplicação do tratamento diferenciado às pessoas em matéria tributária é, pois, o princípio da capacidade contributiva, utilizando-se do mecanismo da progressividade fiscal.

Para se atingir os objetivos ligados à justiça social, na análise da capacidade contributiva se utiliza o critério da personalização, permitindo-se à administração tributária que averigüe algumas condições pessoais do contribuinte, no intuito de estabelecer qual seria a tributação adequada.

O princípio da personalização do imposto foi contemplado, como vimos ao lado da capacidade econômica. A personalização, que também deve ser buscada pelo legislador “sempre que possível”, traduz-se na adequação do gravame fiscal às *condições pessoais* de cada contribuinte. É óbvio que não se pretende definir na lei o imposto de cada pessoa, mas sim estruturar o modelo de incidência de tal sorte que, na sua aplicação concreta, tais ou quais características dos indivíduos (número de dependentes, volume de despesas médicas etc.) sejam levadas em consideração para efeito da quantificação do montante do imposto devido em cada situação concreta (AMARO, 2016, p. 165, grifo original).

Reforçando o exposto, Alfredo Augusto Becker denota que na escolha da hipótese de incidência do tributo, no sistema jurídico brasileiro em que o princípio da capacidade contributiva possui previsão constitucional, o legislador tem que se preocupar com a composição da base de incidência da regra jurídica dele criadora, escolhendo situações amparadas na presunção de renda ou de capital do contribuinte. (BECKER, 2010, p. 348).

Capacidade contributiva e o confisco tributário

Como se viu, a capacidade contributiva configura-se na possibilidade de um contribuinte suportar uma determinada carga tributária. Se culminar na destruição de parte considerável de seu patrimônio, prejudicando a sua capacidade de subsistência, estará havendo o confisco tributário. Quando isso ocorre, a administração estará tributando além da capacidade do contribuinte, seja

nos tributos diretos ou indiretos, reais ou pessoais.

Depreende-se, pois, que o princípio da vedação ao confisco relaciona-se com o princípio da capacidade contributiva, dele derivando. Ora, as leis que instituem ou majoram os tributos não podem levar ou mesmo obrigar o cidadão contribuinte a arcar com os gastos dos serviços públicos em um montante maior do que as suas possibilidades, deturpando de maneira significativa a sua riqueza tributável.

Nesse sentido, o professor Paulo César Baria de Castilho (2002, p. 92) assevera: “Sendo assim, a capacidade contributiva revela-se um critério de graduação, atuando como limite à tributação, permitindo a manutenção “mínimo vital” e obstando que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou de cerceamento de outros direitos constitucionais.”

No entanto, não se quer dizer que a capacidade contributiva e a vedação ao confisco tributário são princípios semelhantes, tendo em vista que o primeiro possui uma menor intensidade, referindo-se à fonte de riqueza. Já o princípio da vedação ao confisco tributário refere-se à transferência de um determinado bem para o Estado, seja ela total ou parcial – desde que significativa. Sendo certo que se relacionam mutuamente.

[...] para saber se um tributo é confiscatório ou não, deve-se analisar o mesmo sob o princípio da capacidade contributiva que, por sua vez, precisa ser examinado em consonância com o princípio da moderação ou da razoabilidade da tributação verificando, ainda, se a eventual onerosidade da imposição fiscal se harmoniza com os demais princípios constitucionais, garantidores do direito de propriedade, de liberdade de iniciativa, da função social da propriedade. (HARADA, 2016, p. 415, grifo nosso).

Na maioria dos casos em que o contribuinte for tributado em parâmetros acima da sua capacidade contributiva, haverá confisco tributário. Percebe-se que o princípio da vedação ao confisco está intimamente ligado ao postulado da capacidade contributiva; exigindo-se, pois, a sua observância no caso concreto.

O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A JUSTIÇA FISCAL

Para se realizar uma abordagem sobre a justiça fiscal, há a necessidade de se estudar o que se entende por “justiça” nos seus aspectos mais gerais, inclusive sociais, no intuito de adequá-la aos balizamentos da ordem constitucional vigente, não perdendo de vista os aspectos referentes à distribuição da carga tributária.

Para isso, abordar-se-á a evolução da justiça desde os seus primórdios, através de ensinamentos de filósofos como Platão, Aristóteles, John Rawls, Ronald Dworkin, dentre outros, relacionando-a aos anseios de uma sociedade na qual a tributação se mostra necessária às persecuções das necessidades coletivas, mas que deve obedecer a critérios isonômicos.

A justiça fiscal sob o prisma da evolução dos aspectos da justiça social

Delimitar o termo “justiça” não é uma tarefa fácil. Como se verá, as concepções sobre o seu significado tomam rumos diferentes nas mais variadas épocas da história da humanidade. Platão, filósofo da Grécia Antiga, no seu livro “A República”, tratou de questões relacionadas à organização política do Estado através de questionamentos nos quais a justiça figura como tema central.

Neste livro, o filósofo criou a ideia de um mundo ideal, utópico, com ensinamentos de índoles prescritivas da realidade. Transímaco, um dos personagens, tenta explicar a justiça de acordo com as perspectivas históricas até então vivenciadas, ao passo que Platão busca desconstituir esse termo no intuito de encontrar a sua essência, através de questionamentos de Sócrates, outro personagem, que levam Transímaco a entrar em contradição.

A concórdia, a harmonia entre o inferior e o superior, estaria na base da sociedade idealizada por Platão. Segundo a sua analogia, o governante sempre agiria inclinado a fazer o bem ao governado. Assim, a justiça em Platão situa-se na base das virtudes, levando-se em consideração o respeito a uma hierarquia

estabelecida pela natureza no que tange às funções de cada pessoa na sociedade. Quem tivesse a virtude da sabedoria, da coragem e da temperança seriam os chefes; da coragem e da temperança, os guardas; e apenas temperança, o povo com as atribuições dos serviços de ordem geral. (MAFFETONE; VECA, 2005)

Percebe-se que a justiça em Platão possui um cerne teleológico voltado para um bem maior que remonta aspectos ideais estabelecidos de acordo com a ordem social decorrente das virtudes, inclinando-se para uma realidade metafísica justificada por metáforas (PALACIOS, 2000, p. 48).

Para Aristóteles, a justiça teria um valor ético-político, destinado a reger as relações sociais advindas do homem no trato com os seus semelhantes, ou do homem com a cidade. Tem a justiça como a mais importante das virtudes, já que serviria como ponto de elucidação das demais. Assim, a justiça assumiria aspectos diferentes dos que nos ensina Platão. Aristóteles não a considera como algo idealizado, transcendente, mas sim adquirido através da prática cotidiana no trato dos homens na cidade. (AMORIM, 2011, p. 73).

No entanto, Aristóteles também faz menção a um critério específico, referindo-se à igualdade como parcela da justiça geral, que deve ser observada nas relações particulares dos homens em determinada cidade, englobando a justiça distributiva, corretiva e recíproca.

A justiça é uma concepção fundamental dentro da teoria eticopolítica aristotélica, ela é a virtude que rege as relações dos homens na cidade. Segundo Aristóteles a justiça é uma disposição de caráter que torna os homens propensos a fazer e desejar o justo. Esse primeiro sentido de justiça é chamado de absoluto e corresponde à virtude em sua totalidade, enquanto uma parte da virtude, a igualdade, será objeto da justiça em seu caráter particular. A justiça particular está presente no agir corretamente em relação ao outro, observando a igualdade. (AMORIM, 2011, p. 70).

Desta concepção mais específica da justiça em Aristóteles, na perspectiva deste artigo, percebe-se que ela ganha maiores contornos no que tange a igualdade a ser observada no trato entres os cidadãos. Na Era Moderna, mais preci-

samente no século XX, John Rawls forneceu importantes noções que ajudaram na compreensão da chamada justiça social. Tratava-se de um liberal, que foi muito criticado por seus anseios igualitários.

A teoria de justiça de Rawls, de uma forma geral, ampara-se em pressupostos políticos, separando-se, de certa forma, das concepções observadas em Platão. Porém, há de se ressaltar que a ideia da posição original de Rawls ainda traz uma concepção metafísica de algo presente no imaginário, por mais que o autor tenha tentado se desvincular dessa concepção.

Assim, o objetivo da teoria da justiça como equidade não é metafísico nem epistemológico, mas prático. De fato, ela não se apresenta como uma concepção verdadeira, mas sim como uma base para um acordo político informado e totalmente voluntário entre cidadãos que são considerados pessoas livres e iguais. (RAWLS, 2002, p. 211).

Rawls parte do exame da justiça como equidade, amparado em dois princípios basilares: o primeiro ligado à garantia do exercício de liberdades básicas individuais; e o segundo calcado no estabelecimento de critérios de desigualdades socioeconômicas: o princípio da diferença.

(1) Cada pessoa tem direito igual a um sistema plenamente adequado de liberdades e de direitos básicos iguais para todos compatíveis com um mesmo sistema para todos. (2) As desigualdades sociais e econômicas devem preencher duas condições: em primeiro lugar, devem estar ligadas a funções e a posições abertas a todos em condições de justa (fair) igualdade de oportunidades; e, em segundo lugar, devem proporcionar a maior vantagem para os membros mais desfavorecidos da sociedade. (RAWLS, 2002, p. 207-208).

Os valores estampados por esses dois princípios basilares seriam eleitos pelas pessoas através do “véu da ignorância”. Ou seja, elas seriam colocadas numa situação original hipotética, na qual não saberiam a sua posição social, a sua capacidade financeira, a sua propensão laboral, enfim, não teriam conhecimento da sua realidade na sociedade.

Diante de tantas incertezas, tenderiam a escolher critérios mais justos para

todos, pactuando-se pela proteção de direitos fundamentais que poderiam prevalecer mesmo diante de hipóteses que consagrassem o bem estar geral da sociedade. (DE ALMEIDA, 2012, p. 18).

Rawls visa estabelecer uma sociedade que melhor efetive os valores da liberdade e da igualdade, através da garantia às pessoas de um sistema de cooperação equitativa com vistas à vantagem mútua (RAWLS, 2002, p. 207). As desigualdades sociais e econômicas, portanto, só seriam admitidas se atuassem em benefício dos menos favorecidos.

Porém, a teoria rawlsiana não se mostra suficientemente sensível à questão da ambição pessoal. Essa é uma das críticas construtivas de Ronald Dworkin, afirmando que não há uma grande preocupação com os dons/talentos de cada pessoa nas concepções de Rawls; defendendo a necessidade de o indivíduo ser responsável pelas suas escolhas. Ronald Dworkin também traz importantes concepções que ajudam na compreensão de uma justiça social atrelada à questão fiscal.

Ele nos fornece o exemplo de duas pessoas: uma trabalha muito e consegue aumentar a sua capacidade financeira e a outra faz a opção por uma vida menos corrida, mais tranquila, e até mesmo consumista. Nessa situação, interpretando o pensamento de Rawls, o governo talvez tivesse que criar um imposto para transferir recursos da primeira para a segunda pessoa, no sentido de se realizar a igualdade. Porém, com isso, surgem diversos problemas, já que o segundo indivíduo se beneficia do trabalho do primeiro por mera preferência.

Alguns podem ser mais talentosos que outros na produção daquilo que desejam e vão barganhar para obter. Alguns podem gostar de trabalhar, ao passo que outros podem não gostar, ou preferir fazê-lo em atividades menos lucrativas. Alguns permanecerão saudáveis, ao passo que outros adoecerão [...]. Por quaisquer desses e dezenas de outros motivos, algumas pessoas preferirão as parcelas de outras em, digamos, cinco anos, às suas próprias. (DWORKIN, 2005, p. 91).

Daí Dworkin nos fornece a teoria do leilão hipotético e do seguro, no intuito de sanar algumas “lacunas” da teoria de Rawls. Para Dworkin, era necessário

manter os riscos das escolhas realizadas pelos cidadãos e atenuar a questão da sorte. Nesse leilão as pessoas começariam com poder aquisitivo idêntico, assegurando-as a possibilidade de prevenção de eventuais situações de desvantagens, por intermédio da aquisição de bens e contratação de seguro. (HAMMES, 2006, p. 144).

Com isso, elas poderiam ser responsáveis pelas suas escolhas, no que tange à utilização dos seus recursos materiais, valorizando-se o esforço de cada um. No entanto, essa responsabilidade não poderia ser estendida à questão das circunstâncias que estivessem além das suas possibilidades de controle. É nesse âmbito que se justifica uma justiça distributiva para Dworkin (2005, p. 455): “Assumimos a responsabilidade por nossas escolhas de variadas maneiras. [...] Nossas circunstâncias são outra história: não faz sentido assumir responsabilidade por elas a não ser que sejam resultado de nossas escolhas”.

A noção de igualdade preceituada por Dworkin se afasta de uma mensuração pautada nos níveis de bem estar da população, o que seria inviável; o enfoque recai, como se percebe, na igualdade da repartição de recursos, o que envolve a órbita tributária. Ora, muitas pessoas podem ser atingidas pela má-sorte bruta – aquela que independe do risco a que cada um escolheu se submeter – ou seja, talentos igualmente raros, que possuam a mesma ambição, podem não ser remunerados da mesma forma.

Nessas situações, há a necessidade da intervenção do Estado, por intermédio da tributação, para atenuar essas desigualdades. Ele atua nos moldes de uma seguradora, cujos prêmios (tributos) serão repassados sempre que observado o sinistro (circunstâncias – má sorte bruta). (DWORKIN, 2005, p. 91).

Nesse diapasão, é injusto que o Estado exija a mesma cobrança tributária de pessoas com riquezas tributáveis diversas atingidas por diferentes circunstâncias que estão além do risco previamente calculado por elas (má sorte bruta); coibindo-se assim uma tributação que exceda a capacidade contributiva do cidadão e se torne confiscatória; devendo-se utilizar a progressividade fiscal com cautela.

Capacidade contributiva x justiça fiscal/social

Em que pesem as noções preliminares, mas não menos importantes, de justiça, acima estudadas; acredita-se que a teoria de justiça de John Rawls e as complementações elucidativas de Ronald Dworkin adequam-se às concepções de justiça social refletidas no princípio da capacidade contributiva, por critérios concernentes à distribuição da carga tributária.

Quando determinado ente político exerce a sua competência tributária, instituindo ou majorando tributos, deve visar o bem da coletividade, preservando os direitos e garantias individuais do cidadão contribuinte. Nesse sentido, Luciano Amaro (2016, p. 127-128):

[...] Além de buscar uma demarcação tanto quanto possível nítida das áreas de atuação de cada ente político, com a partilha da competência tributária, a Constituição fixa vários balizamentos que resguardam valores por ela reputados relevantes com atenção especial para os direitos e garantias individuais. O conjunto de princípio e normas que disciplinam esses balizamentos da competência tributária corresponde às chamadas limitações constitucionais ao poder de tributar.

Para isso, devem ser utilizados os critérios de isonomia previstos no princípio da capacidade contributiva, não se tributando um cidadão em uma parcela desproporcional as suas possibilidades econômicas.

Arriscamo-nos a dizer que nosso ordenamento constitucional tributário, num primeiro exame, atende aos princípios de Justiça de John Rawls. A igualdade de deveres faz-se respeitada pelo art. 150, II, que veda a imposição de deveres desiguais a contribuintes em situação equivalente, e o princípio da capacidade contributiva, por sua vez, permite que as desigualdades econômicas existentes sejam revertidas em prol de todos (tributando-se mais os que possuem mais). (GOLDSCHIMDT, 2003, p. 228, grifo nosso).

Além disso, as ponderações de Ronald Dworkin contribuem para uma melhor compreensão no que tange a uma justiça distributiva, diante de circunstâncias que estariam além do cálculo do risco no que tange às escolhas pessoais. Nesse sentido, o Estado teria de atuar para atenuar as situações de desigualda-

des por intermédio da tributação, proporcionando uma distribuição mais justa da carga tributária.

O princípio da capacidade contributiva atua, portanto, como um limite à tributação, impedindo que a progressividade tributária atinja níveis exagerados que deturpem de maneira significativa o direito de propriedade, ao livre exercício de atividade econômica, ao exercício de profissões, dentre outros fundamentos constitucionais ligados à dignidade humana. Nessa toada, o tributo deve ser exigido dentro dos níveis de capacidade contributiva do cidadão, respeitando-se os critérios concernentes à justiça fiscal.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Acredita-se que os ensinamentos John Rawls e as complementações elucidativas da teoria de Ronald Dworkin adequam-se às concepções de justiça social refletidas na capacidade contributiva. Ora, como se viu, o princípio da capacidade contributiva se ampara no postulado da isonomia, segundo o qual, também na tributação, devem-se tratar os iguais de forma horizontal, e os desiguais na medida da sua desigualdade, considerando as circunstâncias que atingem cada pessoa.

O princípio da capacidade contributiva revela-se, pois, num dos principais critérios de diferenciação no tratamento dos contribuintes e de realização dos critérios de justiça fiscal. Viu-se que este princípio e a vedação ao confisco tributário possuem uma íntima relação. Se uma pessoa for tributada além da sua capacidade de contribuir para os cofres públicos, haverá, na maioria dos casos, o confisco tributário.

É importante ressaltar, também, que a proibição constitucional da ofensa à capacidade contributiva trata-se de uma garantia fundamental do cidadão contribuinte fundada em preceito isonômico que conservam o direito de propriedade do cidadão contribuinte, do exercício de profissão, do livre exercício atividade econômica lícita frente à atividade tributária do Estado.

Assim, o princípio da capacidade contributiva, contribui para uma tributação mais justa em nosso país, possibilitando-se a adequação a uma justiça fiscal; respeitando-se sempre as escolhas de cada pessoa que devem arcar com as responsabilidades delas oriundas e tendo em mente que não é possível satisfazer os desejos particulares de todos.

Defende-se, com isso, uma justiça fiscal que se pautem em critérios de distribuição da carga tributária de forma isonômica, assegurando-se àqueles que foram postos em condições de desvantagens, que fogem ao seu critério de escolha e exorbitam as suas responsabilidades, uma maior parcela de incentivos para os seus planos pessoais. Não se podendo tributar um cidadão, seja ele rico ou pobre, além da sua capacidade contributiva, sob pena de ferir os critérios atinentes à justiça social; mas sim estabelecer limites diferentes de incidência das cargas tributárias proporcionais as suas manifestações de riquezas.

REFERÊNCIAS

AMORIM, Ana Paula Dezem. A Justiça em Aristóteles-Estudo sobre o caráter particular da justiça aristotélica. **Revista Eletrônica da Faculdade de Direito de Franca**, v. 4, n. 1, 2011. Disponível em: <http://www.revista.direitofranca.br/index.php/refdf/article/view/90>. Acesso em 05 set. 2017.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado 1988.

BRASIL. Ministério da Justiça. **Declaração Universal dos Direitos do Homem**. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/cidadania-e-justica/2009/11/declaracao-universal-dos-direitos-humanos-garante-igualdade-social>>. Acesso em: 19 de maio de 2019.

BINENBOJM, Gustavo. Moralidade, Razoabilidade e Eficiência na Atividade Administrativa. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, no. 4, outubro/novembro/dezembro, 2005. Disponível na internet: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em 08/08/2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. **Confisco Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

AMORIM, Ana Paula Dezem. A Justiça em Aristóteles-Estudo sobre o caráter particular da justiça aristotélica. **Revista Eletrônica da Faculdade de Direito de Franca**, v. 4, n. 1, 2011. Disponível em: <http://www.revista.direitofranca.br/index.php/refdf/article/view/90>. Acesso em 05 set. 2017.

DE ALMEIDA, Vinícius Oliveira. **O Estado de Goiás na guerra fiscal e a justiça distributiva na concepção de John Rawls**. 2012. Disponível em: <http://www.imb.go.gov.br/pub/conj/conj23/artigo02.pdf>. Acesso em 5 out. 2017.

DWORKIN, Ronald. **A virtude soberana: a teoria prática da igualdade**. Tradução Jussara Fernandes. São Paulo: Martins Forense, 2005.

GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política**. Tradução de Alonso Reis. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

GOLDSCHIMDT, Fabio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

HAMMES, Leila Viviane Scherer. Pontos e contrapontos das concepções de justiça defendidas por Rawls e Dworkin. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**. Porto Alegre, n. 34, p. 131 – 147, ago. 2006.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 25. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Atlas, 2016.

JÚNIOR, Sousa et al. **Princípio da vedação ao confisco: uma interpretação hermeneuticamente adequada e crítica à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. 2015. Disponível em: <http://www.repositorio.jesuita.org.br/bitstream/handle/UNISINOS/5230/Mamede%20Rodrigues%20de%20Sousa%20J%C3%BAnior_.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 23 nov. 2016.

MAFFETONE, S.; VECA, S. A justiça dos antigos. In: MAFFETONE, S.; VECA, S. **A ideia de justiça de Platão a Rawls**. 1 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 7-93.

PALACIOS, Gonzalo Armijos. A república de Platão, impondo a pauta da discussão política. **Philosophos-Revista de Filosofia**, v. 5, n. 1, p. 39-60, 2000. Disponível em: https://scholar.google.com.br/scholar?hl=ptR&lr=lang_pt&as_sdt=0%2C5&q=A+rep%C3%BAblica+de+Plat%C3%A3o%2C+impondo+a+pauta+da+discuss%C3%A3o+pol%C3%ADtica &btnG=. Acesso em 5 out. 2017

RAWLS, John. **Justiça e democracia**. Tradução: Irene A. Paternot; seleção, apresentação e glossário Catherine Audard. São Paulo: Martins Forense, 2000.

A cobrança de taxas de combate e prevenção de incêndios e suas fundamentações consequencialistas

Anna Laura Alcântara de Lima e Moura Santiago¹
Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonça²

INTRODUÇÃO

A palavra fogo advindo do latim focus “*é a manifestação de uma combustão rápida e persistente acompanhada de luz e energia térmica*” (GRANDE ENCICLOPÉDIA LAROUSSE CULTURAL, 1998, p. 30), tendo sido sua descoberta uma das maiores conquistas do homem. No entanto, tal conquista nem sempre beneficiou a sociedade, e assim o que encantou o homem nos primórdios por diversas vezes foi, e é capaz de lhe causar pânico, pois o ser humano ainda não possui o controle de evitar os incêndios.

Os diversos acontecimentos envolvendo incêndios de grandes proporções, tais como, o incêndio na Boate *Kiss*, em Santa Maria - RS, incêndio no Museu Nacional, no Rio de Janeiro-RJ, e por último, e não menos catastrófico, o incêndio no Hospital Badim, também no Rio de Janeiro, entre tantos outros, ceifaram vidas e destruíram patrimônios, o que suscita uma reflexão sobre o serviço público de combate e prevenção a incêndio prestado pelo Corpo de Bombeiros.

A história do Corpo de Bombeiros no Brasil teve início ainda no Século XVI no Rio de Janeiro. Os primeiros bombeiros militares surgiram na marinha, mas não no formato de corporação, sendo batizados com o termo “bombeiros” por manipularem bombas de água ao exercerem o combate ao incêndio, tendo somente se transformado em corporação em 02 de julho de 1856, por meio

¹ Bacharelada em Direito, advogada, vice-presidente da comissão de Direito Tributário da OAB – subseccional Mossoró/RN, discente do programa de pós-graduação em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.

² Bacharelada em Direito, advogada, presidente da comissão de Direito Tributário da OAB – subseccional Mossoró/RN, discente do programa de pós-graduação em stricto sensu em Direito Tributário pelo IBET.

de Decreto Imperial, o qual criou o Corpo de Bombeiros Provisório da Corte (E-MILITAR, 2015).

Com a Proclamação da República alguns Estados passaram a constituir seus próprios Corpos de Bombeiros, sendo criadas dentro da estrutura das atuais polícias militares, outrora Forças Estaduais (WIKIPÉDIA, 2019).

Nesta toada, a Constituição Federal em seu artigo 144, inciso V, instituiu o Corpo de Bombeiro como corporação responsável por proteger a população em geral quando da ocorrência de incêndio, evidenciando assim sua autonomia como corporação e ser órgão- membro da segurança pública (BRASIL, 1988).

Assim, pode-se afirmar que o Corpo de Bombeiro realiza função essencial do Estado, exercendo dupla atividade, quais sejam: prestação de serviço de segurança pública, a qual deve ser financiada pelos impostos arrecadados de uma forma geral da sociedade; e o exercício regular do poder de polícia, sendo sua arrecadação realizada por meio da cobrança de taxas.

Nesse contexto, busca-se com este presente artigo demonstrar a inconstitucionalidade da arrecadação desse serviço público por meio de espécie taxa para financiar o exercício de combate e prevenção a incêndio realizado pelo Corpo de Bombeiro, visto tratar-se de um serviço público geral.

A pesquisa, neste artigo, será qualitativa e para chegar ao fim almejado, empregar-se-á o método dedutivo, o qual parte do entendimento de uma regra geral para alcançar uma conclusão em um caso específico. Utilizar-se-á a pesquisa bibliográfica, respaldada em leis, livros, artigos e sites especializados. Como proposta metodológica, optou-se pelo constructivismo lógico-semântico, pois este, enquanto método permite assegurar a uniformidade e a coesão na construção de um discurso científico, atribuindo maior credibilidade ao texto desenvolvido.

Este trabalho visará levantar questionamentos sobre o reflexo que a postura de decisória do Ministro do Supremo Tribunal Federal (STF), Dias Toffli, base-

ada em fundamentações com cunho econômico, acaba por atingir diretamente os contribuintes de forma lesiva, os quais findam indiretamente financiando a má gestão pública.

Dessa maneira, as questões formuladas nessa introdução, serão focadas à luz do sistema constitucional tributário, a fim de trazer à baila os limites constitucionais, demonstrando que o Supremo Tribunal Federal possui o dever de assegurar a eficácia das normas constitucionais e não as ampliar com argumentos consequencialistas.

Para fins de elucidação, no primeiro tópico será abordada a atividade estatal de prevenção e combate a incêndios, a qual se apresenta como serviço público geral, pois deve ser direcionada a toda comunidade, sem exceções.

Já no segundo item será esmiuçado o conceito de serviço público, onde serão tratadas as principais diferenças entre serviço *uti universi* e *uti singuli*.

No terceiro tópico a temática a ser abordada será a espécie tributária taxa e sua fundamentação constitucional, onde se fará uma breve dissertação sobre os fatos geradores desta exação conforme regras constitucionais. Mais adiante, no quarto item, objetiva-se demonstrar o reflexo negativo ao contribuinte, das fundamentações consequencialistas, utilizadas pelo Ministro do Supremo Tribunal Federal, Dias Toffoli, em recentes decisões tratando-se de matéria tributária, no tocante à cobrança de taxas de combate e prevenção a incêndio.

A ATIVIDADE ESTATAL DE PREVENÇÃO E COMBATE A INCÊNDIOS

O Corpo de Bombeiros possui como uma das suas principais missões o exercício da atividade de prevenção e combate a incêndio, estando sua atividade regulamentada pela Lei no 13.245, de 30 de março de 2017, nos seguintes termos:

Art. 3º Cabe ao Corpo de Bombeiros Militar planejar, analisar, avaliar, vistoriar, aprovar e fiscalizar as medidas de prevenção e combate a incêndio e a desastres em estabelecimentos, edificações e áreas de reunião de público, sem prejuízo

das prerrogativas municipais no controle das edificações e do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano e das atribuições dos profissionais responsáveis pelos respectivos projetos (BRASIL, 2017, p. 2).

Nessa mesma toada, a nossa Lei Maior, em seu artigo 144, inciso V, § 5º, §6º e §7º, determina que incube ao Corpo de Bombeiro essa função essencial do Estado, qual seja, zelar pela segurança pública:

Art. 144. A segurança pública, dever do Estado, direito e responsabilidade de todos, é exercida para a preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio, através dos seguintes órgãos:

V - Polícias militares e corpos de bombeiros militares.

§ 5º Às polícias militares cabem a polícia ostensiva e a preservação da ordem pública; aos corpos de bombeiros militares, além das atribuições definidas em lei, incumbe a execução de atividades de defesa civil.

§ 6º As polícias militares e corpos de bombeiros militares, forças auxiliares e reserva do Exército, subordinam-se, juntamente com as polícias civis, aos Governadores dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios.

§ 7º A lei disciplinará a organização e o funcionamento dos órgãos responsáveis pela segurança pública, de maneira a garantir a eficiência de suas atividades (BRASIL, 1988, p. 49).

Extrai-se destes artigos, de forma cristalina, que o Corpo de Bombeiro é responsável por zelar e garantir a segurança pública, exercendo, portanto, dupla função, o exercício regular do poder de polícia, ao vistoriar, aprovar e fiscalizar medidas, e a realização do serviço de segurança pública, ao combater diretamente incêndios e realizar resgates, devendo estes ser custeados através de impostos arrecadados de toda a sociedade, enquanto que aqueles, são passíveis de serem custeados por meio de taxas.

Assim, propõe-se discorrer a respeito do serviço público desenvolvido pelo Corpo de Bombeiro no exercício do combate a incêndios e resgate, o qual a jurisprudência insiste em autorizar a sua arrecadação por meio de taxa, quando

na verdade deveria ser por meio de impostos, pois trata-se de serviço público *uti universi*, conforme será demonstrado adiante.

SERVIÇO PÚBLICO

A definição de serviço público não se encontra disposta no Código Tributário Nacional (CTN), contudo, através de uma cuidadosa leitura da Constituição Federal, conseguimos remover vários significados, o que levanta acalorados debates entre os doutrinadores.

Em decorrência dos elementos que a Lei Maior tratou de relatar, percebe-se que a prestação do serviço público é um dever do Estado, ou mais do que isso, trata-se de uma responsabilidade do Estado ao contribuinte, assegurando a estes os direitos sociais preconizados na nossa Carta Magna.

Quis o legislador aclarar o dever do Estado ao prestar o serviço público, devendo este ser uma garantia a toda coletividade, não podendo tal serviço ser prestado de forma direcionada e excludente, pois o objetivo do Estado Maior, é assegurar os direitos sociais a fim de preservar o interesse público.

A esse respeito, Machado (2018, p. 215), acertadamente, observa que:

Para efeitos da adequada compreensão das taxas, podemos entender por serviço público “toda e qualquer atividade prestacional realizada pelo Estado, ou por quem fizer suas vezes, para satisfazer de modo concreto e de forma direta, necessidades coletivas”. Não se confundem com o poder de polícia porque sempre é uma atividade prestacional de natureza material.

Ainda que o termo serviço público não esteja definido no Código Tributário Nacional, conseguimos extrair deste, em seu artigo 77, as características necessárias para que o serviço público se enquadre como fato gerador de taxa, assim, este deverá ser específico, quando for possível mensurar o serviço público em unidades autônomas de intervenção, de unidade ou de necessidades públicas, e deverá ser divisível, quando for possível a individualização da utilização, ou seja, quando a cobrança da taxa do serviço seja divisível entre os

contribuintes (BRASIL, 1966).

Quanto à prestação ser efetiva ou potencial, o artigo 79 do Código Tributário Nacional esclarece que, no primeiro caso, será efetiva quando devidamente usufruída pelo contribuinte, e potencial, se dará quando a prestação for compulsória, contudo, esta prestação deverá estar em pleno funcionamento e posta à disposição (BRASIL, 1966).

Buscando melhor compreender o termo serviço público, trataremos adiante, de explicitar as classificações deste serviço.

Serviço público *uti singuli* e Serviço Público *uti universi*

Ao se tratar de serviço público, cumpre esclarecer a divergência entre o serviço público *uti singuli* e *uti universi*.

Sendo assim, tem-se por *uti singuli* aqueles serviços prestados pelo Estado, que podem ou não ser utilizados pelos contribuintes, ditos individuais, cujo objetivo é a prestação de um serviço individual e divisível, passível de arrecadação por meio de taxa ou tarifa, tais como serviço de telefonia e de energia elétrica.

Entende-se por serviço público *uti universi*, os serviços denominados universais ou coletivos, os quais são prestados pelo Estado em proveito da coletividade, com usufruto indeterminado e indivisível, estes devem ser financiados por meio de impostos arrecadados indistintamente da sociedade. É o caso do serviço prestado pelo Corpo de Bombeiros ao prevenir e combater incêndios.

Corroborando com os conceitos esposados acima, segue adiante o entendimento de Carraza (2017, p. 453):

[...] Os serviços públicos gerais, ditos também universais, são os prestados *uti universi*, isto é, indistintamente a todos os cidadãos. Eles alcançam a comunidade, como um todo considerada, beneficiando um número indeterminado (ou, pelo menos, indeterminável) de pessoas. [...]

Já, os serviços públicos específicos, também chamados singulares, são os prestados *uti singuli*. Referem-se a uma pessoa ou a um número determinado (ou, pelo menos, determinável) de pessoas. São de utilização individual e imensurável, gozam, por tanto de divisibilidade, é dizer, da possibilidade de avaliar-se a utilização efetiva ou potencial, individualmente considerada.

Como bem esclarecido por Roque Antonio Carraza, os serviços públicos universais são indeterminados e atingem a toda a comunidade, com isto, resta claro que a taxa de combate a incêndio se caracteriza como um serviço de segurança pública, devendo obrigatoriamente, ser prestado a toda a coletividade, sendo assim, um serviço público geral, e não podendo ser dessa forma, arrecadado através da figura tributária da taxa.

TAXAS - FUNDAMENTAÇÃO CONSTITUCIONAL

Não se pode negar que conceitualização da taxa levanta diversas divergências entre vários estudiosos, o que gera bastante confusão, desta maneira, conseguir definir um conceito único sobre esta espécie tributária é uma tarefa quase que impossível. Contudo, será abordado o conceito desta figura tributária com base nos dispositivos constitucionais.

As taxas são espécies do gênero tributo, com natureza de tributos vinculados, dessa forma, segundo Carvalho (2017, p. 451), as taxas são:

Taxas são tributos que se caracterizam por apresentarem, na hipótese de norma, a descrição de fator revelador, de uma atividade Estatal, direta e especificadamente dirigida ao contribuinte. Nisso diferem dos impostos, e a análise de suas bases de cálculo, deverá exibir, forçosamente, a medida da intensidade da participação do Estado.

Carraza (2017), compreende que a espécie taxa tem sua obrigação prevista em lei, a qual deriva de uma atividade estatal relacionada de forma específica ao contribuinte, mesmo não sendo por este vindicada ou lhe oferecer vantagens.

A Constituição Federal, em seu artigo 145, inciso II, outorgou a União, aos Estados, os Municípios e ao Distrito Federal, a competência para instituir a taxa

quando ocorrer os fatos geradores elencados abaixo:

- a) exercício regular do poder de polícia;
- b) da prestação do serviço público específico e divisível, ou posto à disposição do contribuinte.

Ressalta-se que, na esteira dos ensinamentos de Carvalho (2017), a base de cálculo das taxas terá que, obrigatoriamente, demonstrar a intensidade da participação do Estado.

Dessa forma, de um modo geral, assegura-se que as taxas, como todo tributo, possuem imposição compulsória, e que em sua hipótese de incidência, encontra-se, obrigatoriamente, a descrição de uma atuação estatal direta e específica ao contribuinte, a qual deve estar atrelada à realização do exercício do poder de polícia ou de uma prestação de um serviço público, caracterizado por ser divisível e específico ao contribuinte, devendo sua base de cálculo refletir a intensidade da atuação Estatal.

Feitas essas considerações acerca desta figura tributária, discorrer-se-á sobre as duas espécies de taxa que o direito positivo prevê.

Taxas – Poder de Polícia

O poder de polícia é uma figura tributária que se caracteriza por proibir, condicionar e limitar a liberdade e a propriedade das pessoas, em razão de interesse público, ao exercitar a segurança, a higiene, entre outras atividades em que haja a efetiva realização do ato administrativo, relacionado diretamente ao contribuinte.

Buscando definir o poder de polícia mencionado no artigo 145, inciso II, o artigo 78 do Código Tributário Nacional, dispõe que:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao

exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos (BRASIL, 1966, p. 27).

Com isto, observa-se que o exercício do poder de polícia deve ser desempenhado pelos entes competentes nos termos da Constituição Federal, bem como deve ser observado o princípio da legalidade e do devido processo legal, sendo imprescindível a existência de uma lei discricionária que ordene e restrinja o comportamento e a propriedade dos administrados, de forma que o direito exercitado pelo administrador, não prejudique o exercício do direito do contribuinte.

No tocante ao tema, convém trazer à baila o entendimento esboçado por Janczeski (2008, p. 60):

A taxa pelo exercício do poder de polícia tem no próprio exercício o seu fundamento, impondo-se, no entanto, que se constitua em uma atividade diretamente vinculada ao contribuinte. É curial que o exercício do poder de polícia deve ser regular, assim considerado, nós temos do parágrafo único do artigo 78, quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Do exposto, não é todo ato de polícia que caracteriza a cobrança desta taxa, sendo somente os atos ou diligências praticadas efetivamente pela Administração, direcionados ao contribuinte, não sendo possível sua cobrança pela simples disponibilidade do serviço público, pois é obrigatória a concreção do serviço vinculado ao poder polícia.

Taxas – Serviço

Espécie de gênero tributo, a taxa de serviço possui em sua hipótese de incidência o relato de uma atividade estatal direta e vinculada ao contribuinte, ou posto à disposição destes, consoante com o artigo 77 do Código Tributário Nacional, devendo ainda o serviço público prestado ser específico e divisível ao contribuinte.

Assim corroborando com o exposto acima, Janczeski (2008, p. 60), discorre que:

Em síntese legal: Enquanto a taxa em razão do exercício do poder de polícia se dá pela atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato (CTN, art. 78), a taxa de serviço se dá pela utilização, efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (CTN, art.77).

Com isto, observa-se que os serviços públicos que embasam a cobrança das taxas de serviço, consoante às regras constitucionais ditadas no artigo 77 do Código Tributário Nacional, são aqueles que podem ser prestados de forma efetiva ou potencialmente aos contribuintes, ou até mesmo, os colocados à disposição, devendo, forçosamente, serem específicos e divisíveis.

DAS FUNDAMENTAÇÕES CONSEQUENCIALISTAS

As fundamentações consequencialistas são decisões que se utilizam de critérios sociais, políticos, econômicos, entre outros, para embasar a adoção ou rejeição de condutas decisórias.

Assim explica Schuartz (2008, p. 131):

[...] Nesses termos, denominar-se-á de “consequencialista” não apenas a posição segundo a qual uma decisão D é correta se e somente se não se encontra, com relação a ela, alguma decisão alternativa a que se associem consequências preferíveis àquelas associadas a D. Esse tipo de consequencialismo que será denominado de “forte”, é somente um dos extremos de um conjunto de tipos ordenado de acordo com a prioridade atribuída à valoração de consequências no juízo de adequação de uma determinada decisão judicante, ou, alternativamente, com a exclusividade atribuída a essa forma de valoração na formulação desse juízo.

A Lei 13.655/15, objetivando alcançar a segurança jurídica e a eficiência em nosso ordenamento, introduziu em seu artigo 20, premissa cujo objetivo foi

evitar a prolação de decisões embasadas em argumentos principiologistas, ao dispor que:

Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão. Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas (BRASIL, 2018, p. 1).

Na atual esfera jurídica tributária, os argumentos consequencialistas vem ganhando força, principalmente os de cunho econômico, como se verifica em recentes decisões do Ministro do Supremo Tribunal Federal, Dias Toffoli, que se utilizando dos seguintes fundamentos, suspendeu liminares que impediam a cobrança por meio de taxa dos serviços prestados pelo Corpo de Bombeiros, ao realizar a atividade de combate e prevenção a incêndio, outrora deferida pelos Tribunais Estaduais, tais como do Rio Grande do Norte:

A questão jurídica controvertida também comporta situação excepcional apta a **justificar o deferimento da medida de contra cautela mormente por aprofundar a crise orçamentaria do Estado do Rio Grande do Norte, já que o esta deixará de arrecadar, em média, R\$ 19.000.000,00 (Dezenove milhões)** (BRASIL, 2019a, grifo das autoras).

E do Tribunal Estadual de Minas Gerais:

Inegável, destarte, a enorme lesão às economias e segurança públicas representada por sua prolação [...]

Em face dessa controvérsia, mais adequada se mostra a suspensão da decisão proferida na origem, até que esgotada a via jurisdicional, acerca da constitucionalidade, ou não, do aludido tributo, posto que a declaração de sua pronta e inexigibilidade pode inviabilizar a prestação desse indispensável serviço público à população do Estado de Minas Gerais (BRASIL, 2019b).

Com a devida vênia ao entendimento do Ministro Presidente do Supremo Tribunal Federal, nas decisões acima elencadas, observa-se o cumprimento da norma infraconstitucional, contudo, de forma parcial, pois verifica-se que as

consequências práticas das decisões somente beneficiam o Estado, lesando diretamente o contribuinte, e por conseguinte, desvirtua o intuito do artigo 20, da Lei 13.655/15 e acaba por afrontar as normas constitucionais que determinam o fator gerador ensejador da cobrança da espécie tributária, taxa.

Ora, a Carta Política de 1988 traçou minuciosamente certos paradigmas ao poder de tributar, legislar, entre outros, protegendo os contribuintes do livre arbítrio dos entes políticos, com isso, a nossa Lei Maior criou parâmetros que não devem ser descumpridos.

Ao nosso entender, a lei infraconstitucional supracitada ao dispor que “não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão” visou proteger o Estado e os contribuintes, com ênfase na segurança jurídica, sem, contudo, confrontar as normas constitucionais.

Explica-se, a nossa Constituição Federal em seu artigo 145, inciso II, determina que para que ocorra a hipótese de incidência ensejadora da cobrança de um tributo é necessária a subsunção do fato à norma, narrada em linguagem competente, o que não se verifica nas decisões acima colacionadas.

Após o drama envolvendo os pacientes do Hospital Badim, no Rio de Janeiro, ocorrido em 12 de setembro de 2019, entre outros casos, percebe-se claramente que o exercício de combate e prevenção a incêndio trata-se de um serviço público geral e indivisível, não podendo o Estado, no momento do resgate, limitar e individualizar as vítimas, pois trata-se de proteção à vida, sendo assim, atividade essencial à segurança pública, não deve ser cobrado por meio de taxa, pois consoante os embasamentos apresentados, este serviço não é específico e nem divisível.

Como já afirmado, a Constituição Federal em seu artigo 145, inciso II, e o Código Tributário Nacional, artigo 77, com uma clareza meridiana dispõem que os fatos geradores da cobrança da taxa são: o exercício do poder de polícia ou a realização de um serviço público específico e divisível, ou posto à disposição

do contribuinte.

Vislumbrando o regulamento constitucional, caso um Estado encontre-se em profunda crise orçamentária ou esteja sujeito há uma grave ameaça econômica, tais condições não caracterizam fato gerador da espécie tributária taxa.

Conforme os exemplos trazidos à baila, não há a subsunção do fato à norma, e muito menos, tais situações, não devem ser utilizadas como argumento motivacional e consequencialista, pois se assim o for, afrontará ditames constitucionais.

Nesse diapasão, Cavalcante (2014, p. 527) ressalta:

Não é possível manter no sistema uma taxa inconstitucional sob o frágil argumento de que ela é indispensável para custear serviço público essencial. Os Estados, em vez de insistir nessa absurda posição, devem, sim, reorganizar sua gestão pública, destinando as verbas devidas para os serviços essenciais que devem ter suas receitas auferidas dos tantos impostos pagos pela sociedade.

Destaca-se que não é responsabilidade do contribuinte arcar com os prejuízos advindos da má gestão dos recursos públicos pelos seus administradores. Relewa salientar, que o Tesouro Nacional publicou recentemente que a carga tributária geral do governo, correspondeu a 33,58% do Produto Interno Brasileiro, com efeito, toda as riquezas produzidas pelo Brasil, o equivalente a mais de um 1/3 (um terço) foram repassadas aos cofres públicos, o que comprova que o Brasil utiliza de maneira inadequada o recurso arrecadado (AGÊNCIA BRASIL, 2019).

Dessa forma, entende-se que o Ministro Dias Toffoli, ao embasar suas decisões em fundamentação consequencialista, não só prejudica o contribuinte com a bitributação, como também outorga a má gestão pública, “criando novos fatos geradores”, os quais repisa-se, não se encontram prescritos nas normas constitucionais e infralegais, para fundamentar seus julgamentos e assim justificar que certas receitas sejam utilizadas com intuito de sanar uma crise orçamentária.

Dito isto, sugere-se uma maior atenção às decisões com fundamentações consequencialistas em matéria tributária, visto que o sistema tributário nacional possui grande impacto no desenvolvimento social e econômico do país, refletindo na renda do cidadão brasileiro.

Portanto, com o objetivo de assegurar a justiça fiscal por meio da segurança jurídica, no tocante ao fato gerador da espécie tributária taxa, as disposições e leis constitucionais, devem ser respeitadas, assim, não podemos aceitar que a sua interpretação seja ampliada por decisões embasadas em argumentos jurisprudenciais e econômicos, afim de amparar os contribuintes contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante e judiciário.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em síntese, o trabalho apresentado realizou uma análise cuja conclusão foi de desaprovação quanto ao consequencialismo das decisões do Ministro Dias Toffoli do Supremo Tribunal Federal, principalmente quanto aos casos acima relatados, fundados em razões socioeconômicas.

Para atingir tal conclusão, analisou-se a atividade estatal de combate e prevenção a incêndio, e suas características relacionadas ao serviço público, o que restou claro que esta atividade possui natureza essencial de serviço público, caracterizando-se como serviço público geral.

Vislumbrando ainda os preceitos constitucionais, fora realizada uma síntese do conceito de taxa e suas classificações, o que reforçou a base da tese ora defendida, isto é, a cobrança indevida do serviço realizado pelo Corpo de Bombeiros ao prevenir e combater incêndios por meio de taxa.

Por fim, buscou-se demonstrar a presença do consequencialismo nas decisões analisadas pelo Ministro Dias Toffoli, quais sejam, a decisão de Suspensão de Liminar 1.212/RN, e Medida Cautelar na Suspensão de Segurança 5.532/MG, que fortemente denotam decisão baseada em premissas econômicas e sociais, ou seja, uma fundamentação essencialmente consequencialista.

Cientes de que a cobrança da taxa de incêndio só pode ocorrer tratando-se de utilização efetiva ou potencial dos serviços públicos específicos e divisíveis, ou postos à disposição, ou pelo exercício efetivo do poder de polícia, a pretensão ora aqui levantada não se propõe a resolver todas as barreiras de tributação no Brasil, entretanto, não se pode calar diante do absurdo tributário, que é a autorização judicial para a cobrança, por meio de taxa, de um serviço público geral, com justificativa baseada em razões socioeconômicas.

Almeja-se, portanto, estimular a sociedade a realizar uma reflexão a respeito das decisões cujas fundamentações sejam essencialmente consequencialistas, para que assim, consigam ter uma visão mais crítica e percebam, que essa forma de decidir, onera o bolso dos contribuintes, e desta forma, enxerguem a necessidade de uma mudança, para que a carga tributária brasileira seja, obrigatoriamente, arrecadada sob as luzes da justiça fiscal.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA BRASIL. **Carga tributária sobe em 2018 e atinge 33,58% do PIB, estima Tesouro**. Brasília, 28 março 2019. Disponível em: <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2019-03/carga-tributaria-sobe-em-2018-e-atinge-3358-do-pib-estima-tesouro>>. Acesso em: 18 set. 2019.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 06 ago. 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 06 ago. 2019.

BRASIL. Lei nº 13.425, de 30 de março de 2017. Estabelece diretrizes gerais

sobre medidas de prevenção e combate a incêndio e a desastres em estabelecimentos, edificações e áreas de reunião de público; altera as Leis no s 8.078, de 11 de setembro de 1990, e 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil; e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Lei/L13425.htm>. Acesso em: 18 set. 2019.

BRASIL. Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018. Inclui no Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 2018. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13655.htm>. Acesso em: 18 set. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça do Rio Grande Do Norte. Suspensão de Liminar 1.212. Relator: Ministro Presidente. DJ: 09/08/2019. **Supremo Tribunal Federal**, 2019a. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5672280>>. Acesso em: 06 ago. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Suspensão de Segurança 5.322 Minas Gerais. Requerente: Estado de Minas Gerais. **Supremo Tribunal Federal**, 2019b. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5672280>>. Acesso em: 18 set. 2019.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CAVALCANTE, Denise Lucena. A necessária reflexão sobre as taxas de incêndio no Brasil. In: PARISI, Fernanda; TORRES, Heleno; MELO, José Eduardo Soares de Melo. (Org.). **Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Roque Antônio Carrazza**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 512-532.

E-MIUTAR. Conheça a história do corpo de bombeiros no Brasil. [s.l], 23 março 2015. Disponível em: <https://www.emilitar.com.br/blog/conheca-a-historia-do-corpo-de-bombeiros/>. Acesso em: 18 set. 2019.

GRANDE ENCICLOPÉDIA LAROUSSE CULTURAL, volume 24. São Paulo: Larousse e Nova Cultural Ltda, 1998.

JANCZESKI, Celio Armando. **Taxas, Doutrina e Jurisprudência**. 5. Ed. Curitiba: Juruá, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. As taxas no direito brasileiro. **Revista Interdisciplinar de Direito - Faculdade de Direito de Valença**, v. 16, n. 2, p. 191-227, 2018.

SCHUARTZ, Luis Fernando. Consequencialismo Jurídico, Racionalidade Decisória e Malandragem. **Revista de Direito Administrativo – RDA**, n. 248, p. 130-158, 2008.

WIKIPÉDIA. **Corpo de Bombeiros Militar**. Disponível em: https://pt.wikipedia.org/wiki/Corpo_de_Bombeiros_Militar. Acesso em: 18 set. 2019.

A lei estadual nº 16.086/16 – (in) constitucionalidade da responsabilidade tributária do intermediador financeiro

Ana Nathália Gomes do Nascimento Pinheiro de Sousa¹

INTRODUÇÃO

A Lei do Estado do Ceará nº 16.086/16 inovou ao tratar da responsabilidade tributária de terceiros por omissão das empresas intermediárias de operações mercantis ou financeiras, se contribuírem para sonegação fiscal. Desta feita, criando Regra Matriz de Incidência Tributária do Responsável, passa a exigir sua proatividade na exigência do documento fiscal de recolhimentos dos tributos, em todas as operações que intermediar.

Sem dúvida, a questão da Responsabilidade, amparada no art. 128 do Código Tributário Nacional, que muito embora deva estar vinculada ao fato gerador, é tema espinhoso, pois chama um terceiro, que não o contribuinte ou sujeito passivo direto, para adimplir a obrigação.

É notório que a nova cidadania tem exigido, por parte de seus governantes, uma maior resposta a suas demandas. O Constituinte Originário trouxe os direitos e garantias de 2ª geração (direitos sociais), pelos quais exige-se atividade positiva, garantista. Para a consecução desse fim, urge uma atividade arrecadatória justa e eficiente, cujos resultados sejam alcançados, reduzindo a sonegação a patamares minimamente aceitáveis.

Por conseguinte, foi de suma importância socorrer-nos dos princípios basilares do direito tributário, como os limitadores da atividade tributária, de garantia

¹ Graduada em Direito pela Universidade de Fortaleza (2013); Especialista Direito Tributário (2019); Especialista em Direito Processual Civil (2017); Advogada atuante em Direito Tributário.

do contribuinte, sopesando-os com valores, especificamente, a praticabilidade, eficiência, dever geral de colaboração, razoabilidade e proporcionalidade.

Quanto à responsabilidade tributária, importante os seguintes questionamentos: I – Esse meio utilizado, faz-me atingir o resultado prático? II – Conseguiria obter êxito com outro meio menos gravoso ao contribuinte? São questões que tornam o debate minimamente eficiente.

Na sequência, importante a discussão acerca da competência tributária, amparada no Princípio Federativo, tratado como Cláusula Pétrea pelo Constituinte Originário.

Por fim, destaca-se a análise da Lei n. 16.086/16, tendo em conta algumas questões específicas: a espécie normativa escolhida foi a adequada? A Responsabilidade Tributária de Terceiros é norma geral em âmbito tributário? Deveria ter sido objeto de Lei Complementar?

Na sequência, a materialidade da lei é enfoque de estudo, trazendo dúvidas a serem sanadas, tais como: quais os limites para o Estado, enquanto ente tributante, eleger responsáveis tributários? Até onde deve cingir-se o Estado ao que determina o art. 128 do CTN?

Buscaremos analisar o tema, tendo como método uma descrição analítica da Lei (base das normas tributárias), dos princípios e demais fontes do Direito, utilizando para tanto, o método eminentemente descritivo, com objetivo de explicar, gradual e paulatinamente, as diversas problemáticas que norteiam o tema escolhido, explicitando seus pormenores e sua consequente relevância jurídica.

PRINCÍPIOS, LIMITES E FUNDAMENTOS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS

Desde os primórdios das civilizações até as organizações sociais mais complexas contemporâneas, a figura do Estado, a regular a vida em sociedade e

priorizar a supremacia do interesse público sobre o privado, trouxe desafios e dentre eles, o financiamento de toda esta engrenagem.

Assim, temos o tributo, enquanto meio essencial de garantir direitos e de equacionar as enormes responsabilidades estatais. Obviamente, ao longo da história, findo regimes monárquicos e a ascensão do Estado Moderno, houve a necessidade de regulação e limitação ao poder de tributar.

Neste contexto, levando-se em conta a *necessidade* de efetivação da tributação por parte do Estado e a *capacidade* de seus administrados, surge a figura do responsável tribuário. Trata-se de figura, que sem participar da relação tributária direta, é chamado a adimplir aquele crédito, dadas determinadas exigências, conforme verificar-se-á no presente capítulo.

Sujeito Passivo Direto, Indireto e Conceito de Responsabilidade Tributária

Importante tratar do conceito de sujeição passiva direta (contribuinte) e indireta (responsabilidade tributária), com intuito de chegarmos ao cerne do presente trabalho, quando trataremos da análise da constitucionalidade da Lei Estadual nº 16.086/16.

A questão da *classificação* da sujeição passiva, sob o ponto de vista do liame indireto, encontra no grande mestre Rubens Gomes de Sousa, relator do Código Tributário Nacional, sua classificação mais utilizada, qual seja, sua divisão em duas modalidades: transferência e substituição. A primeira, por sua vez, divide-se em responsabilidade por sucessão, solidariedade e responsabilidade.

O presente trabalho pautar-se-á em analisar a responsabilidade de terceiros, por se fazer o objeto tratado na Lei Estadual nº 16.086/16.

A eleição de um terceiro, considerado não contribuinte, exige a concorrência de critérios, tendo em vista frear indesejáveis arbitrariedades, que desvirtuem o importante instituto constitucional, que viabiliza maior eficiência da execu-

ção do crédito tributário.

Esse entendimento é corroborado pela definição de responsável tributário do Código Tributário Nacional, segundo o qual *responsável é aquele que sem se revestir da condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.* (art. 121, II)

Importante destacar que o responsável tributário não guarda relação direta com o fato gerador. São chamados a adimplir o crédito, mediante disposição expressa em Lei e a concorrência de fato próprio. Os ensinamentos de Paulsen (2014, p. 62) concluem:

Formulamos, contudo, desde já, nosso próprio conceito: responsabilidade tributária é o instituto de direito tributário que consiste na determinação, por lei, a pessoa não contribuinte de determinado tributo (responsável tributário) que, por se encontrar em situação que lhe enseje a prática ou abstenção de determinados atos úteis à Administração Tributária por impedirem ou minimizarem a evasão e o inadimplemento por parte do contribuinte ou facilitarem a fiscalização, assim o façam, sob pena de responder com seu próprio patrimônio pela satisfação do tributo devido e inadimplido pelo contribuinte.

Necessário destacar posição do pleno do Supremo Tribunal Federal no sentido de afirmar a necessidade de existência de duas normas autônomas, quais sejam, uma regra matriz de incidência tributária para a obrigação e uma outra, para a responsabilidade, cada uma contendo seus pressupostos de fato e de direito (STF, Tribunal Pleno, RE 562276/PR, relatora Min. Ellen Gracie, julgamento em 03/11/2010, Dje 10/02/2011)

O tributo e o dever geral de colaboração

O dever de colaboração, no âmbito de todo o Direito Tributário, é princípio que se impõe, uma vez estarmos a falar muito mais em colaboradores do que meros sujeitos passivos ou responsáveis tributários. Poderíamos, inclusive, tratar de obrigação natural, preexistindo inclusive ao próprio direito positivado. Paulsen (2014, p. 166) elucida:

A existência de uma sociedade organizada pressupõe a figura do Estado. Sem o Estado, restar-nos-ia o anarquismo e o caos. Para que o Estado possa manter-se e atuar no sentido das aspirações dos cidadãos, precisa de recursos. Isso porque a satisfação das necessidades primárias (da própria máquina estatal) e secundárias (dos programas de governo) depende de financiamento.

O tema ganha especial importância quando estamos a falar da efetivação de direitos e garantias, especialmente os de 2ª (segunda) geração, isto é, aqueles que exigem por parte do Estado uma atuação proativa ou positiva, no sentido de saciar necessidades públicas e sociais, que são cada vez mais crescentes, por parte de uma população, evolutivamente mais cidadã e atuante.

Ocorre que para consecução desses fins, com o intuito de fazer frente ao fenómeno do aumento progressivo das despesas públicas, o Estado, enquanto ente fictício e, via de regra, desprovido de recursos próprios, socorre-se de seus cidadãos, aos quais o arcabouço jurídico impõe o dever de colaboração, resguardados direitos, tais como a *não possibilidade de efetivação tributária com efeitos confiscatórios* e o respeito à *capacidade contributiva*, isto é, não podemos mais falar, simplesmente, em uma relação de submissão. É, para além dos questionamentos, uma matéria de cooperação, como alguns doutrinadores entendem; ou colaboração, como outros afirmam.

Neste sentido, quando falamos de colaboração, não estamos a falar, simplesmente de obrigação de cunho próprio e pessoal, mas também cooperar com o adimplemento de obrigação alheia, cuja efetividade para o Estado seria por demais dificultada sem a figura do responsável.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal já teve oportunidade de afirmar que existem limites, inclusive implícitos, ao dever de colaborar, tais como a Razoabilidade e a Proporcionalidade, não se podendo impor deveres excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes (STF, Tribunal Pleno, RE 603191/MT, Relatora Min. (a) Ellen Gracie, julgado em 01/08/2011).

O descumprimento aos deveres de colaboração vem sendo tratado pela nossa Suprema Corte como fundamento à aplicação da responsabilidade tributária,

afirmando que *o responsável tributário pode ser chamado a responder por tributo na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária* (STF, Primeira Turma, ARE 920257 AgR-MS, Relator Min. Edson Fachin, julgado em 24/11/2015).

A “praticabilidade” e “eficiência”: sua relação com a “isonomia” e “capacidade contributiva” enquanto limites constitucionais explícitos

A busca constante do fisco, com razões justificáveis, por uma massificação das relações fiscais-tributárias, tem provocado a contraposição de valores ou princípios constitucionais: de um lado temos a necessária observância de valores explícitos, tais como, a *isonomia ou igualdade material e a capacidade contributiva*; e de outra, a urgência de mecanismos que tornem a arrecadação palpável, objetiva, efetiva e eficiente (*praticabilidade e eficiência*). Ferreira e Nichele (2016, p. 43) completam:

[...] A adoção de uma determinada técnica de responsabilização pelo legislador pressupõe a contraposição e a conjugação de dois fins constitucionais que são, simultaneamente, impostos ao ente tributante (a necessidade de repartição isonômica de encargos tributários e a busca por mecanismos eficientes e práticos de imposição, arrecadação e fiscalização de tais tributos).

A capacidade contributiva tributária, técnica constitucional à qual alude o art. 145, parágrafo 10 da CF, importante instrumento de limitação ao poder de tributar, tem classificação doutrinária, diferenciando-a em *absoluta ou objetiva, relativa ou subjetiva*.

Carvalho (2018, p. 350), em sua clássica diferenciação, esclarece que a primeira remonta a signos de riqueza, eleitos pela autoridade legislativa competente; já a segunda expressa a repartição do impacto tributário, arrematando:

No Brasil, o sistema do direito positivo exhibe, em todas as figuras tributárias conhecidas, a observância do princípio da capacidade contributiva absoluta, uma vez que os fatos escolhidos denotam signos de riqueza. Como decorrência, em todos eles há uma base de cálculo e, com isso, campo para o exercício da diretriz da igualdade.

Em consonância com este pensamento, entendemos que exigir da pessoa política a observância do viés subjetivo da capacidade, isto é, observar as condições econômicas reais de cada contribuinte, seria inviabilizar a atividade tributante. Sendo assim, primamos pela utilização *objetiva* desta importante limitação ao poder de tributar, tendo em vista a exigência de parâmetros objetivos de averiguar-se a riqueza ou a materialidade das hipóteses de incidência.

Fatalmente, de nada serviria todo um retórico arcabouço jurídico tributário positivado, se isso não se revestisse em resultados, quando estamos a tratar de arrecadação estatal. Por conseguinte, a exigência cada vez maior por *eficiência* no âmbito da administração, inclusive princípio constitucional, responsável por pautar a atividade estatal, demanda efetividade à pretensão de tributação.

Impende destacar que a técnica da *praticabilidade* encontra maior destaque e ênfase na relação do fisco com o sujeito passivo indireto, isto é, o responsável tributário, não sendo possível, por óbvio, afastar por completo a igualdade material, mas aqui tratando-a como isonomia geral, porém conjugando-a com valores igualmente caros à sociedade, como a eficiência e a capacidade contributiva.

Em suma, o valor de *Justiça Fiscal*, amparado na igualdade e capacidade contributiva, necessita ser perseguida pelos entes tributantes, dotados de competência tributária, tratando-os como mecanismos mais eficazes para seu alcance (CARRAZZA, 2012), sem negligenciar a eficiência de gerar concretude ao objeto da arrecadação.

O Princípio Federativo e a igualdade jurídica entre os entes

A composição político-administrativa da República Federativa do Brasil constitui-se da união indissolúvel entre União, Estados, Municípios e Distrito Federal (Princípio da indissolubilidade do vínculo federativo), todos autônomos e independentes entre si.

Essa independência reverte-se nas competências constitucionais, com o intuito de auto-organização, administração e governo próprio. São campos de atuação diametralmente traçados pela Carta Magna, buscando evitar conflitos entre os entes constituídos.

Importante as limitações claras trazidas pela Lei Maior, especialmente se considerarmos que nossa Federação, classificada pela doutrina como *centrífuga*, origina-se de um Poder Central forte (na vigência dos regimes monárquicos e imperialistas), que na Constituição promulgada em 1891, cede poder, porém em doses paulatinas, a quem do desejável, aos Estados e Municípios.

Esta origem da nossa Federação ainda deixa resquícios, na medida em que temos a União, extremamente centralizadora, inclusive no âmbito dos recursos financeiros arrecadados, e entes relativamente dependentes, com claro prejuízo à população, de uma maneira geral, ainda mais considerando o fato de vivermos em um país geograficamente continental, cujas diferenças regionais são terrivelmente discrepantes, que demandam medidas e ações distintas a cada realidade local.

Assim, o Constituinte Originário de 1988, em respeito ao Princípio Federativo, determinam que os Estados Federados, em decorrência do Poder Constituinte Derivado Decorrente, elaborem suas próprias Constituições, com observância das limitações da CF/88 e de seus princípios constitucionais sensíveis. Além disso, tem independência, em decorrência de sua positivada competência, de elaborar seu próprio arcabouço normativo.

Não há, contudo, hierarquia entre essas normas, uma vez sermos um Estado Federal e esses entes ocuparem o mesmo plano hierárquico, no âmbito interno.

Temos sim, a Constituição Federal, como uma *lei tributária fundamental*, tendo em seu texto as balizas aplicadas a todas as espécies tributárias. (CARRAZZA, 2012)

Por conseguinte, cada Pessoa Autônoma, integrante da Federação, estabele-

ce suas prioridades legislativas. Não cabe, portanto, ao Poder Legislativo da União (ente autônomo no plano interno) restringir ou retirar, mesmo por Emenda Constitucional, competências estabelecidas pelo Constituinte Originário, sob pena de ofensa ao Princípio Federativo.

A LEI ESTADUAL Nº 16.086/16: UMA ANÁLISE QUANTO À CONSTITUCIONALIDADE DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DAS EMPRESAS FINANCEIRAS INTERMEDIADORAS

A Lei do Estado do Ceará no 16.086/16, que alterou o art. 17 da Lei no 12.670/96, considerada pioneira no país, traz celeumas acerca de sua constitucionalidade, especificamente quando trata da *responsabilidade solidária* das intermediadoras financeiras quanto ao não recolhimento do ICMS, imposto de competência estadual, conforme ditame constitucional.

Com base nos princípios norteadores, vistos até o presente momento, buscaremos analisar, sem intuito de exaurir o tema, uma vez polêmico, a Lei, sob o ponto de vista formal, isto é, ponderar se poderia Lei Ordinária veicular esta responsabilidade; e na perspectiva material, saber até que ponto o Ente Tributante tem liberdade para escolher responsáveis tributários e quais limitações precisam ser observadas.

Responsabilidade dos intermediadores financeiros – analisando sua (in)constitucionalidade formal

A Lei Estadual nº 16.086/16, vanguardista no papel ao qual se propôs, alterou o art. 17 da Lei nº 12.670/96 (dispõe sobre o ICMS), dispondo:

Art. 1º O art. 17 da Lei nº 12.670, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com nova redação do inciso VII do caput, nos seguintes termos:

“Art. 17. Respondem solidariamente pelo pagamento do ICMS:

VII - todos aqueles que concorrerem para a sonegação do ICMS, mediante qualquer das seguintes práticas:

a) omissão quanto à observância das informações geradas quando do processamento de pagamentos eletrônicos, autorizando transações financeiras ou as intermediando, sem a correspondente emissão de documento fiscal.

Observa-se, pela leitura, que se impõe responsabilidade solidária por omissão, a todos aqueles que concorrerem para a sonegação do ICMS, *quanto à observância das informações geradas quando do processamento de pagamentos eletrônicos, autorizando transações financeiras ou as intermediando, sem a correspondente emissão de documento fiscal.*

A grande questão, do ponto de vista da compatibilidade formal, é identificarmos a possibilidade ou não de uma Lei Ordinária inovar, criando uma espécie de responsabilidade de terceiros, ou se teria de ter sido veiculada por Lei Complementar, com fundamento no art. 146, III e art. 155, parágrafo 2º, XII, “a”, “b” da CF/88.

Já de antemão, adiantando nosso posicionamento, para passarmos à fundamentação, não nos filiamos a quem entende inconstitucional por necessitar do quórum qualificado da Lei Complementar. A própria Constituição não cita a Responsabilidade quando exige Lei Complementar. É sabido que substituição e responsabilidade tributárias são institutos distintos. Ademais, os “contribuintes” (tratados por Lei de quórum qualificado) tem sentido distinto de responsável, conforme expressa definição do art. 121, parágrafo único, II, segundo o qual considera-se responsável aquele que “*sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei*”.

A regra geral, que vigora em nosso ordenamento tributário, é a veiculação dessas matérias mediante Lei Ordinária, por expressa disposição do art. 150, I da Carta Magna, excepcionando essa regra quando estamos a falar de empréstimos compulsórios ou oriundos da competência residual da União, conforme já demonstramos em esclarecimentos anteriores.

O raciocínio do Constituinte Originário nos parece bastante óbvio: se a competência político/tributária foi tratada e delimitada pela CF, trazendo, inclusive, os impostos discriminados para cada ente, não fazia sentido exigir Lei, em tese com quórum mais dificultoso, para regulamentar o que já veio instituído por ocasião de sua promulgação.

Conforme já exposto, filiamo-nos aos doutrinadores que primam pela necessidade da Lei regulamentadora para a possibilidade da exação. O que vem expresso em Lei Maior é a delimitação da competência tributária, com sua regra-matriz de incidência, que, facultativamente, poderá ser exercida ou não (com a ressalva já apontada no que concerne ao ICMS).

Feitos os esclarecimentos devidos, urge analisarmos o art. 128 do CTN, norma geral de responsabilidade tributária, utilizada quando não for possível enquadramento nas demais regras, segundo o qual *a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo.*

Embora saibamos que o CTN - norma recepcionada pelo atual ordenamento, com status de Lei Complementar, é por óbvio, anterior à atual ordem constitucional, quando esta espécie normativa nem mesmo existia - não nos afasta da necessária interpretação sistemática do nosso ordenamento tributário, com fulcro nas normas que o regulamentam no texto constitucional, fazendo-nos concluir pela não restrição do legislador ordinário determinar regras de responsabilidade tributária, desde que exista vinculação ao fato gerador da obrigação tributária.

Assim não há vício quanto ao aspecto formal da norma, uma vez advir de um regular processo legislativo, oriundo do ente político cuja competência a Constituição lhe outorgou, portanto, possível por Lei Ordinária.

Responsabilidade dos intermediadores financeiros – analisando sua (in)constitucionalidade material

Quanto ao aspecto material de constitucionalidade, a questão cinge-se de maiores controvérsias, que seguramente tornam menos simplificados os esclarecimentos.

No tópico anterior, quando fizemos a citação ao art. 128 do CTN, analisamos

pelo critério formal. Agora faremos sob o ângulo material, levando em conta que a responsabilidade atribuída a um terceiro tem como exigência sua *vinculação direta ao fato gerador*.

Em conformidade com toda análise principiológica realizada, significa afirmar que a Lei, por observância de limites, tais como a *Razoabilidade e Proporcionalidade*, não pode, arbitrariamente, eleger responsáveis pelo tributo de outrem.

Não podemos analisar a figura do responsável sob o enfoque da ocorrência do fato gerador, que, em tese, diz respeito ao contribuinte. Paulsen (2012, p. 239) afirma ser a responsabilidade analisada sob pressupostos de fatos próprios, quais sejam: I – *A responsabilidade tributária advém do descumprimento de dever próprio*; II – *A responsabilidade tributária pressupõe o descumprimento da obrigação de outro*; III – *A necessidade de verificação do pressuposto de fato específico e de sua declaração com direito de defesa*.

Quando se afirma pela necessidade de *descumprimento de dever próprio*, podemos deduzir que não se pode responsabilizar alguém pelo crédito de outrem, sem que este dê causa ou corrobore com o descumprimento, seja por ação ou omissão, tendo em vista seu caráter não punitivo.

A citada responsabilidade trazida pela Lei Estadual em análise afirma que a responsabilidade solidária dar-se-á por “*omissão quanto à observância das informações geradas quando do processamento de pagamentos eletrônicos, autorizando transações financeiras ou as intermediando, sem a correspondente emissão de documento fiscal*”. Assim, temos o fato próprio, isto é, sua omissão quanto à intermediação de uma operação sem a verificação de sua regularidade, que se dá quando da emissão do documento fiscal.

Por sua vez, não nos parece crível exigir o descumprimento da obrigação do outro, qual seja, o contribuinte, quando é possível visualizar a responsabilidade solidária, com intuito de facilitar o exercício da atividade arrecadatória e, por conseguinte, do Princípio da Colaboração.

Carvalho (2018, p. 337) entende que “as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam a natureza de sanções administrativas”, não sendo, necessariamente, uma figura do direito tributário. Já para aqueles que visualizam a responsabilidade enquanto garantia, só há possibilidade de ingressar-se no patrimônio do responsável no caso de insuficiência patrimonial do contribuinte (PAULSEN, 2012).

Necessário, também, assegurar prévia verificação da responsabilidade e o direito de defesa ao responsável. Como vimos, são requisitos apontados pela doutrina, que quando cumpridos, garantem ao Fisco buscar evitar, ou menos diminuir, o risco da sonegação dos tributos devidos.

Não podemos desmerecer o fato de estarmos a tratar de empresas, isto é, operadoras de cartão de crédito e débito, que por vezes, multinacionais, tem uma estrutura financeira, operacional e tecnológica que lhes permite realizar essa verificação, sem maiores problemas, construindo com seus parceiros uma relação de lisura tributária, diminuindo a sonegação fiscal e como consequência permitindo incremento na arrecadação do Estado.

Certamente, feitos os investimentos corretos, nas negociações que intermediarem, terão melhores condições de garantir o adimplemento do tributo devido.

Contudo, a questão está longe de pacificação, especialmente, nos Tribunais Superiores. O Superior Tribunal de Justiça (STJ), já decidiu, com relação ao ISS (Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza), igualmente incidente sobre o consumo, que contrariava o art. 128 do CTN a responsabilidade tributária das administradoras de cartão de crédito, decorrente do não recolhimento do tributo devido nas operações por estas intermediadas (STJ, Recurso Especial no 55.346/RJ, julgado em 25.10.1995).

Entendeu a Corte que as relações jurídicas eram completamente dissociadas, isto é, o responsável não teria relação direta com a prestação de serviços (ocorrência das hipóteses de incidência do fato gerador), que faz surgir a obrigação tributária de recolhimento do ISS.

O Supremo Tribunal Federal teve oportunidade, em Ação Declaratória de Constitucionalidade, de analisar o art. 13 da Lei nº 8.620/93. Foi negado provimento e sendo declarada a inconstitucionalidade formal por não ter sido observada a regra da Lei Complementar para normas gerais em matéria de legislação tributária (Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 562.276-PR, Pleno, rel. Min. Ellen Gracie, unânime, j. 3-11-2010, DJe n. 27, pub. 10-2-2011).

Analisando a importante decisão acima, Becho (2014, p. 122) afirma que “não deveria pairar mais nenhuma dúvida de que toda a composição da sujeição passiva tributária envolve a Carta da República, bem como de que as questões jurídicas, nos temas disciplinados pelo CTN, não encontrarão guarida em leis inferiores”.

Em contrapartida, tendo em vista a *Praticabilidade e Eficiência*, Amaro (2017, p. 334) destaca:

A eleição desse terceiro, para figurar no polo passivo da obrigação tributária, decorre de razões que vão da conveniência até a necessidade. Há situações em que a única via possível para tornar eficaz a incidência do tributo é a eleição do terceiro responsável.

[...]

Noutros casos, são razões de conveniência (para simplificar a arrecadação, ou para garantir sua eficácia) que determinam a eleição do terceiro como responsável.

Indubitavelmente, é muito mais prático e eficiente para operadoras de cartão de crédito exigir regularidade fiscal para realizar a intermediação do que exigir fiscalização por parte da Fazenda, demandando investimento e pessoal, os quais sabemos como os Estados estão desprovidos.

No mais, é muito tênue o liame da vinculação direta com o fato gerador. Entendemos que existem argumentos consistentes para declarar a inconstitucionalidade material da Lei em análise, no concernente à responsabilidade debatida, inclusive, com posições de Tribunais Superiores, que demonstram essa tendência, mas por ora, não há como negar a *praticabilidade* para o poder público em cobrar do intermediador o tributo, quando esse se omite e chancele uma

compra sem o documento de arrecadação fiscal.

Neste sentido, considerando os princípios que imperam nas relações tributárias, exhaustivamente tratados ao longo do presente trabalho, o princípio federativo e as normas de competência tributária, realizando uma interpretação sistemática e teleológica, entendemos, ressalvados os respeitáveis argumentos em contrário, pela constitucionalidade material da Lei do Estado do Ceará nº 16.086/16.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Estamos diante de uma questão polêmica e complexa; um limite bastante tênue entre o exercício de competência tributária e em que medida deve-se reservar à lei complementar a criação de responsabilidades tributárias “inovadoras”, com respeito ao art. 128 do CTN.

Temos uma crescente tendência por parte dos entes tributantes, por vezes correta, outras “arbitrárias”, em busca de sujeitos passivos que tenham maiores possibilidades de solver ou fiscalizar o adimplemento de obrigações tributárias.

Teria a responsabilidade o caráter de sanção, como defendem alguns, ou de garantia, como afirmam outros? Discutir essa questão foi importante para estabelecer parâmetros diferenciadores àqueles mais garantistas ao contribuinte, ou aos demais, mais filiados à necessidade de efetividade da exação.

Analisar a Lei do Estado do Ceará permitiu um aprofundamento na competência e responsabilidade tributárias, que trouxe muito mais dúvidas do que certezas. Porque sim, estamos diante do eterno dilema no campo da ciência tributária: até que ponto o Estado, enquanto representante do povo e visando seu bem comum, pode ingressar no patrimônio privado, inclusive de terceiros, sem relação direta com o fato gerador? Quais os limites ou parâmetros para essa relação direta com o fato gerador?

Para a solução destes questionamentos, nada fáceis de solução, porém neces-

sário o enfretamento, buscamos sustentáculo nos princípios que norteiam a atividade tributante, que, em relação cronológica, são anteriores e fundamentam a própria norma positivada.

Feito isso, a análise da Lei, enquanto fonte primária, foi objeto do nosso foco, analisando a competência tributária dos Estados, quando considerada conjuntamente, ou enquanto consequência lógica do Princípio Federativo.

A Lei Estadual, referente ao ICMS, feita uma interpretação sistemática e teleológica, buscou-se identificar e ressaltar o detentor da competência tributária do ICMS, que para tanto não precisaria veicular o imposto por Lei Complementar.

Sob o aspecto material, o liame que permite considerar o responsável vinculado diretamente ou não ao fato gerador é bastante tênue e requer regulamentação. Não pode ficar na subjetividade de cada ente tributante, primeiro pelo caráter nacional do ICMS, segundo por gerar possibilidade de indesejáveis arbitrariedades.

Ademais, temos um Código Tributário Nacional de 1966, recepcionado como Lei Complementar pela atual ordem constitucional, que no concernente à responsabilidade de terceiros, de forma geral, restringe-se a um único artigo (art. 128), que, por seguinte, não diz muito ou não o necessário para se garantir segurança jurídica às relações tributárias contemporâneas.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20 jun. 2019.

BRASIL. **Código Tributário Nacional** (1966). Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em: 20 jun.2019.

BRASIL. **Lei Kandir** (1996). Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l10833.htm> Acesso em: 20 jun.2019.

vil_03/leis/lcp/lcp87.htm> Acesso em: 20 jun. 2019.

CEARÁ. **Constituição do Estado do Ceará** (1989). Disponível em < <https://www.ceara.gov.br/wp-content/uploads/2017/03/Const-2015-260-200-Atualizada-emenda-86-4.pdf>> Acesso em: 20 jun. 2019.

CEARÁ. **Lei no 16.086** (2016). Disponível em < <https://www2.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/leis2016/16086.htm>> Acesso em: 20 jun. 2019.

CEARÁ. **Lei no 12.670** (1996). Disponível em < <https://www2.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/leis96/12670.htm>> Acesso em: 20 jun. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Direito Tributário**. RE 562276/PR. Relator(a): Min (a). Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, DJE 10/02/2011 - ATA N^o 24, de 18/09/2014. DJE no 194, divulgado em 03/10/2014. Disponível em: < <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2555009> > Acesso em: 21 jun. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. ARE 920257 AgR-MS. Relator: Edson Fachin, Primeira Turma, julgado em 24/11/2015, - ATA No 189/2015. DJE no 249, divulgado em 10/12/2015 Disponível em: < <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4859967> >. Acesso em: 21 jun. 2019.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

ATAUBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 4 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros**. São Paulo: Saraiva, 2014.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5 ed. São Paulo: Editora Noeses, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28 ed.

São Paulo: Editora Malheiros, 2012.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 24 ed. Rio de Janeiro, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 29 ed. São Paulo, 2018.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael. **Curso avançado de substituição tributária** – modalidades e direitos do contribuinte. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2011

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 21. ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2006.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975.

A graphic illustration of six stylized human figures, resembling paper cutouts, arranged in a circle and holding hands. The figures are rendered in a light gray color and cast soft shadows on the white surface below them, giving the impression of three-dimensional objects. The background is white, with a large orange triangular shape in the top right corner.

Reforma Tributária

Reforma tributária e a amarga luta por um consenso no Brasil: a proposta do Comsefaz para a PEC nº 45, de 2019

Fernanda Mara de Oliveira Macedo Carneiro Pacobahyba¹

INTRODUÇÃO

A temática da reforma tributária é assunto que reverbera na sociedade brasileira há décadas, sem que se chegue a um consenso quanto ao modelo mais adequado a um país cujas complexidades e diferenças regionais ressoam em uma análise mínima do contexto. Nessa medida, neste ano de 2019, por conta da iniciativa política da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, retornou ao palco de debates a reforma dos tributos brasileiros.

Tais debates notabilizam-se por meio de duas propostas distintas, cujas diferenças são substanciais, mas com ao menos um ponto em comum: quanto às diferenças, a Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 2019 (PEC nº 45, de 2019), na Câmara dos Deputados, de autoria do Deputado Baleia Rossi, do MDB/SP, é fruto dos trabalhos desenvolvidos em um “think tank” independente, denominado de Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), custeado por grandes empresas brasileiras que, a pretexto da indignação quanto às mazelas da tributação sobre o consumo no país, decidiram apresentar alternativa especificamente para a tributação sobre o consumo no país. Tal proposta pugna pela criação de um imposto sobre valor agregado, denominado de Imposto sobre Bens e Serviços, de competência da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios.

Em outra medida, a PEC nº 110, de 2019, no Senado Federal, de autoria do

¹ Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Mestre em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza – UNIFOR. Atualmente exerce o cargo de Secretária da Fazenda do Estado do Ceará, representando este Estado no COMSEFAZ. Participou do grupo de dez Secretários que construíram a proposta do COMSEFAZ, representando a Região Nordeste, juntamente com o Secretário da Fazenda do Estado de Pernambuco, Décio Padilha.

Senador Davi Alcolumbre, do Democratas, e de outros senadores, e que substancia um texto que já tramitou na Câmara dos Deputados, de autoria do Deputado Luiz Carlos Hauly, mas que não logrou êxito na aprovação final. Trata-se de texto que compreende alterações que vão além da tributação sobre o consumo, abarcando questões relativas ao Imposto sobre a Renda e aos impostos sobre patrimônio. Ademais, trata de questões relativas à própria carreira dos auditores fiscais, mesclando discussões administrativas a questões tributárias.

Por conta do avanço nas discussões das propostas acima, o Comitê Nacional de Secretários de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, COMSEFAZ, que congrega exclusivamente os secretários estaduais e distrital, deliberou acerca da necessidade de análise de ambas as propostas, com vistas a ratificar alguma delas ou propor medidas que visem a atender aos reclamos estaduais.

Com isso, surge a proposta do COMSEFAZ, a partir de deliberações dos secretários, e que corporificam o debate da reforma tributária do consumo no Brasil, sob o viés estadual. Nessa medida, o objetivo desse trabalho é discorrer acerca das diferenças entre a PEC nº 45, de 2019, e a proposta dos Secretários no COMSEFAZ, com vistas a clarificar os pontos considerados fundamentais para que se tenha uma reforma tributária adequada aos entes federativos.

Em um primeiro momento, será esmiuçado o papel do COMSEFAZ, que se notabiliza por discutir as grandes questões afetas ao ICMS e sobre a situação dos Estados no contexto da reforma tributária, e, em seguida, serão confrontados os textos da PEC nº 45, de 2019 e da Proposta do COMSEFAZ, clarificando as divergências existentes entre ambos.

O PAPEL DO COMSEFAZ NA REFORMA TRIBUTÁRIA: PALCO PARA CONFRONTO DE IDEIAS

Inicialmente vale diferenciar duas figuras que têm se destacado no cenário nacional e cujas discussões envolvem o Imposto sobre Operações relativas à

Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS): a primeira delas e mais antiga, é o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), cuja delimitação institucional está contida no Convênio CONFAZ nº 133, de 1997, denominado “Regimento Interno do CONFAZ”, cujas bases estão estabelecidas na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, no qual se lê que este conselho

tem por finalidade promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, bem como colaborar com o Conselho Monetário Nacional - CMN na fixação da política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e do Distrito Federal e na orientação às instituições financeiras públicas estaduais. (CONFAZ, 1997).

No CONFAZ, por determinação constitucional, são tomadas as grandes discussões acerca da concessão de benefícios fiscais em sede de ICMS, por expressa determinação constitucional contida no art. 155, §2º, inc. XII, alínea “g”, o que vem sendo, cada dia mais, alvo de inúmeras discussões no cenário brasileiro, especialmente pela utilização de mecanismos não constitucionalizados de solução da “Guerra Fiscal” no Brasil, o que agudizou problemas regionais, por falta de aprofundamento rigoroso dos problemas inerentes ao federalismo fiscal.

Por outro lado, a segunda figura que se segue, mais recente em termos de inauguração no ordenamento jurídico, é o Comitê Nacional de Secretários de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, COMSEFAZ, instituído pelo Protocolo de Cooperação Técnica de 28 de setembro de 2012, configurando-se como associação sem fins lucrativos, com personalidade jurídica de direito privado, “que tem por escopo o fortalecimento das relações entre si e com os demais entes federativos, bem como da atuação conjunta em assuntos de interesse da maioria de seus membros” (COMSEFAZ, 2019)².

²Estatuto Social do COMSEFAZ disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/Convenios-de-cooperacao-outros2/memorando-comsefaz-180-19-estatuto-comsefaz.pdf/view>. Acesso em 13 out. 2019.

Ambas as figuras convivem harmoniosamente no cenário nacional e, em termos de reforma tributária do ICMS, o COMSEFAZ tem se destacado como o comitê no qual grandes discussões acerca do federalismo fiscal e da nova configuração da tributação do consumo no país tem tomado assento.

Em assim sendo, os Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal, por conta da retomada mais incisiva das discussões acerca da reforma tributária do Brasil, especialmente após a protocolização da Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 2019 (PEC nº 45/2019), de autoria do Deputado Federal Baleia Rossi, do MDB-SP, decidiram compor grupo com, no mínimo, dez secretários, sendo dois de cada uma das regiões do Brasil, com o fito de tomar posição acerca da reforma, manifestando apoio ou apresentando sugestão ao texto que se apresentava como mais forte em termos de discussão política.

Vale registrar que também tramita no Congresso Nacional, agora sob a iniciativa do Senado Federal, a PEC nº 110, de 2019, de autoria do próprio Presidente daquela Casa, Senador Davi Alcolumbre, com diversos outros senadores, mas cuja origem remota à proposta do Deputado Luiz Carlos Hauly, já aprovada por Comissão Especial da Câmara dos Deputados, mas que não lograra êxito em sua aprovação final.

No tocante à diferença entre ambas as propostas, tem-se que a PEC nº 45/2019 converge para a criação de um tributo denominado “Imposto sobre Bens e Serviços” (IBS), no clássico modelo de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA), que é base de grande parte dos modelos tributários adotados no mundo, com a fusão de cinco tributos distintos: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), as Contribuições Federais para o PIS/PASEP e a COFINS, o ICMS e o ISS.

Já no que diz acerca da PEC nº 110/2019, esta prevê a criação de um “Imposto sobre Operações com Bens e Serviços”, também identificado pela sigla IBS, no mesmo modelo de IVA, mas com a fusão de nove³ tributos distintos: IPI, IOF,

³ Na verdade, por se tratarem o PIS e a PASEP de dois programas distintos, mas cuja arrecadação para ambos os programas se dá com a junção destas figuras, melhor seria dizer que se trata de tributo único, pelo que se defende que o IBS da PEC nº 110, de 2019, congrega oito tributos distintos.

PIS/Pasep, Cofins, Salário-Educação, Cide-Combustíveis, ICMS e o ISS.

No tocante à abrangência, a PEC nº 45/2019 abrange apenas a tributação sobre o consumo, enquanto a PEC nº 110, de 2019, vai além, apresentando ajustes na tributação sobre renda e patrimônio. Esta se caracterizaria como ampla reforma do “sistema” tributário, enquanto aquela representa reforma na tributação sobre o consumo. Em ambos os casos, imensas dificuldades políticas e pragmáticas de aprofundamento das discussões, especialmente por conta do contexto de grandes dificuldades financeiras dos entes federativos, incluindo a própria União federal.

Foi com base nesse contexto político que se iniciaram as discussões no âmbito do COMSEFAZ, especialmente após a Primeira Reunião de Secretários de Fazenda das Regiões Norte e Nordeste, promovida pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, em 3 de maio de 2019, a qual contou com a presença de representantes do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)⁴, os quais elaboraram o texto que, posteriormente, foi adotado pelo Deputado Baleia Rossi, e transformado na PEC nº 45, de 2019.

Vale uma pausa para tratar sobre o CCiF: trata-se de um “think tank” independente, bancado por diversas empresas nacionais⁵ e “que tem por objetivo contribuir para a simplificação do sistema tributário brasileiro e para o aprimoramento do modelo de gestão fiscal do país”⁶, sendo custeado por empresas brasileiras⁷, que criticam o atual modelo de tributação da produção de consumo de bens e serviços, o qual, segundo Nota Técnica do CCiF,

prejudica o país de várias formas:

1. reduz fortemente a produtividade, na medida em que as empresas se organizam de forma ineficiente para minimizar o custo tributário – que pode variar

⁴ Nesta reunião ocorrida em 3 de maio de 2019, em Fortaleza/CE, estiveram presentes, como representantes do CCiF, os Drs. Eurico de Santi e Nelson Machado.

⁵ Conforme disposto no site do CCiF, as seguintes empresas colaboram para o “think tank”: Banco Itaú, Ambev S/A, Braskem S/A, Coca-Cola Brasil; Huawei do Brasil; Natura Cosméticos S/A; Raízen Energia S/A; Souza Cruz S/A e Vale S/A. Disponível em: www.ccif.com.br/parceiros. Acesso em 13 out. 2019.

⁶ Informações sobre o CCiF disponíveis em: www.ccif.com.br. Acesso em 13 out. 2019.

⁷ Não se consegue identificar, na busca no site do CCiF, quais seriam as empresas que estão custeando este “think tank”, diferentemente do que se via antes das discussões mais agudas sobre a reforma tributária.

- 2. onera os investimentos e as exportações;
- 3. por ser excessivamente complexo, eleva sobremaneira o custo burocrático de apuração e pagamento dos tributos, além de provocar um elevado grau de litígio;
- 4. impede os consumidores de conhecerem o montante de tributos incidentes sobre os bens e serviços que adquirem no mercado. (CCIF, 2019)

Voltando-se à Primeira Reunião de Secretários de Fazenda das Regiões Norte e Nordeste, resolveu-se aprofundar a proposta da PEC nº 45, de 2019, a partir da fixação de algumas premissas, sem as quais não se poderia aceitar o texto protocolizado pelo Deputado Baleia Rossi, sob pena de gerar profundas distorções no Sistema Tributário Nacional, especialmente para as regiões que concentram as maiores desigualdades no país. Assim, firmou-se que a PEC nº 45, de 2019, deveria consignar as seguintes alterações:

- a) Competência tributária compartilhada apenas entre Estados e Municípios;
- b) Legislação: iniciativa dos Estados, através de lei complementar;
- c) Distribuição dos recursos pelos três entes da federação, mas com redução gradual da participação da União;
- d) Alíquotas: alíquota modal nacional uniforme e alíquota reduzida nacional uniforme para cesta de determinados produtos (seletividade);
- e) Criação de Fundo de Desenvolvimento Regional Constitucional;
- f) Comitê Gestor apenas com Estados e Municípios;
- g) Definição do modelo de fiscalização a ser exercido pelos Estados e Municípios;
- h) Jurisdição estadual para execuções fiscais;
- i) Prazo de transição de 10 (dez) anos.

Tais pontos foram apresentados na reunião do COMSEFAZ, com a presença de todos os Secretários de Fazenda do país, e, a partir destas premissas, foi feita a construção de redação substitutiva ao texto da PEC nº 45, de 2019, que se aprofundará a seguir, a partir das diferenças encontradas entre o texto protocolizado pelo Deputado Baleia Rossi e aquele considerado como mais adequado à realidade dos Estados brasileiros.

DIFERENÇAS ENTRE A PEC Nº 45, DE 2019, E A PROPOSTA DO COMSEFAZ

Conforme se viu acima, os Secretários de Fazenda das Regiões Norte e Nordeste firmaram premissas para a reforma tributária do consumo no Brasil, com base no texto da PEC nº 45, de 2019, e que foram aprofundados por todos os Secretários de Fazenda do país, firmando-se as diferenças abaixo, que devem ser consideradas no texto do Deputado Baleia Rossi.

A primeira diferença pertine à competência tributária: diferentemente do disposto no art. 152-A⁸, proposto na PEC nº 45, de 2019, o COMSEFAZ decidiu que o modelo de competência do IBS deve compor-se apenas com a participação dos Estados e dos Municípios, retirando-se a União no desenho proposto. Em grande medida tal escolha se coaduna com a necessidade de que o principal imposto de competência dos Estado acabe por ficar sob o comando da União, pois esta teria uma influência superlativizada com o Comitê Gestor do IBS.

A segunda diferença reside no imposto seletivo. Conforme modelo da PEC nº 45, de 2019, a União poderia instituir “impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de **determinados bens, serviços ou direitos**”: daí se segue a possibilidade de mais de um imposto, bem como não se circunscreveu o âmbito dos bens, serviços e direitos que poderiam ser afetados. Já pelo COMSEFAZ, haveria a possibilidade da União instituir “imposto seletivo, com finalidade extrafiscal, destinado a desestimular o consumo de cigarros, bebidas alcoólicas, armas e munições”. Aqui, define-se um imposto, bem como fica circunscrita a materialidade a alguns bens (cigarros, bebidas alcoólicas, armas e munições), excetuando-se serviços e direitos.

Ainda no imposto seletivo reside a terceira diferença. Pela PEC nº 45, de 2019, toda a arrecadação do IBS seria destinada à União. Já pela proposta dos Secretários de Fazenda, no COMSEFAZ, seria destinado 50% (cinquenta por cen-

⁸ “Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.” (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

to) da arrecadação do imposto seletivo do Fundo de Desenvolvimento Regional (o qual será abordado mais adiante).

A quarta diferença entre a PEC nº 45, de 2019 e a proposta do COMSEFAZ reside nas alíquotas: em ambas, são adotadas alíquotas únicas, o que implica que todos os bens e serviços submeter-se-ão ao mesmo *quantum* de incidência. Contudo, na PEC nº 45, de 2019 a alíquota se dá pelo somatório das alíquotas da União, dos Estados e dos Municípios, enquanto pelo COMSEFAZ, que exclui a União, tem-se apenas o somatório de alíquotas dos Estados e dos Municípios. Vale ressaltar ainda, que estas alíquotas terão patamares mínimos, a serem fixados pelo Senado Federal, com vistas a se evitar a guerra fiscal entre entes.

Uma quinta diferença é encontrada no Comitê Gestor: neste, residem as maiores dificuldades para se estruturar o IBS. Na PEC nº 45, de 2019, integram o Comitê Gestor os representantes da União, dos Estados e do DF e dos Municípios. Cabem a este Comitê fundamentais ações para o IBS: publicar o regulamento do imposto, a gestão da arrecadação e da distribuição do produto da arrecadação do IBS, a representação judicial e extrajudicial dos entes federativos nas questões relativas ao imposto e a fixação de critérios para sua fiscalização.

Já para o COMSEFAZ, o Comitê Gestor terá 41 membros, sendo 27 representantes dos Estados e do DF e 14 representantes dos Municípios, sem qualquer participação da União. Tal é justificado, pelos Estados, devido aos percalços na relação com a União no Comitê Gestor do Simples Nacional, a qual sempre se utilizou da primazia nas deliberações para impor restrições aos demais entes no tratamento diferenciado e favorecido às pequenas empresas brasileiras.

A sexta diferença, ainda no tocante ao Comitê Gestor, reside no quórum para aprovação de suas deliberações: pelo COMSEFAZ, tal comitê teria de conseguir a aceitação de 4/5 de seus membros, portanto, de 32 de seus 41 membros, para que as votações tenham êxito. Isso implica em um quórum gravoso, no qual se tem uma maioria qualificada para as importantes deliberações do comitê.

A sétima diferença é uma decorrência da retirada da União do âmbito competencial do IBS: já que não mais a integrará, e pelo fato do IBS aglutinar três importantes tributos federais, cuja arrecadação em 2018 foi de aproximadamente R\$ 350 bilhões, não há como não se pensar nas implicações sérias às finanças nacionais. Dessa forma, previu o COMSEFAZ que, a despeito de não constar na competência, poderia ser fixado um adicional do IBS, destinado à União, a fim de prover recursos para a seguridade social, o financiamento do programa do seguro-desemprego e do abono de que trata o § 3º do art. 239, da CF, e o aporte aos fundos instituídos por meio do art. 162-A, que serão tratados a seguir.

Na proposta do COMSEFAZ existe a previsão de criação de dois fundos, com vistas a compensar os Estados pela impossibilidade de concessão de benefícios fiscais no IBS. Como se tem assistido no cenário nacional, a “Guerra Fiscal do ICMS” tem se configurado como a medida de que dispõem as unidades da federação para atrair investimentos privados, notadamente na atração de indústrias e de atacadistas. Dado que o IBS se configura em legítimo imposto neutro, os benefícios fiscais não fazem parte da proposta da PEC nº 45, de 2019.

Assim, ficariam instituídos o Fundo de Desenvolvimento Regional e o Fundo de Compensação da Desoneração das Exportações de Produtos Primários e Semielaborados, por meio do art. 162-A⁹. Ambos os fundos teriam arrecadações destinadas aos Estados e ao Distrito Federal, advindas de 50% do produto da arrecadação do imposto seletivo e de 40% da arrecadação do adicional da União previsto na proposta do COMSEFAZ.

A nona diferença é relativa à manutenção dos benefícios da Zona Franca de Manaus, nos patamares atualmente previstos na Constituição Federal, os quais devem perdurar até o ano 2073. Trata-se de uma premissa baseada em critérios políticos e que não se coaduna com a natureza neutral do IBS.

⁹ Proposta do COMSEFAZ, art. 162-A: “Ficam instituídos os seguintes fundos: I - o Fundo de Desenvolvimento Regional, destinado aos Estados e ao Distrito Federal, com o objetivo de reduzir as desigualdades econômicas regionais, constituído pelos recursos de que tratam o inciso I do § 9º do art. 156-A e o § 1º do art. 154; II - o Fundo de Compensação da Desoneração das Exportações de Produtos Primários e Semielaborados, destinado aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente às exportações de produtos primários e semielaborados, originadas do território de cada Unidade da Federação, constituído pelos recursos de que trata o inciso II do § 9º do art. 156-A.

Uma décima diferença relevante pertine ao prazo de transição dos modelos propostos: pela PEC nº 45, de 2019, haveria um período de transição de cinquenta anos para a distribuição da receita do IBS entre os Estados e os Municípios:

Nos primeiros vinte anos, o valor da receita atual do ICMS e do ISS de cada Estado e de cada Município, corrigido pela inflação, seria mantido. Apenas o crescimento real da receita do IBS seria distribuído pelo princípio do destino, ou seja, proporcionalmente ao consumo. Nos trinta anos subsequentes, a parcela que repõe a receita real do ICMS e do ISS seria progressivamente reduzida, alcançando-se a distribuição integral da receita do IBS pelo princípio do destino ao final dos cinquenta anos. (PEC 45, 2019).

No que pertine ao COMSEFAZ, propõe-se um período de transição de vinte anos, a fim de se compensar as perdas advindas da adoção do princípio do destino na arrecadação do IBS. Como visto na capítulo anterior, os Secretários de Fazenda das Regiões Norte e Nordeste propuseram que tal prazo, para compensar os Estados que perdem arrecadação, seria de dez anos, o que não se confirmou quando das discussões com os Secretários das demais regiões: os vinte anos foram o que tornou possível a aprovação no COMSEFAZ, ainda que votação por maioria e não por unanimidade.

Por fim, uma única diferença relevante entre os modelos da PEC nº 45, de 2019, e do COMSEFAZ pertine à competência para julgar ações do IBS: pelo texto do Deputado Baleia Rossi, compete à Justiça Federal o julgamento de causas relativas ao IBS, através da inclusão de referência ao comitê gestor nacional do IBS, a quem cabe a representação judicial e extrajudicial da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios nas causas relativas ao IBS. Já para o COMSEFAZ, tal competência é da Justiça Estadual.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os debates acerca da reforma tributária no Brasil já tiveram o êxito de completar inúmeras décadas, contudo, jamais se chegou a um consenso quanto à reforma que seria adequada e desejada por toda a sociedade. Isso se justifica em face de um contexto de inúmeras desigualdades sociais e regionais e, na

atualidade, pela crítica situação financeira da maior parte dos entes federados, aqui incluída a União, com o seu extraordinário déficit.

Nesse contexto, viu-se que duas propostas passaram a aglutinar as atenções do Poder Público, por meio dos Governos e das Administrações Tributárias, dos contribuintes e da academia, e que se notabilizaram por criar a figura de um imposto sobre valor agregado (IVA), padrão que remanesce na maior parte dos países democráticos do mundo, mas com substanciais diferenças. A maior diferença no que pertine à tributação sobre o consumo nas PECs n.ºs 45 e 110, de 2019, reside na inclusão da União na competência para instituir o tributo, sendo esta figura prevista na primeira e excluída na segunda.

Com base nestas propostas, o COMSEFAZ, que reúne os Secretários de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, com base na PEC n.º 45, de 2019, elaborou um texto substitutivo, apresentado aos Presidentes da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, e que corporifica o entendimento da maioria dos Secretários, dada a impossibilidade de consenso em alguns pontos significativos.

O presente artigo, como se viu, abordou onze diferenças relevantes entre a proposta do Deputado Baleia Rossi e a Proposta do COMSEFAZ, apresentando algumas justificativas para o entendimento diverso, sempre sob a toada de importância para os Estados e Distrito Federal. Desse modo, existem diferenças relevantes quanto à competência para instituir o IBS, que deixa de contemplar a União federal, bem como nos papéis do Comitê Gestor e no prazo de compensação das perdas de vinte anos.

Sabe-se que se trata de debate acalorado e que revitaliza as velhas discussões acerca do tamanho do Estado, das profundas desigualdades sociais e regionais e do federalismo fiscal. Por fim, não se espera que a Proposta do COMSEFAZ seja tomada como verdade e levada a discussão como o melhor modelo para “todos” os entes federativos, na medida em que se trata de discussão complexa e que ainda não envolveu devidamente a sociedade, ficando limitada, até agora, aos governos e a uns poucos contribuintes, e, ainda de forma tímida, a academia.

REFERÊNCIAS

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Projeto de Emenda Constitucional nº 45, de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=E68B8C71C5056D97E9A0CCFE752630B0.proposicoesWebExterno1?cod-teor=1728369&filename=PEC+45/2019>. Acesso em 13 out. 2019.

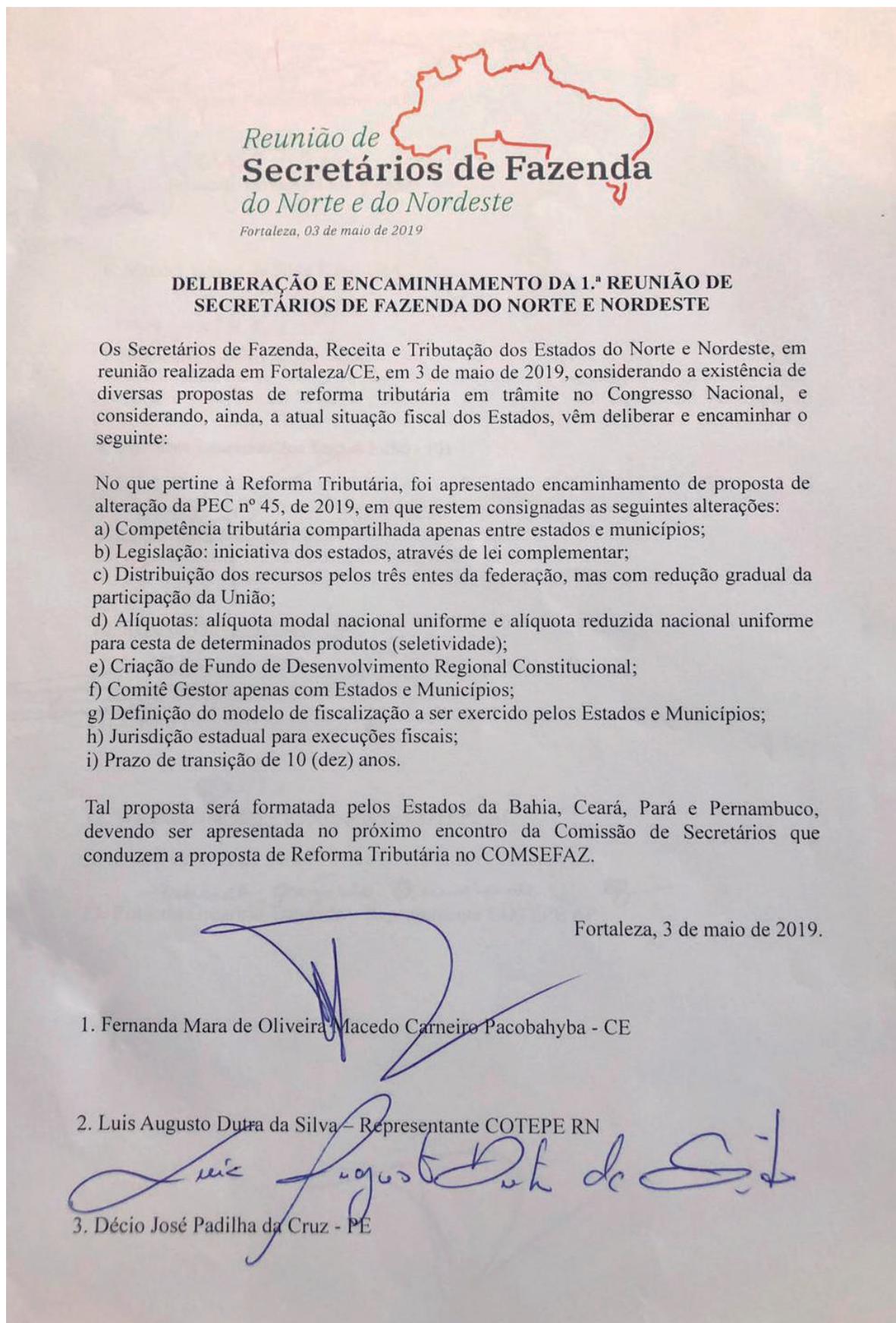
CCIF. **Nota Técnica** – Reforma do Modelo de Tributação de Bens e Serviços. Disponível em: <http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2019/08/NT-I-B5-v2_2.pdf>. Acesso em 13 out. 2019.

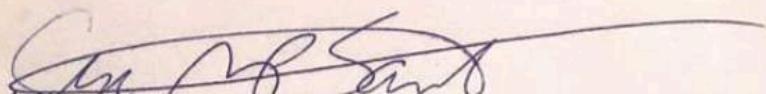
COMSEFAZ. **Estatuto Social**. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/Convenios-de-cooperacao-outros2/memorando-comsefaz-180-19-estatuto-comsefaz.pdf/view>>. Acesso em 13 out. 2019.

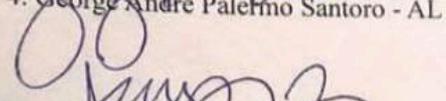
CONFAZ. **Regimento Interno (Convênio nº 133, de 1997)**. Aprova o Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV133_97>. Acesso em 13 out. 2019.

SENADO FEDERAL. **Projeto de Emenda Constitucional nº 110, de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>>. Acesso em 13 out. 2019.

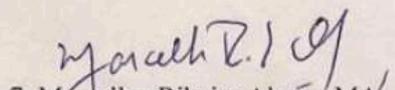
ANEXO



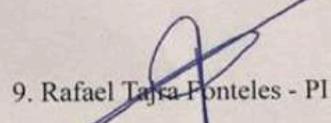

4. George André Palefmo Santoro - AL


5. Luis Fernando Pereira da Silva - RO

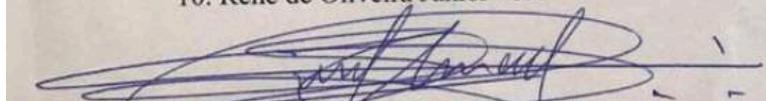
6. Manoel Vitorio da Silva Filho - BA

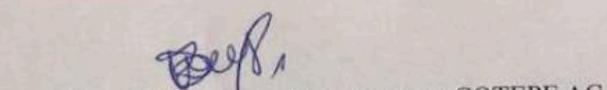

7. Marcellus Ribeiro Alves - MA

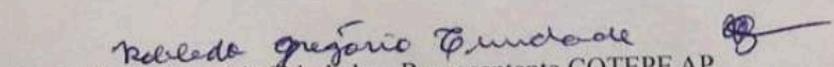
8. Marialvo Laureano dos Santos Filho - PB

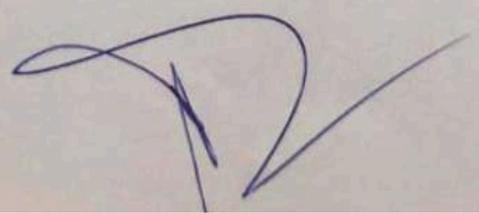

9. Rafael Tajra Ponteles - PI

10. René de Oliveira Júnior - PA


11. Sandro Henrique Armando - TO


12. Wanessa Brandão – Representante COTEPE AC


13. Robledo Gregório Trindade – Representante COTEPE AP



Reforma tributária no Brasil: oportunidade de avançar na direção de um sistema tributário verde¹

Kamila Vieira de Mendonça ²
Marcelo Lettieri Siqueira ³

INTRODUÇÃO

As questões ambientais não são novidades diante dos inúmeros exemplos de degradação ambiental, desde o desmatamento até a geração de resíduos. Contudo, a sociedade, está começando a questionar os atuais padrões de consumo e produção. Além disso, algumas das preocupações ambientais estão relacionadas aos efeitos dos impactos ambientais que podem tornar-se irreversíveis.

Nos últimos anos, vem-se consolidando a ideia de que as políticas regulatórias baseadas em normas, controles, sanções e outras formas de comando e controle têm resultados insuficientes nos processos que geram degradação ambiental. Tais políticas, na maioria dos casos, têm limitado as possibilidades de fortalecimento desses mecanismos, daí a necessidade de explorar novas opções.

A incorporação de instrumentos econômicos tem sido a saída encontrada para substituir ou até complementar os marcos regulatórios existentes. Dentre as vantagens relacionadas a esses instrumentos, Fullerton *et al.* (2008) citam a eficiência estática e dinâmica ao favorecer a inovação tecnológica para reduzir os efeitos das externalidades negativas, a efetividade e flexibilidade mediante os incentivos baseados em preços ou custos e o financiamento de políticas

¹ O presente artigo foi elaborado a partir da experiência dos autores na participação no projeto da Reforma Tributária Solidária, iniciativa da Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (Anfip) e da Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (Fenafisco). Uma visão completa da tributação ambiental no âmbito desse projeto está contida em Leite *et al.* (2018).

² Kamila Vieira de Mendonça é Doutora em Economia pelo CAEN/UFC e Professora Adjunta do LABOMAR/UFC.

³ Marcelo Lettieri Siqueira é Doutor em Economia pelo PIMES/UFPE e Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil.

ambientais por meio da obtenção de ingressos fiscais.

Os instrumentos econômicos mais utilizados são encargos e tributos pelo uso dos recursos naturais ou por emissões de poluentes, além de sistemas de quotas, permissões transferíveis e esquemas de depósito-reembolso. Esses mecanismos podem ser implementados simultaneamente com campanhas de informação ou programas voluntários.

Os tributos ambientais têm sido utilizados como alternativa para solucionar os problemas provenientes das externalidades negativas associadas ao meio ambiente. Pigou (1920) propôs um imposto sobre a fonte geradora da externalidade, no caso, sobre a fonte de contaminação. Isso permitiria alcançar um ótimo social no ponto em que o benefício marginal privado de poluir se iguale ao custo marginal social, ou seja, o imposto pigouviano é um valor que faz com que o agente poluidor não obtenha ganhos adicionais sem compensar efetivamente a contaminação gerada.

Para Costa (2005), a utilização de instrumentos tributários promove a redução dos conflitos entre crescimento econômico e proteção ambiental, desde que a arrecadação seja destinada à proteção ambiental. Ou seja, os recursos dos tributos ambientais devem ser prioritariamente destinados a ações e políticas de caráter ambiental, como por exemplo, programas de proteção ou recuperação do meio ambiente.

Mas a implementação desse tipo de tributo requer altos custos de focalização, por conta da quantidade de informação sobre o agente poluidor e os danos causados e isso deve ser avaliado em conjunto com os resultados alcançados, tanto em termos de arrecadação, quanto da mitigação do dano ambiental.

No plano internacional, a partir dos anos 1990, a tributação ambiental passou a fazer parte das reformas fiscais de vários países desenvolvidos, como Finlândia, Suécia, Dinamarca, Noruega, Países Baixos, Alemanha, Itália, Suíça e reino Unido. Estas reformas se basearam em três pilares: redução ou eliminação de subsídios ambientalmente nocivos; reestruturação dos tributos existentes se-

guindo critérios ambientais; e, introdução de novos tributos ambientais sobre emissões de gases contaminantes e sobre efluentes (BARDE, 2005).

Como o debate sobre reformas tributárias tem adquirido crescente importância na definição das políticas públicas, principalmente quanto ao efetivo papel do sistema tributário na promoção do crescimento econômico ambientalmente sustentável e na redução das desigualdades sociais, entendemos que é chegado o momento de avançarmos na direção de um sistema tributário verde no Brasil, aproveitando as discussões sobre reforma tributária que entram na pauta do parlamento brasileiro.

Além de permitir a redução da poluição, os tributos ambientais têm potencial para gerar ingressos tributários adicionais para o Governo. Isso é conhecido como duplo dividendo da política fiscal ambiental, ou seja, os recursos obtidos a partir da aplicação do tributo ambiental podem ser utilizados para eliminar ou diminuir outros tributos que recaem sobre os salários ou investimentos.

O presente artigo investiga o papel da tributação como instrumento jurídico-econômico de gestão ambiental e identifica quais são os elementos essenciais que contribuem para a construção de um sistema tributário ecologicamente sustentável. Nesse sentido, traz um panorama sobre as tentativas de construção de uma relação virtuosa entre tributação e meio ambiente, levanta as principais sugestões de tributação ambiental em andamento e apresenta alternativas para a inclusão das questões ambientais nas propostas de reforma tributária em discussão no Brasil.

EXPERIÊNCIAS EM TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E TRIBUTAÇÃO AMBIENTALMENTE RELACIONADA

A Experiência Internacional

Na Europa, os países escandinavos foram os pioneiros e estão na vanguarda da tributação ambiental. A Finlândia foi o primeiro país a realizar uma reforma tributária ambiental, introduzindo, em 1990, um tributo sobre o conteúdo

de carbono nos combustíveis fósseis. A Suécia implementou sua reforma ambiental em 1991, criando tributos sobre CO₂, SO₂ e NO_x. A Dinamarca fez a reforma em três etapas: em 1993, foi reduzida a alíquota marginal do imposto sobre a renda das pessoas físicas e aumentada a dos tributos sobre combustível fóssil, eletricidade, resíduos sólidos, água, papel e plástico; em 1995, criou um tributo sobre emissão de CO₂ (SOARES; JURAS, 2015).

Na Alemanha, a reforma data de 1999, com a aprovação de duas leis cuja implantação foi prevista em cinco etapas de majoração da tributação sobre combustíveis para transporte e aquecimento, entre 1999 e 2003, além da criação de um novo tributo sobre eletricidade (SOARES; JURAS, 2015).

No Reino Unido, foram criados tributos sobre despejo de resíduos em aterro, sobre uso comercial e industrial de energia – que busca aumentar a eficiência da utilização e reduzir a demanda por energia de fontes “sujas” – e sobre agregados minerais, compreendendo pedra, areia, cascalho e produtos correlatos, com o que se busca promover uma “desmaterialização” da economia, segundo Soares e Juras (2015).

Na Suíça (2008), a reforma introduziu elementos de coleta seletiva e planos de eficiência energética. Na Holanda (1995), foi implementada a tributação sobre o consumo de energia, a geração de resíduos sólidos, a captação de águas subterrâneas e a utilização de urânio, além de um imposto sobre o consumo de eletricidade e gás natural. A reforma australiana abrangeu aspectos distributivos, financiamento às empresas, isenções e programas de eficiência energética. No caso da Islândia, instituiu-se um imposto sobre os recursos pesqueiros; na Letônia, o imposto sobre recursos naturais (argila, dolomita, etc.), sobre a eliminação de resíduos, produtos, contaminantes do ar, entre outros; na Noruega, foi introduzido um imposto sobre pesticidas que consiste em sete alíquotas baseadas nos riscos ambientais e nos problemas de saúde (SOARES; JURAS, 2015; FANELLI et al., 2015; OCDE, 2017).

Diversos países europeus notaram que a tributação com orientação ecológica deve permear todo o sistema tributário nacionais e internacionais. Não basta

criarem-se tributos incidentes sobre determinados tipos de atividades poluidoras; é necessário que todo o sistema tributário seja o mais “ecológico” possível. Para orientar a política fiscal nacional, estadual e municipal na direção de maior sustentabilidade, é preciso que todas as políticas públicas sejam consistentes do ponto de vista da preocupação com a ecologia, conforme resalta Caliendo et al. (2014).

Na América Latina, existem algumas experiências de reformas fiscais ambientais de forma mais restrita. Na Argentina (2013), foi implementado um imposto sobre automóveis, motocicletas, embarcações e aeronaves desportivas; na Bolívia (2007), foi criada uma alíquota adicional para mineração; e no Chile e no México (2014), um imposto sobre o carbono. (FANELLI et al., 2015).

Segundo Fanelli et al. (2015), contudo, uma reforma tributária ambiental na América Latina e no Caribe apresenta obstáculos que não são apenas teóricos, uma vez que mesmo os países desenvolvidos tiveram dificuldades em reunir as informações necessárias para calcular o tamanho da externalidade e estimar o valor do tributo. Diante disso, as externalidades ambientais, assim como outras distorções, geram falhas de mercado que incidem sobre a competitividade e requerem políticas de desenvolvimento conjuntas.

Segundo Jiménez e Tromben (2006), nos países da América Latina e do Caribe que possuem importantes dotações de recursos naturais não renováveis, os governos se apropriam dos ingressos pela exportação de produtos básicos e os transformam em recursos fiscais mediante a participação na exploração, seja através de empresas públicas ou por participação acionária. Esses fatores proporcionaram condições para reformas fiscais com o objetivo de melhorar a captação de recursos por parte dos Estados.

A Experiência Brasileira

No Brasil, uma reforma tributária ambiental é um desafio ainda a ser enfrentado. Experiências tópicas e frágeis denotam a baixa relevância e aderência do debate e da prioridade política em torno do tema da tributação ambiental e

completa ausência de debate mais de fundo sobre a viabilidade e necessidade de uma “reforma fiscal verde” adaptada à realidade brasileira (Leite et al., 2018).

Mas há alguma experiência brasileira a considerar, principalmente na utilização de tributos ambientalmente relacionados.

Tributos de competência da União

Nos tributos de competência da União, pode-se destacar as experiências da Cide-Combustível, do IPI ecológico, do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR e do Imposto de Renda.

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (Cide-Combustível) foi prevista na Constituição Federal pela Emenda Constitucional nº 33 de 2001, a qual delinea requisitos para sua cobrança e destinação, com regulamentação dada pela Lei nº 10.336/2001. A destinação de sua receita vai para o pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e de derivados de petróleo; o financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e o financiamento de programas de infraestrutura de transportes. Com base na incidência e destinação de sua receita, podemos considerá-la como um “tributo ambientalmente relacionado”, nos termos propostos pela OCDE.

Ao avaliar a execução orçamentária da Cide-Combustível em 2017, no Portal de Orçamento Público do Senado Federal – Siga Brasil, verifica-se que 60% da sua receita é utilizada pelo Ministério dos Transportes, para o financiamento de obras de transportes, com destaque para o rodoviário, e os outros 40% são direcionados à transferência constitucional a Estados, Distrito Federal e Municípios. Já para Ministério do Meio Ambiente (MMA), sequer houve dotação orçamentária para a execução de projetos ambientais, demonstrando que embora a Cide seja um tributo ambientalmente relacionado, com efeitos indiretos sobre a emissão de poluentes, ela não tem se caracterizado como um

tributo que financie atividades de redução de danos ambientais.

O Imposto sobre Produtos industrializados, IPI, poderá ter caráter ecológico, se apresentar alíquotas seletivas em razão da essencialidade ambiental ou do porcentual de matéria-prima reciclada utilizada na fabricação dos produtos. O potencial de extrafiscalidade do IPI está relacionado com o princípio da seletividade, que lhe é inerente. A Constituição Federal prevê expressamente no artigo 153 §3º, I, que o IPI será seletivo em função da essencialidade do produto, ou seja, quanto mais essencial ele for menor será a sua alíquota e, do contrário, quanto mais supérfluo, mais elevada ela será.

O entendimento tradicional de que o IPI deve ser tributado somente de acordo com a “essencialidade econômica” do produto deve ceder para a compreensão moderna de que também deve ser considerada para efeito de eleição da alíquota do IPI a “essencialidade ambiental do produto”, a que deve corresponder a “seletividade ambiental” (LOPES, 2008).

O IPI ecológico, até o momento, tem sido utilizado com o abrandamento de alíquotas deste imposto para que a indústria utilize tecnologias limpas na elaboração do produto. Atualmente alguns dispositivos utilizam o IPI em busca da sustentabilidade ambiental.

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, de competência da União, pode ser considerado um “tributo ambientalmente relacionado” uma vez que em sua legislação constam isenções tributárias para: (i) áreas de preservação permanente (APP), reserva legal (RL) e servidão ambiental, conforme disposto no Código Florestal; (ii) áreas de interesse ecológico (aquelas destinadas, por ato do poder público, à proteção dos ecossistemas, e que ampliem as restrições de uso previstas para as APPs e RL; (iii) áreas comprovadamente imprestáveis para a atividade rural; (iv) Reservas Particulares do Patrimônio Natural – RPPN; (v) áreas cobertas por floresta nativa primária ou em estágio médio ou avançado de regeneração (podendo haver atividade econômica de manejo florestal sustentável de uso múltiplo e outras explorações extrativas).

O tributo atualmente possui caráter progressivo em relação à dimensão do imóvel e regressivo em relação ao grau de utilização – nesse caso, sendo devidamente abatidas as áreas citadas acima. Portanto, além de coibir o latifúndio por extensão, o tributo também desestimula em seu desenho a ampliação da produção para áreas de baixa aptidão agropecuária, possibilitando que tais áreas tenham destinações ambientais.

Entretanto, como ressaltam Leite et al. (2018), o aparato previsto no ITR ainda não alcançou a regulamentação necessária para estimular a conservação de solo, a transição agroecológica e o cultivo orgânico ou desestimular práticas agropecuárias que geram “externalidades” ambientais, como o uso abusivo de agrotóxicos, cultivo de transgênicos e a superexploração da natureza implementada por frações hegemônicas do agronegócio. Isso ocorre pela desvinculação do tributo do cumprimento da função social da propriedade rural.

No âmbito do Imposto de Renda, ocorrem incentivos às pessoas físicas ou jurídicas que financiam projetos que visam à proteção ambiental ou que doem para causas dessa natureza. Por exemplo, a Lei nº 5.106/1966 prevê isenção do Imposto de Renda de pessoas físicas e jurídicas que realizem projeto de florestamento ou reflorestamento aprovado pelo Ministério da Agricultura, em terras de que tenham justa posse.

O caso do Imposto de Renda é também elucidativo da importância de uma abordagem mais ampla da tributação ambiental na direção da já citada “Reforma Fiscal Verde”. O sistema tributário é permeado por desonerações e isenções, os denominados gastos tributários, que, dentre outras questões, implicam estímulos a atividades de elevados impactos ambientais, algumas delas com impactos elevados também em termos de emissões de gases de efeito estufa.

Tributos de competência dos Estados

No âmbito dos tributos de competência estadual, pode-se elencar as experiências do ICMS ‘ecológico’ e do IPVA Verde.

O que se convencionou denominar por ICMS Ecológico nada mais é que uma forma de distribuição do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) para os Municípios de um Estado, considerando fatores ambientais. Esta distribuição de receitas está prevista no Artigo 158, inciso IV da Constituição Federal que trata da repartição das receitas tributárias, o qual estabelece que 25% da arrecadação do ICMS deve ser destinada aos Municípios com base em critérios: 1) No mínimo $\frac{3}{4}$ (três quartos) para as operações decorrentes de operações relacionadas a circulação de mercadorias e às prestações de serviços; 2) $\frac{1}{4}$ (um quarto) desse valor, pode ser usado de acordo com o que estiver escrito na lei estadual, e no caso dos territórios a lei federal. Dessa forma, dos 25% a serem distribuídos aos Municípios $\frac{1}{4}$ (ou seja, 25%) pode ser usado conforme estabelecido em lei estadual. Pelo menos 16 Estados brasileiros já instituíram legislação que inclui critérios ambientais para a destinação desta parcela de $\frac{1}{4}$ que cabe aos Municípios.

A interpretação já consolidada, contudo, é clara na sua definição como matéria financeira, de repartição de receita, e não tributária. Para Volpato (2008), “o ICMS Ecológico é um remanejamento de receita tributária, com base na proteção ambiental, que um determinado Município aplica no seu território”. Além de restrito à lógica da repartição de receitas, vale ressaltar os limites e desafios na sua implementação, os quais refletem a amplitude do problema do subfinanciamento de políticas ambientais em âmbito federativo.

No geral, as experiências dos Estados na regulamentação e na aplicação do tributo não são animadoras. Por exemplo, no caso de Minas Gerais, estudo que analisou o impacto da distribuição do ICMS Ecológico nas despesas com gestão ambiental dos Municípios que receberam os recursos, concluiu que no período de 2006 a 2013 “na maioria das cidades não se percebeu mudança acentuada na ordem de grandeza dos percentuais do orçamento municipal investidos em gestão ambiental, estando estes, na maior parte, situados entre 0,1% e 2%” (FERREIRA et al., 2016).

No Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotivos (IPVA), há uma redução das alíquotas ou isenção para determinados veículos que utilizam energia

limpa ou combustíveis menos poluentes. Conhecido como IPVA Verde, tem sido adotado o incentivo no fato gerador, direcionado ao fomento para a circulação de carros mais eficientes no controle da emissão de gases.

Num levantamento das legislações estaduais e distritais quanto ao que haveria de fiscalidade ambiental do IPVA no Brasil, constatou-se que onze Estados possuem alguma regra de incentivo ambiental, sendo que a maioria delas, localizadas em grande parte do Nordeste e do Rio Grande do Sul, concedem somente isenção sobre veículos elétricos – realidade que ainda não chegou ao Brasil, pois não temos ainda uma produção de veículos elétricos em nível comercial com acessibilidade econômica para as pessoas.

A título de exemplo, no Estado do Mato Grosso do Sul, há uma taxa diferenciada, com redução de 70% do IPVA para veículos acionados à eletricidade; já o Estado do Paraná, embora não estabeleça isenção ou redução para veículos elétricos, estipula taxa diferenciada de 1% para carros que utilizem Gás Natural Veicular (GNV); nos Estados de São Paulo e do Rio de Janeiro, há um escalonamento da fiscalidade segundo o tipo de combustível utilizado (DINIZ; SANCHES JUNIOR, 2010).

Tributos de competência municipal

No âmbito da competência municipal, há algumas experiências com o Imposto sobre Serviços de qualquer natureza (ISS) e com o Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).

O Imposto sobre Serviços de qualquer natureza (ISS) tem sido utilizado por alguns entes federados para ofertar incentivos às empresas que invistam em questões ambientais, além da redução ou isenção do imposto a determinados serviços de ecoturismo. No campo da habitação, podemos citar como exemplo as experiências de Campo Grande (Mato Grosso do Sul), Itatiba e Bragança Paulista (São Paulo), que criaram alíquotas reduzidas em relação ao ISS de construção ou reforma de imóveis com (i) sistema de captação da água da chuva; (ii) sistema de reuso da água; (iii) sistema de aquecimento hidráulico

solar; (iv) sistema de aquecimento elétrico solar; (v) construções com material sustentável ou (vi) áreas permeáveis superiores a 50% do terreno.

O IPTU, de competência dos Municípios, é tributo que, apesar de possuir uma enorme capacidade para integrar o rol dos tributos ambientais, ainda é pouco utilizado. O mais comum é a aplicação do IPTU progressivo, na forma prevista no Estatuto da Cidade, com a edificação compulsória. Mas não podemos esquecer que a função social da propriedade não ocorre tão somente com a edificação. Muitas áreas cumprem a sua função quando não possuem edificações e são destinadas a preservação e conservação ambiental.

Atualmente, algumas cidades já utilizam de forma exitosa o IPTU ambiental, sendo denominado por alguns de IPTU Verde. Tem sido adotada como fato gerador a existência de árvores nativas; este é o mais comum. Mas alguns entes municipais têm inovado e concedido o incentivo para os proprietários que fazem reuso de água, que constroem com elementos e materiais sustentáveis, que edificam menos que o permitido, utilizam telhados verdes e outros similares. O município de Curitiba possui uma legislação bastante avançada. Outras capitais também aplicam o IPTU ambiental, como Porto Alegre, Salvador, São Paulo, Natal, dentre outras (SILVA, 2016).

É perfeitamente possível que o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana com viés ambiental seja utilizado como um instrumento eficaz para a efetividade da função socioambiental da propriedade privada, na medida em que pode estimular o comportamento do contribuinte para a proteção ambiental, a exemplo de ter imóvel urbano que contemple uma cobertura vegetal importante, que realize coleta seletiva de resíduos, que utilize captação de água das chuvas, dentre outros casos.

A OPORTUNIDADE DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA AMBIENTAL

O projeto da Reforma Tributária Solidária buscou mapear elementos e referências que nos parecem importantes para o necessário debate sobre uma “reforma fiscal verde” no Brasil, em linha e de forma convergente com as demais

propostas que foram construídas no projeto. Nesse sentido, designou-se um conjunto de mudanças na área tributária, fiscal, regulatória e de fiscalização que aponte em cinco direções, apresentadas a seguir.

Redistribuição da composição da carga tributária

A primeira mudança caminha no sentido de permitir ao Estado brasileiro redistribuir a composição da carga tributária, ao aumentar a participação dos tributos relacionados com o meio ambiente, ao mesmo tempo em que reduz a participação dos tributos sobre o consumo e sobre o trabalho, ou ainda desonera atividades ou inovações relacionadas com menor sobrecarga ambiental. Essa proposta, nos marcos do chamado “duplo dividendo”, tem vários efeitos, como o de fazer com que bens ou atividades prejudiciais ao meio ambiente tornem-se mais caros, promova-se uma distribuição direta ou indireta da receita extra arrecadada e se apoie a criação de emprego e investimentos em inovação.

Ampliação da tributação ambientalmente relacionada

A segunda mudança proposta é ampliar a tributação ambientalmente relacionada, o que requer enfrentar o debate sobre qual a base a ser tributada e quais seus efeitos e potenciais consequências, considerando questões como competitividade, produção, emprego e, claro, meio ambiente. Nesta direção, algumas propostas têm sido apresentadas para debate público, como a incidência tributária sobre o carbono oriundo de emissões de combustíveis fósseis, a criação de uma Cide Ambiental e algumas mudanças em tributos e preços públicos.

Nesse sentido, por exemplo, construiu-se uma proposta de criação de uma Cide Ambiental que incida sobre dois grandes grupos de bases tributárias ambientalmente relacionadas: a emissão de poluentes (CO₂, SO_x, NO_x, H₂S, N₂O e HCl) e o preço de produtos que causam danos ao meio-ambiente.

No caso da Emissão de Poluentes (CO₂, SO_x, NO_x, H₂S, N₂O e HCl), o ideal é adotar uma alíquota específica (ad rem) incidente sobre as emissões efetiva-

mente mensuradas ou uma variável que sirva de proxy para essas emissões. Em relação às alíquotas, os países desenvolvidos têm utilizado um valor em torno de US\$ 20,00/tonelada de emissão (em 2005, os Estados Unidos utilizavam US\$ 19,23/ton, a Dinamarca, US\$ 18,00 e a França, US\$ 22,27). Pode-se estabelecer algo em torno de R\$50,00/tonelada.

Segundo relatório do Observatório do Clima (Sistema de Estimativa de Emissões de Gases de Efeito Estufa, SEEG, 2015), contemplando as emissões nacionais no período 1990-2012 para os setores de mudança de uso da terra, agropecuária, energia, processos industriais e uso de produtos e resíduos, o total de emissões de gases de efeito estufa alcançou um valor estimado de 1,5 bilhões de toneladas de CO₂ em 2013. Se for possível tributar apenas 50% dessas emissões, o potencial arrecadatório pode ser estimado em R\$ 37,5 bilhões por ano (0,8% do PIB de 2013).

No caso da incidência sobre o preço de produtos que causam danos ao meio-ambiente, a base tributária seria o preço dos produtos, como veículos, combustíveis fósseis, gases que danificam a camada de ozônio (como o CFC), agrotóxicos e outros produtos considerados prejudiciais ao meio ambiente, como plásticos, metais pesados, etc. A alíquota seria estabelecida de forma a penalizar os produtos mais danosos. Poder-se-ia, por exemplo, calibrar as alíquotas de acordo com o grau de dano causado ao meio ambiente. No caso dos combustíveis fósseis, o recomendado é adotar alíquotas específicas, como já é o caso da Cide-Combustíveis (neste caso, a Cide Combustíveis passaria a fazer parte desta Cide Ambiental). Analisando juridicamente a espécie tributária em questão, entende-se como mais adequada uma Cide Ambiental de competência da União, com repartição das receitas com Estados e Municípios.

Em relação a algumas mudanças em tributos e preços públicos, pode-se destacar a ampliação do Imposto Territorial Rural, ITR – que pode se tornar um importante instrumento estatal para fins de proporcionar uma política agroambiental mais próxima dos preceitos constitucionais, respeitando a função social dos imóveis rurais e a necessidade de garantirmos um meio ambiente ecologicamente equilibrado, com a implementação do Cadastro Ambiental Ru-

ral – CAR e a integração de diversas bases cadastrais (Incra, MMA, SRF), assim como ajustes nas alíquotas que possibilitem incentivar atividades sustentáveis e penalizar atividades com impacto ambiental negativo; a ampliação da cobrança sobre o uso da água, principalmente dos grandes usuários e poluidores, com foco inicial nas grandes empresas do setor da água, indústrias de uso intensivo de água, usinas hidrelétricas e agricultores de culturas intensivas em água; e a adoção de alíquotas progressivas no uso de agrotóxicos, considerando as diferentes toxicidades, com vistas a redução no uso e incentivo à transição dos sistemas agrícolas com foco na produção de alimentos saudáveis para a população.

Revisão dos subsídios prejudiciais ao meio ambiente

A terceira mudança proposta é a revisão de subsídios prejudiciais ao meio ambiente e a geração de incentivos para ações benéficas. O Brasil necessita de uma profunda revisão dos gastos tributários.

Assim, uma reforma compromissada com a questão ambiental deve revogar todas as leis que geraram desoneração fiscal a atividades prejudiciais ao meio ambiente.

Exemplo bastante elucidativo é a necessidade de revogar-se o Convênio ICMS nº 100/97 do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) que confere incentivos fiscais às operações com agrotóxicos, reduzindo a base de cálculo do ICMS, derrubando-se os incentivos fiscais vigentes. Uma vez que esse gasto tributário vai no sentido contrário das políticas públicas de agricultura familiar, agricultura orgânica e de saúde pública.

Aumento dos recursos para o financiamento de políticas socioambientais

Nesta direção, entendemos que receitas adicionais originárias da tributação ambiental deveriam ser utilizadas para: financiar políticas ambientais e socioambientais (licenciamento ambiental, fiscalização, áreas protegidas; polí-

tica indigenista); inovação; transição agroecológica; obras de despoluição; e incentivo a atividades, processos produtivos ou consumos ‘ambientalmente amigáveis’.

Considerando que já existem diversos fundos como o Fundo Clima, Fundo do Meio Ambiente, Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico, e tomando a experiência do Fundo Nacional de Saúde como referência (dentro de um único Fundo existem blocos de financiamento com regulamentações próprias), a Reforma Tributária Solidária propõe a criação de um Fundo Ambiental Único, com incorporação dos já existentes no modelo de blocos de financiamento.

O objetivo de tal proposta é promover a convergência de esforços, a coordenação das iniciativas e o aumento da transparência do financiamento e da execução orçamentária das políticas ambiental, socioambiental e da parte da Política de Ciência e Tecnologia que estimula o desenvolvimento de “tecnologias limpas” no Brasil. O Fundo teria suas regras definidas em Lei Complementar, e os blocos de financiamento, em Lei Ordinária.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A questão ambiental – entendida como expressão dos limites ecológicos e biofísicos do planeta, associados ao padrão histórico de produção e consumo em escala global, mas fortemente diferenciado em termos geográficos e geopolíticos – tem inúmeros campos de abordagem. Um deles é o da tributação ambiental, o qual anuncia uma problemática central: em que medida e sob que circunstâncias um sistema tributário teria capacidade de incorporar instrumentos e mecanismos de natureza ambiental que possam trazer alguma eficácia ou contribuição para mudanças no padrão de produção e consumo, que está na origem da tensão dos referidos limites e, também, de processos e dinâmicas de injustiça ambiental. Essa nos parece uma questão ainda em aberto e a trajetória na construção de uma relação virtuosa entre tributação e meio ambiente pode ser considerada ainda recente.

Nesse sentido, esse artigo trouxe um panorama síntese da tentativa de construção de uma relação virtuosa entre tributação e meio ambiente, à luz de uma síntese do debate nos campos teóricos da economia e do direito, das experiências internacionais e da incipiente experiência de tributação ambiental no Brasil, avaliando essa dimensão nos tributos federais, estaduais e municipais.

Ainda, considerando o momento político e ambiental, com graves crises hídricas e o fato de que o Brasil é o maior consumidor de agrotóxicos do mundo, destacou-se a importância da cobrança pelo uso de recursos hídricos e a revisão das renúncias tributárias aos agrotóxicos. Por fim, o texto trouxe algumas sugestões de tributação ambiental com o objetivo de fomentar uma relação mais bem resolvida entre tributação e meio ambiente no Brasil.

REFERÊNCIAS

BARDE, J. P. *Reformas tributarias ambientales en países de la organización de cooperación y desarrollo económicos*. In: ACQUATELLA, J.; BÁRCENA, A. (Org.) *Aplicación de instrumentos económicos en la gestión ambiental de América latina y el Caribe: desafíos y factores condicionantes*. Serie Medio Ambiente e Desarrollo, nº 31, CEPAL, Santiago do Chile, 2005. Disponível em: <https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/2430/1/S053143_es.pdf>. Acesso em: 01 ago. 2019.

CAUENDO, P. **Tributação e Sustentabilidade Ambiental**: a extrafiscalidade como instrumento de proteção do meio ambiente. *Revista de Direito Ambiental*, vol. 76, Out. 2014, p. 471.

COSTA, É. C. de M. V. Tributação Ambiental. *Revista Científica Eletrônica de Sistemas de Informação*, São Paulo - Brasil, ano 2, n. 3, agosto de 2005.

DINIZ, L. S.; SANCHES JUNIOR, P. F. Alcool e políticas de apoio à sustentabilidade ambiental. *Revista eletrônica multidisciplinar Pindorama do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Bahia – IFBA*, ano I, n. 1, p. 1-20, ago. 2010. Disponível em: <http://www.revistapindorama.ifba.edu.br/files/Paulo>.

FANELLI, J. M.; JIMÉNEZ, J. P.; LÓPEZ, I. *La reforma fiscal ambiental en América Latina, estudios del cambio climático en América Latina*. Santiago do Chile: CEPAL-EUROCLIMA-Union Europea, 2015.

FERREIRA, S. de A. et al. ICMS Ecológico e preservação ambiental: uma análise da evolução do quociente entre a dotação atualizada da rubrica gestão ambiental e o orçamento atualizado dos Municípios da Zona da Mata de Minas Gerais. Rio de Janeiro: **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)**, v. 21, n. 3, 2016. Disponível em: file:///C:/Users/Usuario/Desktop/ICMS%20eco%20caso%20minas.pdf

FULLERTON, D.; LEICESTER, A.; SMITH, S. *Environmental taxes*. NBER Working Paper 14197, Cambridge, 2008. Disponível em: < <https://www.nber.org/papers/w14197.pdf> >. Acesso em: 31 jul. 2019.

JIMÉNEZ, J. P.; TROMBEN, V. **Política fiscal em países especializados em produtos no renovables em américa latina**. Serie Macroeconomía del Desarrollo nº 46, CEPAL, Santiago de Chile, 2006. Disponível em: <<https://repositorio.cepal.org/handle/11362/5413>>. Acesso em: 09 jul. 2019.

LEITE, A. Z.; CARDOSO, A.; DAVID, G.; MENDONÇA, K. V. de; SIQUEIRA, M. L. **Reforma Tributária Ambiental: Perspectivas para o Sistema Tributário Nacional**. Texto para Discussão nº 18. Plataforma Política e Social. 2018.

LOPES, A. H. C. **Reforma Tributária Ambiental**. Análise Constitucional e elaboração de Propostas, 2008.

OBSERVATÓRIO DO CLIMA. **Documento de análise [recurso eletrônico]:** evolução das emissões de gases de efeito estufa no Brasil (1970-2013): setor de energia e processos industriais / Instituto de Energia e Meio Ambiente (IEMA). – São Paulo: Observatório do Clima, 2015. 64 p.

OCDE. **Cobrança pelo uso de recursos hídricos no Brasil: caminhos a seguir**. Paris: OCDE, 2017. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264288423-pt>

PIGOU, A. C. *The economics of welfare*. London: Macmillan, 1920.

SILVA, E. L. M. **IPTU Verde**: a extrafiscalidade como instrumento de proteção e preservação ambiental. Brasília: UCB, 2016. Disponível em: <https://repositorio.ucb.br/jspui/bitstream/123456789/8828/1/EllenLidianedeMoraisSilva-TCCGraduacao2016.pdf.pdf>.

SOARES, M. R. C.; JURAS, I. A. G. M. **Desafios da Tributação Ambiental**. Brasília: Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, 2015.

VOLPATO, H. **ICMS – Ecológico**: Programa Estadual de Unidades de Conservação. [Trabalho de conclusão de curso]. Florianópolis: Faculdade Aprovação, 2008. Disponível em: http://faculdadeaprovacao.com.br/artigos/HERIBERTO_VOLPATO_ICMS_Ecologico.pdf, acesso em: 05 mai. 2010.

As dificuldades para uma reforma tributária no Brasil

Denise Lucena Cavalcante ¹

INTRODUÇÃO

□ nexistem soluções simples para problemas de grande complexidade. Como bem nos lembra Everardo Maciel, ao citar Henry Mencken (1880 – 1856), “[...] todo problema complexo tem uma solução simples, fácil e errada”. Reorganizar o sistema tributário brasileiro, com certeza, é uma das tarefas mais difíceis na atual conjuntura do País. Foram tantas anomalias e remendos durante anos e anos que, se possível fosse, o melhor seria *embaralhar e dar as cartas de novo*. Como, entretanto, não é possível, o melhor caminho é ir ajustando e corrigindo de maneira viável e eficiente.

Passados 30 anos de promulgada Constituição da República Federativa do Brasil e 50 anos do Código Tributário Nacional, oportuna é a reflexão sobre o Sistema Tributário Nacional vigente no Brasil. Perceptíveis são as dificuldades para que este sistema se harmonize às inúmeras transformações decorrentes das mudanças sociais, econômicas e políticas vivenciadas nestes últimos anos, bem como das influências, positivas ou não, da revolução tecnológica, já denominada de Quarta Revolução Industrial.

O Código Tributário Nacional, promulgado em 1966, foi dividido em dois livros: o Livro Primeiro determinou as diretrizes do Sistema Tributário Nacional (arts. 1o/95) e o Livro Segundo as Normas Gerais do Direito Tributário. Do Primeiro, poucas normas ainda vigoram, principalmente em virtude do Sistema Tributário Nacional previsto na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

¹ Pós-doutoramento pela Universidade de Lisboa. Doutora pela PUC/SP. Mestre pela UFC. Professora Titular - UFC. Procuradora da Fazenda Nacional.

A Constituição de 1988 trouxe, nos artigos 145 a 162, as diretrizes para o Sistema Tributário Nacional. Nesses 30 anos, o mencionado capítulo da Carta Magna já foi objeto de várias modificações por intermédio das emendas constitucionais, que até outubro de 2019 foram treze: EC n. 3/1993; EC n. 20/1998; EC n. 29/2000; EC n. 33/2001; EC n. 37/2002; EC n. 39/2002; EC n. 41/2003; EC n. 42/2003; EC n. 44/2004; EC n. 55/2007; EC n. 75/2013; EC n. 84/2014; EC n. 87/2015.

Mesmo com os ajustes ocorridos com as emendas constitucionais, muito ainda tem de ser feito de maneira a adaptar o Sistema Tributário Nacional à realidade das exigências emanadas da sociedade contemporânea.

A Reforma Tributária está sempre na pauta dos principais debates políticos e econômicos. A elevada carga tributária, a insuficiente repartição das receitas tributárias, o excesso de incentivos e benefícios tributários, inclusive, imunidades que não mais se justificam, são alvos permanentes de críticas.

Durante os últimos anos, vários projetos de lei foram sugeridos para uma Reforma Tributária, mas ainda se está longe de um consenso.

Atualmente, os debates mais fervorosos gravitam às órbitas da PEC n. 110/2019 e da PEC n. 45/2019, conhecidas, respectivamente, como PEC do Senado e PEC da Câmara.

Até bem pouco tempo, também se discutia o terceiro projeto que viria a ser oferecido pelo Governo Federal. Com a exoneração do secretário da Receita Federal do Brasil, Marcos Cintra, em 12/09/2019 - que defendia o retorno da CPMF - restaram até o momento as duas propostas já em andamento. No dia 10/10/2019, o ministro da Economia, Paulo Guedes, criou um Grupo de Trabalho (Portaria - 548) que determinou um prazo de 60 dias, prorrogável por igual período, para oferecer propostas de mudanças no Sistema Tributário Brasileiro. Nessa contextura, tudo aponta que os debates se intensificarão e, assim, restará permitido melhor amadurecimento das propostas em curso.

Nas PEC's números 110 e 45, as principais diretrizes são a simplificação do Sistema Tributário e a unificação de tributos da base de consumo, sendo estes substituídos pelo **IBS – Imposto sobre Bens e Serviços**.

Constata-se, contudo, que referidas propostas ainda não resolvem a necessária diminuição da complexidade atual do sistema tributário e, muito menos, consegue garantir uma adequada compatibilidade em relação ao princípio federativo, com prazos de transição longos e com ausência de dados econômicos que justifiquem modificações de grande porte no sistema.

Em decorrência de tantos problemas estruturais no País, agravados pela atual crise econômica, ainda não se sabe que andamento terão as propostas que pretendem adequar o sistema tributário à realidade contemporânea. O principal ponto em consenso no turbulento panorama fiscal é a necessidade de mudança, incluindo o fim da incidência de ICMS, ISS e IPI sobre bens e serviços.

Pelejas fervorosas estão sendo travadas no País, contudo, precisamos ir além disso. É necessário convocar os especialistas, a sociedade e os diversos setores econômicos para uma leitura cuidadosa dos textos apresentados e auxiliar na elaboração de um sistema melhor.

Essa é a finalidade deste estudo: apontar as dúvidas e contradições surgidas nos textos e conclamar os cidadãos-contribuintes a atuarem mais firmemente neste momento, afinal, somos os maiores interessados, porque nós é que pagaremos a conta.

UM PANORAMA DO ATUAL SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O maior ponto de consenso atual é a necessidade de mudança do modelo tributário vigente no País. A complexidade e a onerosidade são características perceptíveis pelo mais modesto trabalhador até os grandes grupos econômicos.

Numa perspectiva analítica, o Sistema Tributário Nacional – STN previsto nos arts. 145-162 é expresso em seis seções, conforme quadro a seguir.

TÍTULO VI - DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO		
CAPÍTULO I - DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL		
Seção I	DOS PRINCÍPIOS GERAIS	Arts. 145-149
Seção II	DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR	Arts. 150-152
Seção III	DOS IMPOSTOS DA UNIÃO	Arts. 153-154
Seção IV	DOS IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL	Art. 155
Seção V	DOS IMPOSTOS DOS MUNICÍPIOS	Art. 156
Seção VI	DA REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS	Art. 157-162

A primeira observação é a inclusão do tema da repartição das receitas tributárias no capítulo do Sistema Tributário Nacional, seguindo o mesmo padrão do Código Tributário Nacional, que também incluiu em seu Livro Primeiro - Sistema Tributário Nacional os fundos de participação dos Estados e dos Municípios.

Entendemos que a repartição das receitas é tema que melhor se vincularia ao Direito Financeiro, contudo, nenhuma reforma passaria no País que não tratasse de pronto deste tópic, uma vez que, infelizmente, este ponto configura um dos mais discutidos pelos gestores, que comumente se desassossegam mais com a arrecadação das receitas em detrimento de outros aspectos relevantes, como a capacidade contributiva e a injustiça decorrente da tributação regressiva. Preocupa-nos quando constatamos que os atuais debates estão mais em torno do poder do que da justiça fiscal.

No concernente à repartição da receita tributária, é queixa antiga dos Estados, Distrito Federal e Municípios o fato de maior concentração de receita nos cofres da União. Este ponto é recorrentemente apontado nas duas propostas de emenda constitucional, buscando melhor repartição para os entes federativos. Tudo isto, entretanto, deverá ser revisado com muito cuidado para que não infrinja a cláusula pêtrea acerca do formato do Estado em federação².

² “Para todos estes casos, tanto eu quanto Everardo Maciel, além de outros juristas, em diversos artigos, têm chamado a atenção para a proteção do federalismo e dos direitos dos contribuintes, com projetos que poderiam ser discutidos de imediato para confluir para melhoria substancial do ICMS, do PIS/Cofins, do IPI ou do ISS. O contribuinte espera uma reforma da segurança jurídica. Mudanças que tragam simplificação, certeza jurídica, previsibilidade e garantias nas relações com o Fisco. Ao mesmo tempo, os entes federativos não podem abrir mão de aumento de receita, para atender às suas demandas e necessidades sempre crescentes.”

PONTOS CRÍTICOS DA PEC 110/2019

A Proposta de Emenda Constitucional n. 110, apresentada pelo senador Roberto Rocha, assinala ser o aprimoramento do texto da PEC n. 293/2004 de autoria do ex-deputado Carlos Hauly.

A proposição adota como principal diretriz a criação de dois tributos - o **IBS – Imposto sobre Operações com Bens e Serviços** e o **IS – Imposto Seletivo**.

O IBS utiliza a mesma terminologia da PEC n. 45/2009, em substituição ao termo anterior previsto na PEC n. 293/04, o IVA – Imposto sobre Valor Agregado.

A primeira crítica que se faz é à mudança na terminologia, sob a alegação de modernidade. Ocorre que o termo IVA é o mais utilizado nos sistemas internacionais, cuja tendência é exatamente a uniformidade de nomenclatura. Esta denominação é tão mais clara do que a própria justificativa da PEC n. 45/2019 (provável fonte de influência na mudança da PEC n. 110/09). Para melhor explicar o IBS, utiliza com frequência o termo IVA, comprovando que este é muito mais esclarecedor do que o IBS.

Na PEC n. 110, o IBS prevê a fusão de nove tributos: ICMS; ISS; IPI; COFINS (e COFINS Importação); PIS/PASEP; IOF e o salário-educação.

Um dos pontos polêmicos no IBS é a adoção de uma alíquota-padrão. Na PEC 110/19, parece que esta proposta é um pouco mais flexível do que na PEC n. 45/19. Seja como for, entretanto, a adoção de alíquota-padrão em situações e bens distintos enseja grande injustiça fiscal, numa economia desigual como a brasileira. O modelo adotado sustenta-se em exemplos de economias estáveis e países em situação completamente diferente do contexto nacional.

A injustiça fiscal é facilmente perceptível ao adotarmos uma alíquota idêntica para bens supérfluos e essenciais. Em ambas as propostas, está prevista devolução dos tributos incidentes sobre bens e serviços adquiridos por famílias de baixa renda. Ocorre que não foram apontados o modelo e o resul-

tado dessa devolução. A PEC 45 reporta-se a “devolução parcial”, por meio de mecanismos de transferência de renda, mas não está expresso como será esse mecanismo. Na PEC 110, o art. 146, IV prevê que os critérios de devolução de tributos neste caso serão definidos em lei, utilizando a expressão “poderá ser”, ou seja, essa possibilidade, então, é facultativa, o que já não garante que haverá devolução. Com certeza, esse segmento precisa ser revisto e mais bem tratado, principalmente por alcançar grande parcela da população nacional.

Outra dificuldade nesta junção dos nove tributos é a ausência de dados técnicos comprobatórios de que os entes federativos vão manter a arrecadação (considerando que a União perderá sete tributos) e que não haverá aumento da carga tributária para o contribuinte. Fica difícil entender essas afirmações constantes no Relatório da PEC, sem a devida comprovação dos choques orçamentários e, principalmente, dos influxos sobre o preço final dos bens e serviços no bolso dos consumidores.

A PEC n. 110/2019 aborda, além dos tributos sobre o consumo, alterações sobre as tributações incidentes sobre a renda e o patrimônio, das quais evidenciamos alguns pontos.

Relativamente à tributação sobre a renda, a proposta prevê a incorporação da CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido pelo Imposto de Renda, com previsão de elevação de alíquotas, o que enseja preocupação em virtude do aumento da carga tributária também sobre a renda e, novamente, com reflexo nos preços finais ao consumidor.

O ITCMD passa para a competência da União, mas com previsão do produto da arrecadação para os municípios. Aqui também não existem explicações convincentes sobre esta alteração. Modifica-se, ainda, o IPVA, incluindo no Texto Constitucional a incidência sobre embarcações e aeronaves³, também transferindo o produto da arrecadação para os municípios.

³ Atualmente, leis estaduais já tem essa previsão (Ex.: Art. 6º, II, da Lei n. 12.023/92, do Estado do Ceará), mas o Supremo Tribunal Federal decidiu em 2007, no RE 379.572, que essa cobrança é inconstitucional.

Esperamos que estes itens sejam mais bem desenvolvidos e fundamentados no decorrer dos debates, pois, da maneira como estão expostos, com justificativas superficiais, não ficam claros os impactos das mudanças propostas.

A importância da extrafiscalidade

Em relação ao **IS – Imposto Seletivo**, a proposta de reforma assinala que este tem a finalidade de manter a seletividade do sistema atual de tributação indireta, prevendo a incidência sobre energia, telecomunicações, veículos, tabaco e derivados de petróleo.

Especificamente neste módulo, seria muito importante avançarmos para incluir a questão ambiental, desestimulando o consumo dos produtos poluentes, nos moldes do movimento internacional que prevê a precificação do carbono, sendo a tributação seletiva um excelente instrumento para alcançar os objetivos da sustentabilidade do ambiente⁴.

A manutenção de um imposto seletivo é de assinalada importância. Com base na teoria fiscal, os tributos devem intervir o mínimo possível na economia, mantendo-se na sua função primordialmente arrecadadora. Na prática, entretanto, eles também possuem outras funções.

A extrafiscalidade comprova a premissa de que a tributação não logra ser totalmente neutra, sendo várias as modalidades de intervenção estatal por intermédio da imposição fiscal. No caso da proteção ambiental, a intervenção estatal é imprescindível e os instrumentos fiscais são de grande utilidade nes-

⁴ “O texto da justificativa à introdução do artigo 154, III cita o exemplo da tributação do cigarro e de bebidas alcoólicas, cujo consumo se deseja desestimular. Dentre este rol poderia estar também elencado o tributo sobre carbono, já que o objetivo do imposto é justamente desestimular o consumo de produtos ricos em carbono. Um imposto sobre o carbono é suficiente para criar incentivo para que os consumidores comprem o produto mais barato e menos poluente. De fato, todos os impostos sobre carbono já introduzidos por países ao redor do mundo são impostos seletivos que no exterior é conhecido como um “excise tax”. O imposto seletivo, conforme a nomenclatura agora proposta no Brasil, é um imposto incidente em um ato, atividade ou consumo, em que exista uma correlação entre o preço pago pelo consumidor e a valor corrente da commodity tributada. Em se tratando de um imposto sobre carbono, este tipicamente incide sobre carvão e demais derivados de petróleo, leia-se: diesel, gasolina ou gás natural. O imposto pode, portanto, ser modulado para se adequar ao propósito pretendido pelo legislador. Um imposto seletivo pode ser aplicado de forma “ad valorem” ou específica.”

ta missão, influenciando na regulação do mercado⁵ como um expediente do direito premial.

Considerando a finalidade um elemento que caracteriza o incentivo fiscal⁶, este estimulará ou não determinado comportamento. A tributação extrafiscal⁷, portanto, por meio dos tributos (oneração) ou dos incentivos (desoneração), com fins ambientais, enseja uma reação no mercado e no comportamento social e, conseqüentemente, tende a obter resultados em prol do meio ambiente.

Esperamos, portanto, que as propostas de Reforma Tributária não descartem a inclusão da extrafiscalidade em prol da proteção ambiental, conforme já sucedeu em vários países.

A questão dos incentivos fiscais

Em ambas as propostas de Reforma Tributária, os incentivos fiscais são bastante questionados. É fato que o Brasil abusou na utilização dos incentivos, desvirtuando-os do seu objetivo principal e quase os transformando em regra em vez de exceção.

Convém evidenciar o fato de que a doutrina tradicional exprime como conceito amplo de incentivo fiscal a não cobrança, por parte do Estado, de tributos a que estaria obrigado em face das leis gerais, tendo, assim, um efeito desagravador.

⁵ Sobre o tema, ver: RIBEIRO, Maria de Fátima. Reflexos da tributação no desequilíbrio da livre concorrência. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger et al. Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro. Coimbra: Almedina: 2012, p. 209-327.

⁶ “Na expressão incentivo fiscal, a palavra incentivo tem o mesmo significado que tem na linguagem comum. Significa estímulo. E a palavra fiscal nessa expressão está a indicar o instrumento com o qual é concedido o incentivo ou estímulo. Incentivo fiscal é o estímulo concedido através de um instrumento cuja utilização caracteriza o que denominamos fisco, vale dizer, o tributo. O incentivo, ou estímulo, caracteriza-se pelo tratamento favorecido, diferenciado para melhor, em razão do atendimento da condição colocada para sua obtenção. [...] Ocorre que nem toda redução ou isenção de tributo deve ser considerada incentivo fiscal, porque este, repita-se, se caracteriza pela finalidade, que é estimular determinado comportamento. E existe, sim, isenção que é concedida, mas não como forma de estimular comportamento.”

⁷ “Extrafiscalidade é o instrumento tributário utilizado com o objetivo principal não de arrecadar receitas para o erário, mas de ordenar a macroeconomia, às vezes até diminuindo o montante da arrecadação. Eis por que a consideramos instituição de Direito Econômico mais do que Direito Tributário.

É preciso destacar o fato de que incentivos fiscais sempre implicam *renúncia de receita potencial*⁸, devendo ser tecnicamente justificados, mesmo nos casos em que ainda não se iniciou a cobrança de tributos. Nestes casos, ocorrem perdas voluntárias de receitas ou, como definem os doutrinadores portugueses, são créditos virtuais⁹ que deverão ser estimados antes da concessão do incentivo.

Recordando as lições de Fonrouge, depreende-se que a força de tributar transporta o poder de isentar. Ao conceder a isenção, deve-se ter em conta razões de interesse geral, pois, do contrário, se estará atuando contra a justiça fiscal que prevê a colaboração de todos segundo sua capacidade contributiva. Resaltamos que este poder de tributar e o de não tributar são limitados pelos princípios gerais do Direito Tributário, não sendo meras concessões políticas. O ato de desonerar é a exceção e, como tal, deve ser cuidadosamente fiscalizado e com o devido controle dos resultados, devendo estes ser proporcionais às distorções que produzem.

Os incentivos fiscais devem ser condicionados a resultados concretos, portanto, com uma conseqüente dependência, daqueles com estes. Há um nexo biunívoco entre o incentivo fiscal e o seu resultado. A análise dos resultados esperados com os incentivos é fundamental, pois, como bem nos alerta Joseph Stiglitz, não se pode fazer com que os incentivos fiscais concedem oportunidades a rendas que não passem de presentes do Estado ao setor.

Se não alcançados os resultados previstos, o Ente federativo deverá atuar na retirada dos incentivos fiscais, contudo, com a observância dos trâmites jurídicos necessários, pois, do mesmo modo que os incentivos não podem ser concedidos com atos infralegais, também não podem assim ser suprimidos. Tanto

⁸ Como bem esclarece Hermano Barbosa, as renúncias de receitas podem ser efetivas ou potenciais, uma vez que as receitas objeto de renúncia podem ter existência em planos temporais distintos. (BARBOSA, Hermano Notaroberto. O poder de não tributar: benefícios fiscais na Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 142).

⁹ “Os recursos públicos afectos a finalidades do Estado representam, assim, créditos virtuais, por funcionarem à margem das regras da contabilidade pública, na medida em que implicam o dispêndio de recursos e se destinam à satisfação de objectivos assumidos. O Estado fixa e estima os montantes que coloca à disposição das entidades empenhadas na realização de objectivos extrafiscais assumidos num determinado período mediante o que podemos chamar de abertura de crédito virtual.”

para concessão como para a supressão, é indispensável a lei.

Os incentivos fiscais, como instrumentos de política pública, representam renúncias de receita, sendo, portanto, de caráter excepcional, com tratamento tributário diferenciado. A tributação exige a observância aos princípios da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF/88)¹⁰ e da uniformidade tributária (art. 151, inciso I, CF/88)¹¹, sob os quais todos devem ser tributados indistintamente e de acordo com sua capacidade econômica.

Infelizmente, no País, são tantos os abusos nesta seara, que já não conseguimos sequer acompanhar os incentivos em vigor. Neste âmbito, sem dúvidas, é necessário reter esse comportamento estatal. Também reconhecemos, todavia, que os incentivos fiscais corretos e como medidas excepcionais não devem ser extintos.

Na PEC 45 resta claro que o IBS será utilizado para gerar receita tributária, despindo o imposto de qualquer função extrafiscal, portanto, sem nenhuma possibilidade de concessão de incentivos. Na PEC 110, há previsão da possibilidade de isenção para oito produtos ou serviços: 1) alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal; 2) medicamentos; 3) transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano; 4) bens do ativo imobilizado; 5) saneamento básico; 6) educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional; 7) cadeia produtiva de saúde; 8) embalagens, resíduos ou remanescentes pós-consumo, oriundos de sistema de logística reversa. Em ambos os casos, entendemos que tanto a posição extrema de impossibilitar toda e qualquer modalidade de concessão de incentivos, quanto a posição que enumera expressamente oito possibilidades, sem qualquer justi-

¹⁰ “Art. 145. [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.” (Constituição Federal).

¹¹ “Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação aos Estados, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País”. (Constituição Federal/1988).

ficativa razoável, não se mostram compatíveis com a finalidade dos incentivos fiscais. Essa matéria sequer deve estar no Texto Constitucional.

O tratamento infraconstitucional é muito mais eficaz e seguro. Precisamos, sim, corrigir as anomalias no Sistema Tributário Brasileiro, mas não radicalizando com a exclusão dos incentivos ou mesmo limitando-os no Texto Constitucional. A certeza de que isto não funciona bem é comprovada pelas imunidades tributárias previstas no art. 150, VI, da CF/88, que estão ali por décadas e, em alguns casos, sem mais justificativas econômicas que motivem sua existência.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

As reflexões ora expendidas têm como finalidade contribuir no debate nacional, no âmbito do qual retomamos os projetos de Reforma Tributária. Os dois projetos de emenda constitucional que tramitam no Congresso Nacional - PEC n. 110 e PEC n. 45 - merecem aplausos pela iniciativa, independentemente dos pontos onde expressamos divergência.

O principal mérito de ambas é nos estimular à reflexão sobre o caos que reina no País em matéria de tributação. Com certeza, existe um ponto pacífico nesta Nação: precisamos mudar! E esses projetos comprovam isto. Seja por alterações legislativas, seja por modificações constitucionais, o fato é que o atual modelo não mais se sustenta - nem como instrumento eficiente de arrecadação, tampouco como paradigma de justiça fiscal. Percebemos um descontentamento geral, tanto dos entes federativos como dos cidadãos-contribuintes.

O importante agora é nos dedicarmos à análise das propostas em curso e iniciarmos um processo de elaboração crítica e reflexiva sobre todos os pontos mostrados, aprimorando o que se revelar necessário, retirando o que se exprimir como excedente e inovando no que for preciso.

A Reforma Tributária é necessária, e o principal aspecto que ressaltamos nesta discussão é o consenso acerca da unificação dos tributos sobre o consumo no Brasil, com a instituição do IVA (esclarecendo - repetimos - que preferimos

este termo em vez de IBS).

Ressaltamos, contudo, que muito ainda precisa ser lapidado nos textos oferecidos e que ambos reclamam a inclusão de dados econômicos que fundamentem as alterações propostas e as influências que irão produzir. É hora de chamarmos os economistas e estatísticos para ingressarem nesta contenda. A construção de Brasília, por exemplo, idealizada na genialidade de Oscar Niemeyer e Lúcio Costa, não ficaria em pé se não fossem os cálculos precisos do discreto e igualmente genial, engenheiro calculista Joaquim Cardozo. Coube a este colocar em pé a arte daqueles. A construção de sistema jurídico pode ser comparada à edificação de uma proposta arquitetônica. Os indicadores econômicos devem nos dizer se o Sistema Tributário proposto ficará em pé. Só assim, teremos a adequada fundamentação na defesa das proposituras manifestas e, principalmente, daremos a necessária segurança jurídica que tanto defendemos na área do Direito.

REFERÊNCIAS

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Direito econômico: teoria fundamental**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 144.

FALCÃO, Tatiana. Tributação sobre o carbono e a PEC 45. **Valor Econômico**, de 30/09/2019. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2019/09/30/tributacao-sobre-carbono-e-a-pec-45.ghtml>. Acesso em: 3 out. 2019.

FONROUGE, C.M. Giuliani. **Conceitos de direito tributário**. Tradução de Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo: Lael, 1973.

MACHADO, Hugo de Brito. O regime jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 171-173.

MACIEL, Everardo. Não é simples. Coluna Opinião. **Diário do Comércio**: Jornal

das Associações Comerciais do Estado de São Paulo. Disponível em: <https://dcomercio.com.br/categoria/opiniaio/nao-e-simples>. Acesso em: 5 out. 2019.

MONCADA, Luís S. Cabral. **Direito econômico**. 5. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 589.

SILVA, Fernando Castro et al. Reavaliação dos benefícios fiscais. In: **Cadernos de ciência e técnica fiscal**, n. 198, Coimbra: Almedina, 2005, p. 66

STIGLITZ, Joseph. **O preço da desigualdade**. Lisboa: Bertrand, 2014, p. 299.

TORRES, Heleno Taveira. Reforma tributária infraconstitucional precisa avançar. **Consultor Jurídico**, Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jun-05/consultor-tributario-reforma-tributaria-infraconstitucional-avancar>. Acesso em: 5 out. 2019.



Inovação na administração tributária

A importância do poder, confiança e educação fiscal nos programas de conformidade tributária

Márcio Luiz Carlos de Moraes¹

INTRODUÇÃO

Em virtude do aumento da informação oferecidas aos cidadãos, além do empoderamento destes, fez aumentar a necessidade de oferecer melhores serviços com mesmos recursos, quiçá recursos diminutos, resultando assim a necessidade de incrementar a arrecadação sem aumentar a base tributária de uma sociedade com menos recursos. Há uma necessidade de ampliar instrumentos além de auditorias e multas, mas também fatores comportamentais e psicológicos, como percepção de justiça, conhecimento tributário e moral visando levar à conformidade tributária.

Conformidade tributária implica agir conforme a legislação incluída obrigações pecuniárias e obrigacionais. Pagar tributos é um dever de cidadania para qualquer pessoa em uma sociedade democrática, porém os contribuintes, algumas vezes, tendem a fugir por causa de considerações de custo-benefício e não por causa de uma motivação maliciosa. Há casos que há predominância de um baixo grau de conformidade tributária que é a decisão do contribuinte de evitar ou não o recolhimento, o mesmo avalia o seu comportamento dependendo da probabilidade de detecção e da punição infligida, porém somente a abordagem econômica não é capaz de explicar o baixo grau de conformidade tributária na presença de baixas taxas de auditoria e sanções leves. Em virtude da dificuldade de arrecadar recursos de formas não voluntária, deve-se buscar meios de aumentar a conformidade voluntária, aumentando o poder e confiança das autoridades, bases, segundo estudos, como pilares para uma alta conformidade tributária.

¹ Auditor Fiscal de Tecnologia da Informação da Receita Estadual na Sefaz Ceará, doutorando em Administração Pública pela Universidade de Lisboa, mestre em informática educativa, especialista em direito tributário, graduação em contabilidade, direito e informática.

Estudos demonstraram que, quando estes dois itens são fortes em um administração, a conformidade tributária tende a ser alta, um destes modelos é “*slippery slope*” que é uma estrutura para conformidade tributária, na qual tanto o poder das autoridades tributárias quanto a confiança nas autoridades tributárias são dimensões relevantes para entender a conformidade imposta e voluntária. Interações dinâmicas entre poder e confiança são consideradas para uma melhor compreensão do problema.

Este trabalho visa a fazer um levantamento bibliográfico sobre estudos modelos de incremento de conformidade tributária, além de fazer uma exploração do seu conceito em sua visão econômica e comportamental. Especificamente, o trabalho tecerá mais detalhes no framework “*slippery slope*”, que estuda poder e confiança e como estes podem incrementar a conformidade tributária voluntária e abordagem da regulação responsiva que movem as administrações ao encontro do anseios da população.

O estudo é importante, pois as administrações fazendárias estão cada vez necessitando fazer mais com menos, o modelo tradicional econômico baseado apenas em multas e auditorias é segundo alguns estudiosos, como não suficiente e que se deve buscar outras formas de incremento de arrecadação. Não só por isto, o tema propõe ressaltar a importância de Educação Fiscal para viabilizar uma maior conformidade tributária, aumentando a confiança por parte da população.

Para desenvolver o presente trabalho foram selecionados artigos de periódicos em revistas de psicologia, economia e administração pública, a maioria em periódicos estrangeiros em virtude de ser uma literatura em evidência há algum tempo fora do Brasil, além de obras clássicas da economia do crime, como as obras de Becker de 1968 e Allingham & Sandamo de 1972. Após o estudo nestes periódicos, buscou-se aplicar diretamente nos órgãos de fazenda nacionais com suas características e particularidades.

O trabalho está estruturado em quatro tópicos, o primeiro tece uma contextualização e a dificuldade das administrações públicas em aumentar a eficiência

da arrecadação utilizando dos mesmos recursos, além do aumento da exigência da população por serviços de mais qualidade. No segundo tópico é abordado framework “*slippery slope*”, que é uma estrutura que relaciona confiança e poder e a interação entre elas na influência no índice de conformidade tributária. O terceiro tópico traz a abordagem da regulação responsiva que trata da resposta das autoridades aos comportamentos e exigências dos contribuintes, por fim, o quarto tópico enfoca a participação e conhecimento dos cidadãos na influência nos comportamentos direcionados à conformidade. Por fim, o quinto tópico trata da participação e o conhecimento tributário subjetivo como forma de mudar o comportamento do contribuinte para a conformidade tributária.

O FRAMEWORK “SLIPPERY SLOPE”

O framework “*slippery slope*” é uma estrutura que analisa a conformidade tributária na qual tanto o **poder** das autoridades tributárias quanto a **confiança** nas autoridades fiscais existem dimensões relevantes para entender a conformidade imposta e voluntária é apresentada por (KIRCHLER; HOELZL; WAHL, 2008) os quais apresentam uma estrutura para conformidade tributária. Interações dinâmicas entre poder e confiança são consideradas usando a estrutura como ferramenta conceitual, os fatores estudados em pesquisas anteriores, como multas, probabilidades de auditoria, alíquota de tributos, conhecimento, atitudes, normas e justiça, são revisados e discutidos com referência às dimensões de poder e confiança. Utilizando a estrutura como ferramenta operacional, são discutidas abordagens da regulamentação responsiva para aumentar a conformidade tributária.

A conformidade é apresentada em duas dimensões principais: o **poder das autoridades fiscais** e a **confiança nas autoridades fiscais**. Essas dimensões e suas interações influenciam em conjunto o nível de conformidade tributária (KIRCHLER; HOELZL; WAHL, 2008). (MCGEE; TYLER, 2006) seguem uma linha de argumentação semelhante quando, em sua conclusão, eles distinguem duas maneiras diferentes de como as **autoridades poderiam obter cooperação do público**: a primeira maneira alega que a ameaça de punição poderia incentivar o cumprimento. No entanto, incentivos à conformidade e coerção pela não

conformidade nem sempre são mecanismos eficazes para criar e manter um comportamento compatível. A segunda maneira afirma que a competência percebida no gerenciamento de problemas poderia ativar os cidadãos para ajudar as autoridades. Considerar as autoridades como tendo legitimidade leva os cidadãos a se sentirem obrigados a aderir a decisões, políticas e regras (MC-GEE; TYLER, 2006).

A estrutura sugerida parte da ideia de que o clima tributário em uma sociedade pode variar em um contínuo entre um **clima antagônico** e um **clima sinérgico**. Em um clima antagônico, contribuintes e autoridades fiscais trabalham uns contra os outros; em um clima sinérgico, eles trabalham juntos. O clima antagônico pode ser caracterizado por uma atitude de “policiais e ladrões” de ambos os lados: as autoridades fiscais percebem os contribuintes como “ladrões” que tentam fugir sempre que podem e precisam ser controlados; os contribuintes se sentem perseguidos pelas autoridades “policiais” e acham certo se esconder (BRAITHWAITE, 2003).

A tabela abaixo traz um paralelo que foi descrito por (BRAITHWAITE, 2003):

Tabela 1- Paralelo dos climas sinérgico e antagônico

Clima sinérgico	Clima antagônico
a) os contribuintes agem com base na percepção da justiça do sistema e cumprem voluntariamente.	a) os contribuintes tentarão maximizar sua utilidade individual esperada e cumprirão apenas quando forçados a fazê-lo
b) A abordagem “serviço e cliente” - motiva os contribuintes, por meio da confiança, a cumprir voluntariamente, com uma menor necessidade de auditorias de alto custo	b) Auditorias e multas podem incentivar os contribuintes a resistir quando acreditam que o monitoramento é imperfeito e que podem se safar da evasão.
c) Os contribuintes considerem sua parcela tributária como uma contribuição justa para o bem público.	c) Os contribuintes em um clima antagônico tentem tomar uma decisão “racional”, ponderando as probabilidades de detecção e resultados e fugindo sempre que possível. Isso enfatiza a importância de criar confiança nas autoridades fiscais

Em um clima antagônico, é provável que a **distância social** (BOGARDUS, 1928) seja grande, com pouco respeito e pouco sentimento positivo em relação às autoridades reguladoras em nome de indivíduos e grupos. **É provável que a**

conformidade voluntária seja insignificante e os indivíduos provavelmente recorrerão à ponderação racional dos “custos e benefícios” da fuga. O **clima sinérgico** pode ser caracterizado pela ideia de que as autoridades fiscais prestam um serviço à comunidade e fazem parte da mesma comunidade à qual os contribuintes individuais pertencem.

A abordagem das autoridades pode ser descrita como uma atitude de “serviço e cliente”, conforme propagada na **Nova Administração Pública**. Neste novo paradigma, as autoridades buscam procedimentos transparentes e um tratamento respeitoso e solidário dos contribuintes. Nesse clima, a distância social provavelmente será baixa, a conformidade voluntária provavelmente prevalecerá e os indivíduos terão menos probabilidade de considerar as chances de escapar e mais chances de contribuir com sua parte por um senso de obrigação.

Para concluir, a estrutura “*slippery slope*” promete uma melhor compreensão das comportamento pagador e práticas regulatórias, destacando a necessidade de considerar o poder das autoridades, a confiança nas autoridades e sua interação dinâmica. Considerar distinções entre cumprimento forçado e voluntário exige repensar o papel das autoridades fiscais e sugere que os contribuintes possam ser percebidos não exclusivamente como um dever oneroso, mas também como um dever bem aceito.

Poder

Conforme exposto, o Poder é um dos pilares proposto pelo framework como estrutura base para a conformidade tributária. Poder das autoridades é entendido como a percepção dos contribuintes sobre o potencial dos agentes fiscais detectar sonegação de impostos, realizando auditorias fiscais frequentes e completas, e punir a sonegação, por exemplo, multando os sonegadores em uma extensão perceptível. Em grande parte, o poder das autoridades está relacionado à legislação tributária e ao orçamento alocado a eles por um governo; até certo ponto, também está relacionado ao apoio da população, por exemplo, por ser informado sobre má conduta. As administrações fazendárias têm como expressão de poder a possibilidade de auditar, legislar e impor mul-

tas. Estas formas de expressão de poder é fator muito relevante para influenciar o índice de conformidade.

Uma revisão sobre conformidade tributária e probabilidades de auditoria de (JAMES ANDREONI; FEINSTEIN, 1998) mostrou que as probabilidades objetivas de auditoria têm pouco efeito sobre a conformidade e concluíram que probabilidades subjetivamente percebidas e podem ser mediadas por variáveis psicológicas. As auditorias anteriores, ou seja, a experiência direta, também têm um impacto fraco no cumprimento tributário. Uma explicação é que as auditorias anteriores podem não ser tão ruins quanto os contribuintes inicialmente temiam (JAMES ANDREONI; FEINSTEIN, 1998).

O poder está relacionado com a confiança nas autoridades. A probabilidade subjetiva de ser auditado seria um indicador do poder das autoridades; no entanto, o mesmo nível seria interpretado de maneira diferente, dependendo da confiança nas autoridades. A aversão ao risco de um indivíduo, de acordo com a estrutura, seria relevante principalmente sob condições de baixa confiança; com alta confiança nas autoridades, isso se tornaria irrelevante, porque a tendência para calcular probabilidades e ganhos é substituída pelo cumprimento de uma norma comum.

Confiança

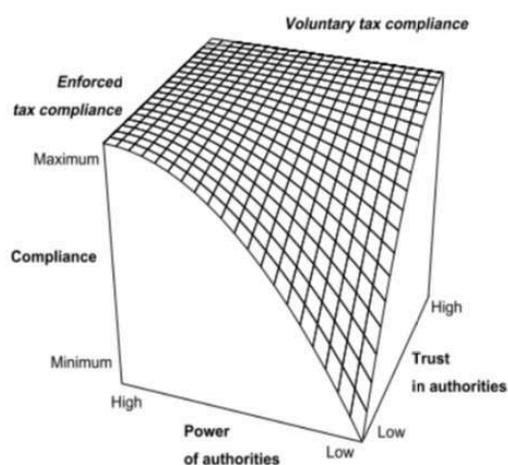
Outro pilar de estrutura refere-se a confiança. Por confiança nas autoridades, entende-se a opinião geral de indivíduos e grupos sociais de que as autoridades fiscais são benevolentes e trabalham beneficentemente para o bem comum. Eberl (2003) descreve a confiança como uma qualidade especial das relações, ou seja, os parceiros em interação atribuem um aos outros aspectos positivos e motivação intrínseca para manter o relacionamento. A tabela abaixo descreve a relação entre poder e confiança.

Tabela 2 - Relação de poder e confiança

Confiança	Poder	Ações
Baixa	Baixa	Cidadãos procuram maximizar seus resultados individuais, evitando impostos, diminuindo a conformidade
Baixa		A conformidade aumenta com o poder das autoridades de aumentar as probabilidades de auditoria e detecção e de aplicar multas severas, mas contribuintes têm cada vez menos incentivos para fugir, porque o resultado esperado da não conformidade cai abaixo do resultado esperado da conformidade
	Alta	Conformidade forçada
	Baixo	A conformidade aumenta com o grau de confiança. O aumento da confiança provavelmente resultará em conformidade voluntária.
Alta	Alta	Alto cumprimento

Relação entre poder e confiança

Supõe-se que o cumprimento tributário possa ser alcançado através do aumento dos níveis poder e confiança; no entanto, a conformidade resultante é **imposta** no primeiro caso e **voluntária** no último caso. Presume-se que o impacto das mudanças em uma dimensão dependa do nível da outra dimensão, resultando na figura estilizada mostrada na imagem a seguir. Ela mostra graficamente a estrutura proposta de “declive escorregadio” graficamente em um espaço tridimensional com o poder das autoridades, confiança nas autoridades e conformidade tributária como dimensões.

Figura 1 - Declive escorregadio

As dimensões de poder e confiança se moderam. Variações na confiança são mais importantes quando o poder é baixo; no entanto, quando o poder está no máximo, variações na confiança são irrelevantes porque as autoridades podem impor a conformidade máxima. Por outro lado, as variações no poder são mais importantes quando a confiança é baixa; no entanto, quando a confiança é máxima, as variações de poder não importam porque os cidadãos contribuem com sua parte independentemente. Até agora, a descrição da estrutura apresentada era bastante estática; considerações da interconectividade de poder e confiança adicionam uma perspectiva dinâmica. Embora a representação gráfica na figura 3 represente poder e confiança como dimensões ortogonais por razões analíticas, é importante considerar constelações em que mudanças na confiança influenciam o nível de poder ou vice-versa.

Mudanças na confiança podem influenciar o poder, (TURNER, 2005) sugere que o poder das autoridades pode emergir de duas formas; **(a) poder legítimo** e **(b) poder coercitivo**. Poder legítimo refere-se ao poder de uma autoridade aceita, à qual os indivíduos pagam deferência voluntária. O poder coercitivo das autoridades é descrito como uma **tentativa de direcionar os indivíduos contra sua vontade** e, portanto, pode ser percebido como imposição de um determinado comportamento. Na estrutura descrita, o poder coercitivo está localizado na área de baixa confiança e o poder legítimo na área de alta confiança. Por um lado, um aumento da confiança pode aumentar o poder das autoridades porque os cidadãos apoiam os fiscais e facilitam seu trabalho. Um caso em questão seria a denúncia de sonegação de impostos corporativos.

Quando as autoridades fiscais aumentam seu nível de auditoria, isso pode ser interpretado como um sinal de que as autoridades têm uma atitude de “policiais e ladrões” e desconfiam da honestidade dos contribuintes. O monitoramento pode ser visto como um sinal de desconfiança (FELD; FREY, 2002), que por sua vez reduz a confiança nas autoridades pelos contribuintes honestos. Isso é particularmente provável quando as auditorias ocorrem com muita frequência ou no estilo inquisitorial. Portanto, um aumento no poder reduziria a confiança. Por outro lado, quando as autoridades fiscais souberem que eram mais eficientes na detecção de fraudes fiscais e na justiça, aumentará a con-

fiança dos contribuintes honestos depositados nas autoridades. Portanto, um aumento no poder aumentaria a confiança. Essas considerações destacam a importância da perspectiva dos contribuintes e da interpretação das ações das autoridades fiscais. A maneira como o poder das autoridades é percebido pelos cidadãos pode determinar a conformidade tributária (BERGMAN, 2003).

Uma auditoria regular poderia ser interpretada como uma ação deliberada e um sinal de desconfiança, o que, por sua vez, torna legítimo buscar oportunidades para reduzir pagamentos e reduzir o apoio às autoridades. As autoridades fiscais reagiriam conduzindo uma auditoria mais completa para descobrir as reservas ocultas. Isso seria considerado uma prova de que eles tratam o contribuinte de maneira diferente, ou seja, injustamente da opinião do indivíduo, e que novamente reduz a confiança e a cooperação. Uma espiral ascendente é possível, mas parece muito mais difícil de obter porque obter confiança é mais difícil do que perdê-la. Quando alcançado, no entanto, **um aumento da confiança pode contribuir para o poder das autoridades por contribuintes honestos que apoiam as autoridades e pela necessidade de menos recursos para o monitoramento.** Ver os contribuintes desonestos punidos aumentaria a confiança em nome dos contribuintes honestos.

Multas

Os estudos empíricos sobre o impacto das multas no cumprimento tributário não encontraram uma imagem clara. análises teóricas fornecem. Em suma, a relação entre multas e conformidade tributária também mostra constatações inconsistentes (FISCHER; WARTICK; MARK, 1992).

No quadro atual, a interpretação das multas é importante. Em um clima antagonico, multas podem fazer parte do jogo de “policiais e ladrões”; em um clima sinérgico, elas podem ser percebidas como uma retribuição adequada por comportamentos que prejudicam a comunidade.

Portanto, as multas estão conectadas à confiança e ao poder. Multas muito baixas podem ser percebidas como um indicador de que as autoridades são

fracas e incapazes de controlar os transgressores, minando a confiança dos contribuintes honestos.

Multas impróprias porque um contribuinte involuntariamente **cometeu um erro resultante de leis tributárias ambíguas**, ou **multas exorbitantemente altas**, minariam a percepção da justiça retributiva e induziriam os sonegadores a se esforçarem ainda mais para recuperar suas “perdas” incorridas por aquelas multas.

Carga Tributária

Modelos econômicos de decisões racionais de conformidade fornecem previsões mistas de o efeito da taxa marginal de imposto sobre o cumprimento ou prever que o aumento de imposto aumentar a conformidade (ALLINGHAM; SANDAMO, 1972).

Pelo contrário, a maioria das pesquisas empíricas conclui que taxas de imposto mais altas diminuem a conformidade ou fornecem resultados mistos.

(POMMEREHNE, 1996)	A evasão aumenta com o aumento das taxas de impostos.
(CLOTFELTER, 1983)	A alíquota marginal de imposto tem um efeito significativo na subnotificação.

Quando a confiança é baixa, uma taxa tributária alta pode ser vista como um **tratamento injusto dos contribuintes**, como uma tentativa de retirar dos contribuintes o que é deles com razão. Quando a confiança é alta, o mesmo nível de taxa de imposto seria interpretado como contribuição à comunidade, que, por sua vez, lucra cada indivíduo.

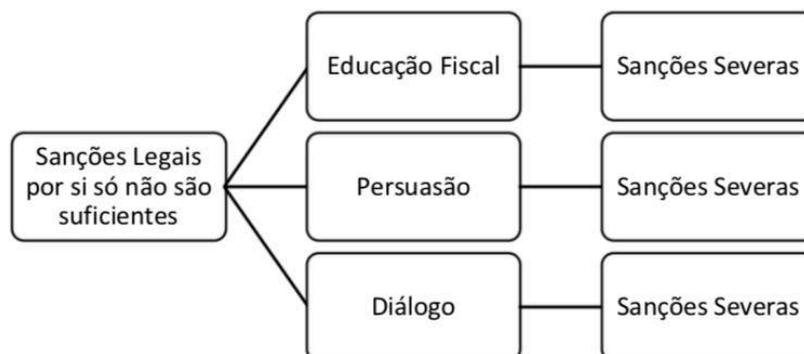
A ABORDAGEM DE REGULAÇÃO RESPONSIVA

Visando atender aos preceitos da Nova Administração Pública e o aumento da exigência e empoderamento dos cidadãos, é necessário estudar estratégias

para uma ação das autoridades para este cenário aliado a um aumento de conformidade, uma destas é a abordagem de regulação responsiva. A abordagem propõe regras regulatórias e **sugere que as autoridades ajam em resposta às crenças e atitudes dos contribuintes**. Elas são capturadas no conceito de “posturas motivacionais”, definido como “um conjunto interconectado de crenças e atitudes que são conscientemente mantidas e compartilhadas abertamente com outras pessoas” (BRAITHWAITE, 2003).

Criada no Modelo de Conformidade do Gabinete de Tributação da Austrália, a abordagem de regulamentação responsiva propõe estratégias cooperativas de autorregularão para comportamento compatível e sanções severas e incapacitação de transgressões, a fim de persuadir os contribuintes a usar mais estratégias cooperativas no futuro (BRAITHWAITE, 2003). A abordagem reconhece que sanções legais por si só não são suficientes. Em vez disso, concentra-se na educação, persuasão e diálogo como estratégias para obter e manter a conformidade. No entanto, no caso de não cooperação repetida, sanções econômicas e legais severas entram em operação. Portanto, os contribuintes devem perceber que os custos da não cooperação estão aumentando com o tempo e, portanto, devem estar preparados para se envolver em táticas menos dispendiosas e mais cooperativas.

O modelo de regulação responsiva assume a **forma de uma pirâmide** na qual posturas motivacionais, estratégias regulatórias e estratégias de fiscalização são empilhadas com crescente gravidade. O nível mais baixo de regulamentação, organizado na parte inferior da pirâmide, recomenda educação e aconselhamento sobre regulamentos tributários e manutenção de registros, enquanto o nível mais alto sugere processos e prisões em caso de não conformidade. Portanto, as autoridades devem se envolver em diferentes métodos de execução quando os contribuintes subirem os níveis da pirâmide, ou seja, para não-cooperação e tentar movê-los para a base da pirâmide, ou seja, para cooperação.

Figura 2 - Ações sugeridas pelos Modelo de Conformidade Responsiva

O primeiro nível é aplicável à maioria dos contribuintes e **oferece educação e serviços** aos contribuintes dispostos a cumprir como uma estratégia regulatória. Além disso, os contribuintes são percebidos como **confiáveis e tratados com respeito**. Os contribuintes nesse nível de regulamentação estão dispostos a relatar corretamente sua renda e provavelmente exibem a postura motivacional do “compromisso” (BRAITHWAITE, 2003).

Quando os contribuintes ficam aguerridos com as autoridades, suas posturas motivacionais mudam de “compromisso” para “rendição”, ou seja, cedendo por causa do poder legal das autoridades para exigir impostos. Sem a presença de autoridades, a conformidade desapareceria, portanto, a autorregulação forçada é necessária. Nesse nível, exames de empresas se tornam necessários e os registros devem ser revisados, com foco na educação. Ainda mais distância social leva à postura motivacional de “resistência”, para a qual o modelo sugere responder com a regulação de comando. Nesse nível, os contribuintes não estão dispostos a cooperar ou resistem à lei tributária, e há discrepâncias entre a declaração e os registros tributários.

O modelo de regulação responsiva sugere auditorias sem punição ou com punição discricionária. Regras de comando não discricionárias são sugeridas para o grupo no topo do modelo tipo pirâmide. Esses contribuintes têm uma postura motivacional chamada “desmembramento”. Nesse nível, a persuasão para tornar os contribuintes compatíveis não funciona porque eles condenam o sistema tributário. As autoridades fiscais precisam processar, aprisionar e tirar a licença para aumentar sua conformidade (BRAITHWAITE, 2003).

Dentro da estrutura proposta, a abordagem de regulação responsável sugere estratégias e métodos para neutralizar a tração descendente ilustrada na estrutura “*slippery slope*”. A regulamentação responsável sugere que tanto o poder quanto a confiança é necessário, assim como o uso cuidadoso de ambos os elementos. Em uma perspectiva dinâmica, educar os contribuintes, corrigir erros de apresentação não intencionais e prestar serviços são estratégias que aumentam a confiança e contribuem para uma postura motivacional de comprometimento.

Para contribuintes com posições motivacionais de capitulação ou resistência, a educação e um uso bem administrado do poder são estratégias que mantêm a conformidade e podem impedir uma mudança em direção a uma postura de desinteresse. Ao mesmo tempo, comunicar essas estratégias contribui para a confiança entre os contribuintes comprometidos. As interações entre poder e confiança que contribuem para a dinâmica da estrutura de “*slippery slope*” são paralelas nas considerações necessárias para uma abordagem dinâmica da regulamentação. Além disso, a estrutura apresentada aqui sugere que o exercício do poder pode ser considerado uma reação das autoridades fiscais a posturas motivacionais desfavoráveis, enquanto a confiança pode ser considerada uma ação proativa para criar posturas mais favoráveis.

Figura 3 - Modelo de regulação responsável



PARTICIPAÇÃO E CONHECIMENTO TRIBUTÁRIO SUBJETIVO: EDUCAÇÃO FISCAL

Diante da necessidade de aumentar a confiança, este estudo sugere que a Educação Fiscal tem um papel deveras importante no aumento da conformi-

dade tributária. Apesar de que pagar tributos é um dever constitucional para os cidadãos. O principal interesse do Estado é que os cidadãos cumpram esse dever e se comportem de acordo com as regras tributárias, independentemente dos motivos conformidade. No entanto, o mesmo comportamento decorre de motivos diferentes: Os cidadãos podem cumprir porque calculam os custos de não conformidade como sendo muito altos ou os cidadãos podem cumprir porque se sentem obrigados a fazê-lo como membros de a comunidade.

Dependendo dos motivos, seria necessária uma abordagem diferente da regulamentação tributária. Fatores puramente econômicos, como taxas de auditoria e multas, mostraram efeitos inconsistentes no cumprimento tributário, por várias razões: a) Primeiro, deve-se duvidar da suposição de que os contribuintes estão tentando evitar impostos sempre que pagam. Muitos estudos mostram que a grande maioria dos cidadãos está disposta a pagar impostos. b) Segundo, a maioria dos contribuintes parece ter como certa a legitimidade do sistema tributário. Eles acreditam nos objetivos gerais do governo e pagam sua parte sem considerar as possibilidades de evitar ou evitar impostos.

O conhecimento tributário está positivamente relacionado ao cumprimento tributário, observa-se:

(KINSEY; GRASMICK, 1993);	A educação mais longa aumenta o conhecimento sobre tributação, mas sem considerar o conteúdo da educação.
(NIEMIOWSKI; WEARING; BALDWIN, 2003)	Avaliação subjetiva do conhecimento tributário estava significativamente ligada a valores relacionados a impostos, atitudes em relação ao cumprimento tributário e intenções de comportamento.
(KIRCHLER; MACIEJOVSKY, 2001); (PARK; HYUN, 2003); (WAHLUND, 1992)	A complexidade reduzida e o maior conhecimento aumentaram a conformidade tributária
(ERIKSEN; FALLAN, 1999)	A aquisição de conhecimento adicional sobre regras tributárias em uma classe, a conformidade tributária aumentava e a evasão tributária diminuía.

A participação dos cidadãos, um dos pilares da educação fiscal nos processos de impostos tem um efeito direto no cumprimento tributário.

(FELD; KIRCHGÄSSNER, 2000)	Quanto mais os cidadãos influenciam o processo orçamentário, mais tentam obter informações sobre o sistema tributário e consideram as consequências a longo prazo
	Os cidadãos informados aceitarão aumentos de impostos quando as despesas do governo forem justificadas

Na estrutura atual, argumenta-se que o conhecimento tributário subjetivo e a participação no uso de impostos estão positivamente correlacionados com a confiança, enquanto o entendimento e mal-entendidos estão positivamente correlacionados com desconfiança. **Assim, um maior conhecimento sobre impostos leva a uma maior conformidade e um conhecimento insuficiente sobre impostos leva a uma maior não conformidade.**

Como as leis tributárias são frequentemente criticadas por serem complexas demais para serem totalmente compreendidas, o aumento da alfabetização dos contribuintes pela simplificação das leis tributárias, pelo treinamento e educação e pelo aumento do serviço dos contribuintes aumentará a confiança nas autoridades e, portanto, levará a aumento da conformidade tributária voluntária.

O conhecimento sobre práticas tributárias também pode contribuir para o poder percebido das autoridades; por exemplo, saber que os fiscais realizaram um grande número de auditorias fiscais e detectaram vários casos de fraude podem fazê-los parecer eficazes e poderosos. A percepção de ineficácia, por outro lado, pode reduzir o poder percebido, apontando para a importância da política de informações por parte das autoridades fiscais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desenvolvimento do presente levantamento possibilitou uma análise de

como os comportamentos dos contribuintes frente à autorregulação está fortemente ligada aos pilares de confiança e poder das autoridades. Analisou o framework “*slippery slope*” e regulação responsiva com metodologia que descreve a relação entre estes pilares, este estudo contribuiu com base de referência para as administrações se utilizem para implementar seus programas de conformidades além de um base de partida para estudos no assunto.

De um modo geral, pode-se observar que a confiança pode ser incrementada com educação e conhecimento, decorrendo que as populações com alto grau de instrução tendem a ser mais conformes. As sociedades em climas sinérgicos age com justiça e tendem a cumprir suas obrigações voluntariamente, pois percebe sua contribuição para uma sociedade justa.

Os estudos demonstraram com confiança e poder são fortemente relacionados e que a as sociedades com mais tempo de estudo tende a ser mais conforme.

O estudo do framework “*Slippery Slove*” consegue por meio desta pesquisa como um indicador referencial para colher os graus de conformidade em cada unidade administrativa fazendo balanceamento de poder e confiança.

O trabalho apontou que a abordagem da regulação responsiva sugere como as administrações deve tratar os contribuintes de acordo com seus comportamentos, porém deve privilegiar educação, persuasão e diálogo somente em caso de insucesso deve aplicar sanções severas. Demonstra-se com um balizador para os programas de conformidade.

A educação fiscal está relacionada com a evasão, pois quanto maior e mais anos de estudo tem uma sociedade, mais fácil ela entende os sistemas tributários, logo quanto mais bem informado for o cidadão, mais ele irá adimplir com suas obrigações.

Dada a importância do tema, torna-se necessário o desenvolvimento de projetos que implementem os programas de conformidade fiscal para que aumente a arrecadação maximizando a eficiência das administrações, além da necessi-

dade de validar o modelo.

Nesse sentido, a compressão do framework aliado às recomendações da abordagem de regulação responsiva é um bom roteiro para a implementação dos projetos de conformidade fiscal, que deve ter como base e fundamento a Educação Fiscal.

REFERÊNCIAS

ALLINGHAM, Michael G; SANDAMO, Agnar. **Income tax evasion.** , 1972.

BERGMAN, MARCELO S. Tax Reforms and Tax Compliance: The Divergent Paths of Chile and Argentina. **Journal of Latin American Studies** , 2003.

BOGARDUS, E. S. **Immigration and race attitudes.** Oxford: [s.n.], 1928. .

BRAITHWAITE, Valerie. Dancing with Tax Authorities: Motivational Postures and Non-compliant Actions. **Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion** n. January 2003, p. 15–39 , 2003. Disponível em: <<http://books.google.com/books?id=GmlqCkYaBGUC&pgis=1>>.0754622436.

CLOTFELTER, Charles T. Tax Evasion and Tax Rates: An Analysis of Individual Returns. **The Review of Economics and Statistics** v. 65, n. 3, p. 363–373 , 1983.

ERIKSEN, Knut; FALLAN, Lars. Gender, exposure to tax knowledge, and attitudes towards taxation; an experimental approach. **Journal of Business Ethics** v. 18, n. 2, p. 173 , 1999. Disponível em: <<http://proquest.umi.com/pqdweb?-did=39712230&Fmt=7&clientId=25620&RQT=309 &VName=PQD>>.01674544.

FELD, Lars P.; FREY, Bruno S. Trust breeds trust: How taxpayers are treated. **Economics of Governance** v. 3, n. 2, p. 87–99 , 2002.

FELD, Lars P.; KIRCHGÄSSNER, Gebhard. Direct democracy, political culture,

and the outcome of economic policy: A report on the Swiss experience. **European Journal of Political Economy** v. 16, n. 2, p. 287–306 , 2000.

FISCHER, Carol M; WARTICK, Martha;; MARK, Melvin M. Detection probability and taxpayer compliance: A review of the literature. **Journal of Accounting Literature** v. 11, n. 1 , 1992.

JAMES ANDREONI, Brian Erard; FEINSTEIN, Jonathan. Tax Compliance. **Journal of Economic Literature** v. 36, n. Jun., 1998, p. 818–860 , 1998.

KINSEY, KARYL A.; GRASMICK, HAROLD G. Did the Tax Reform Act of 1986 Improve Compliance? Three Studies of Pre and Post TRA Compliance Attitudes. **Law & Policy** v. 15, n. 4, p. 293–325 , 1993.

KIRCHLER, Erich; HOELZL, Erik; WAHL, Ingrid. Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework. **Journal of Economic Psychology**, v. 29, n. 2, p. 210–225 , 2008.0167-4870.

KIRCHLER, Erich; MACIEJOVSKY, Boris. Tax compliance within the context of gain and loss situations, expected and current asset position, and profession. **Journal of Economic Psychology** v. 22, n. 2, p. 173–194 , 2001.

MCGEE, Robert W; TYLER, Michael. **TAX EVASION AND ETHICS : A DEMOGRAPHIC STUDY OF 33 COUNTRIES.** n. 1944 , 2006.

NIEMIROWSKI, Pauline; WEARING, Alexander; BALDWIN, Steve. Tax related behaviours, beliefs, attitudes. **Journal of Australian Taxation** v. 6, n. 1, p. 132 , 2003.

PARK, Chang Gyun; HYUN, Jin Kwon. Examining the determinants of tax compliance by experimental data: A case of Korea. **Journal of Policy Modeling** v. 25, n. 8, p. 673– 684 , 2003.

POMMEREHNE, Werner W. Tax rates, tax administration and income tax eva-

sion in Switzerland. **Public Choice** v. 88, n. 1–2, p. 161–170 , 1996.

TURNER, John C. Explaining the nature of power: A three-process theory. **European Journal of Social Psychology** v. 35, n. 1, p. 1–22 , 2005.

WAHLUND, Richard. Tax changes and economic behavior: The case of tax evasion. **Journal of Economic Psychology** v. 13, n. 4, p. 657–677 , 1992.

A photograph of two young boys playing soccer on a dirt field. The boy on the left is shirtless, wearing a necklace and denim shorts, and is about to kick a yellow soccer ball. The boy on the right is wearing a white tank top and dark shorts, watching the play. The background is a bright, hazy outdoor setting with trees and a building. A large orange geometric shape is in the top right corner.

Gestão Fiscal e Controle Social

Alguns reflexos do CPC/2015 face a administração pública

Juvêncio Vasconcelos Viana¹

INTRODUÇÃO

O novo CPC brasileiro (CPC/2015), o qual passou a vigor após um ano de sua publicação², veio ao mundo com o propósito de ser mais pragmático que seu antecessor (CPC/1973), mais funcional (sem perder de vista a boa técnica, evidente), buscando assim “um grau a mais” de efetividade.

Não apenas isso. Dentre outras marcas, v. g., permitir ao magistrado proferir uma decisão mais ajustada com a realidade; maior organicidade ao sistema; tendo como forte característica uma maior atenção para com o modelo constitucional de processo. Sim, foi dito expressamente, em sua exposição de motivos, que se buscou “estabelecer expressa e implicitamente verdadeira sintonia fina com a Constituição Federal”. Além de vários momentos do código, uma leitura rápida de seu art. 1o. já confirma isso³.

Mais ainda, há na Parte Geral do CPC um capítulo “novo”, relacionado com os princípios fundamentais do processo civil (v. g., isonomia, publicidade, motiva-

¹ Doutor em Direito Processual Civil pela Universidade de São Paulo - USP. Professor associado de Processo Civil pela UFC. Procurador-geral do Estado do Ceará.

² O CPC/2015, por duas vezes (arts. 14 e 1046) explícita a conhecida regra da aplicação da lei processual nova de forma imediata, alcançando processos pendentes. Mas, esse (aplicação imediata), importante lembrar, não é o único vetor de solução dos problemas do direito processual intertemporal. Há um segundo vetor: o de não violar “direitos adquiridos processuais” (a um prazo, a um recurso da parte, a um juízo competente), não se admitindo qualquer sacrifício desses. A redação do art. 14 é bem mais didática nesse sentido, ao dizer que “a norma processual não retroagirá” e sua aplicação respeitará “os atos processuais praticados e as situações jurídicas consolidadas sob a vigência da norma revogada”.

³ O Código de Processo Civil brasileiro inicia (art. 1o) lembrando a (íntima) relação entre processo e Constituição. Diz que o processo civil brasileiro será “ordenado, disciplinado e interpretado” pelo que disposto na Constituição e, ainda, é claro, pelas disposições dele próprio (CPC). Ao fazer alusão a essa relação, abre o código para os dispositivos seguintes os quais tratarão da tutela do processo (isonomia, publicidade, motivação etc.). Aquela relação (processo x Constituição) é clara (e antiga). Direito processual é direito público e, nessa qualidade, não poderia deixar de sofrer direta influência do ramo maior desse que é o Direito Constitucional. Dessa relação nasce o chamado Direito Processual Constitucional, o qual não é um novo ramo do direito processual, mas sim uma (correta) maneira de olhar para o processo atento ao fato de que a Constituição, por razões de supremacia, vem sempre primeiro.

ção, duração razoável do processo). Na verdade, todo esse capítulo enfatiza princípios que já existem e compõem o *design* constitucional do devido processo, os quais já valem e atuam no sistema pela força impositiva de nossa Constituição. Uma disciplina de “reforço” de nosso modelo constitucional processual, portanto.

O CPC/2015 – não podia ser diferente – permaneceu atento ao trato da Fazenda Pública, trazendo ali normas integrantes do que parcela da doutrina denomina de “direito processual publico”. Destacam-se ali:

- a) tratamento especial dado à Advocacia Pública (artigos 182 a 184)⁴;
- b) mudança no prazo de manifestações (art. 183);
- c) alteração da forma de cálculo dos honorários nas ações em que a Fazenda é vencida (artigo 85, §§3º a 5º);
- d) limites para dispensa da remessa necessária (art. 496, §§ 3º e 4º).
- e) novas regras para a Execução por quantia certa contra a Fazenda, cuidando do tratá-la também perante a técnica do cumprimento de sentença (arts. 534-535; e 910); f) previsão do cabimento da ação monitoria em face da Fazenda (§6º., art. 700).

O presente trabalho cuida de análise de alguns aspectos relevantes do CPC/2015 voltados à realidade da Administração Pública.

APLICAÇÃO AOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS

Logo no início da Parte Geral do CPC⁵, em meio ao Capítulo Da Aplicação das Normas Processuais, encontramos o seu art. 15, o qual dispõe que “na ausên-

⁴ O legislador inicia o tratamento da Advocacia Pública diferenciando-a da advocacia privada, imputando-lhe a representação judicial em todos os âmbitos federativos das pessoas jurídicas de direito público da Administração direta ou indireta. Cuidou, pois, da atuação do judicial desse, mas não tratou das atribuições extrajudiciais da Advocacia Pública.

⁵ No CPC/1973, não tínhamos uma “Parte Geral”. Quem fazia as vezes dessa era o próprio Livro I do CPC/1973 (Do Processo do Conhecimento), que cumpria um papel bem mais amplo, pois. Bipartiu-se aquele Livro I do CPC/1973 para termos no CPC/2015 uma Parte Geral e, adiante, uma Parte Especial, contando, dentre outras coisas, com a disciplina do processo de conhecimento. Na tal “Parte Geral”, em Livros próprios, estarão conhecidas disciplinas de fenômenos “básicos” para a formação e desenvolvimento do processo (tratamento das partes, do juiz e de seus poderes, da competência etc.).

cia de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente”.

É preciso recordar que a norma do art. 15, CPC, em si não traz exatamente uma novidade.

Ou seja, não é nova a ideia de que o CPC funcione, diante de lacuna de lei processual específica, como disciplina subsidiária dessa. Isso constitui fenômeno que já se opera há bastante tempo.

Temos, no referido art. 15, CPC, então, o definitivo reconhecimento do CPC como a grande “lei geral do processo civil” brasileiro (Nélson Nery).

Nos processos trabalhistas, não há como esquecer o antigo art. 769 da CLT.

Também, há muito, entende-se aplicável subsidiariamente as normas do processo civil ao processo eleitoral, afinal, esse inclui-se no gênero “jurisdição cível” (não penal).

Apesar de não mencionar expressamente, temos ainda possível a aplicação subsidiária do CPC em relação outros procedimentos cíveis constantes em leis extravagantes.

O CPC pode ser aplicado também, em certas situações, ao próprio processo penal.

Por fim, há, na norma, a referência aos processos administrativos.

Houve tempo, é certo, no qual, quando se falava em “processo” reduzia-se a noção desse ao plano do processo jurisdicional.

Modernamente, tem-se a plena ciência de que o termo processo também se aplica às demais manifestações de poder, envolvendo também o processo le-

gislativo e o administrativo.

Quanto a esse, não há como deixar de referir à Lei n. 9.784/1999, a qual, aliás, já conta com nota de subsidiariedade em relação a outras normas de diplomas legais administrativos.⁶ Afinal, a citada lei afirma que “estabelece normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal direta e indireta, visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração” (art. 1º).

Nessa linha, podemos concluir que várias disposições do CPC/2015 aplicam-se aos processos administrativos, v. g., regras de contraditório (arts. 9º e 10); da desconsideração da personalidade jurídica (art. 133); das nulidades (arts. 277 e 283); regras sobre a prova (v. g., arts. 373 §1º; 372); norma que diz quando não fundamentada a decisão (art. 489, §1º).

Mais. O dispositivo diz que “na ausência de normas que regulem” os processos que ali menciona o CPC terá um papel fundamental no “fechamento” daquelas lacunas.

Teremos que observar, primeiro, o princípio da especialidade, ou seja, havendo naquele processo (eleitoral, trabalhista ou administrativo) regra específica, afastada está a lei geral (CPC).

Contudo, parece que não ficam somente nisso.

Diz o comentado art. 15 que suas disposições serão utilizadas *supletiva e subsidiariamente*. As expressões triam sido empregadas, para os fins do artigo, como sinônimas? *Supletivo* será ali o mesmo que *subsidiário*?

As expressões não tem exatamente o mesmo sentido e a constatação disso dá um âmbito de incidência maior ao dispositivo.

⁶ Art. 69 - Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.

O emprego supletivo (que supre lacunas) não é novo. Havendo lacuna na lei do processo eleitoral, trabalhista ou administrativo estará garantido o emprego do CPC.⁷

Mas, garantido também está o emprego subsidiário (aquile que reforça alguma coisa) da norma do CPC, sendo então possível, ainda que não haja exatamente uma lacuna, tirar-se em prol da norma eleitoral, trabalhista ou administrativa um sentido maior (melhor, mais completo) inspirado pelo moderno processo civil.

Essa a razão, de certo, do emprego das duas expressões. Elas completam-se e buscam um alcance maior da norma processual.

Enfim, respeitadas as premissas supra pode-se dizer que as disposições do CPC/2015 aplicam-se sim aos processos administrativos, inclusive tributários.

MEIOS ALTERNATIVOS DE SOLUÇÃO DOS CONFLITOS

O CPC, logo no capítulo destinado às normas fundamentais do processo civil, inicia (art. 3º) recordando a garantia constitucional de que *não se excluirá da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito* (art. 5º., XXXV, CF).⁸

De seguida, no mesmo artigo (3º.), em seus parágrafos, o CPC exorta e abre espaço para os meios alternativos de solução de conflito.

A colocação – logo na parte introdutória do CPC, destaque-se – de normas dessa natureza bem confirma a ideia, a qual há de ser cultivada modernamente, de “convivência” de meios pró solução do conflito com a via jurisdicional.

Alguns, às vezes, se apressam em arguir inconstitucionalidade na previsão le-

⁷ Entenda-se, guardada a compatibilidade entre o instituto que se quer aplicar e a realidade processual a que se destina (v. infra).

⁸ Assim, está *ratificada* a ideia de que todos têm acesso à justiça para postular tutela jurisdicional preventiva ou reparatória de um direito seu (isso sem excluir-se a possibilidade de também pedir-se a tutela de interesse coletivo ou difuso). Aquela garantia implicará não em poder deduzir dada pretensão em juízo, mas também poder de alguma defender-se. Expedientes que possam impedir ou dificultar sobremodo a ação ou a defesa da parte no processo acarretará ofensa ao princípio do direito de ação.

gal desses meios alternativos, mas esquecem que esses chegam ao sistema não para inibir acesso à jurisdição, mas sim como uma *opção livre e consciente* das partes. Os sujeitos vão até aquele meios alternativos não porque a lei lhes impõe, mas por sua livre vontade e opção. Essa é a ideia que há de prevalecer.

Sem dúvida, o CPC/2015, comparativamente ao CPC/1973, faz um maior *investimento* nas formas alternativas de solução dos conflitos.

Fica evidente que foi intuito do legislador inaugurar no sistema processual brasileiro o modelo cooperativo de processo, que, dentre outras várias características, prioriza a solução consensual das demandas. O Estado, a pessoa jurídica de direito publica, não escapa de tal onda.

Iniciam os parágrafos do art. 3º. CPC, pontuando que:

a) *é permitida a arbitragem, na forma da lei* – a regra, de certo, na forma em que redigida, busca, de forma incisiva, legitimar e por fim a antiga questão acerca da validade dessa via de solução de conflitos. O sistema brasileiro muito evoluiu em tal tema, em especial, com a adoção de uma *convenção de arbitragem* mais eficaz e com a desnecessidade de homologação do laudo arbitral pelo juiz (hoje, *sentença arbitral*).

Isso nos levará, portanto, a toda aquela disciplina traçada pela LArb (Lei n. 9.307/1995; no CPC, ver arts. 337, X, §§5º e 6º; e 515, VII).

A via arbitral, hoje – de forma explicita -, também alcança o Poder Público.

Esse alcance sempre foi polêmico, no passado.

Alguns precedentes começaram a vir, admitindo a arbitragem envolvendo empresas públicas ou sociedades de economia mista. Mas, nesse ponto, particularmente, nunca vimos nenhuma dificuldade. Afinal, tais entes, apesar de sua “hibridez”, são pessoas privadas, sem qualquer privilegio em suas relações (v. art. 173, §§, CF).

A questão era quando a própria pessoa de Direito Público interno encontrava-se na relação. Bem, isso não deveria ser empecilho para ida a arbitragem. O que havia de se averiguar era sim o grau de indisponibilidade que poderia haver na situação concreta e não tao só o aspecto subjetivo (a presença do ente). Ou seja, o que se tinha a verificar era o óbice que há em toda e qualquer situação arbitral, qual seja, a indisponibilidade do direito envolvido. Tanto que a lei, modernamente, vem e permite a Administração valer-se da arbitragem “para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis” (art. 173, §1º., Lei 9.307/1995).⁹

b) *o Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos* – o parágrafo é por demais instigador das técnicas consensuais, traz em si uma previsão bastante ampla, destinada não somente ao Judiciário (vide art. 139, V, CPC), destaque-se, mas para o Estado como um todo, ao Legislador e ao Executivo.

Esse último (executivo), por exemplo, há de criar, em sua estrutura, câmaras de mediação e conciliação (art. 174, CPC).¹⁰

Essa norma prevê para União, Estados, Distrito Federal e Municípios o dever de criar câmaras de mediação e conciliação para solução consensual de conflitos no âmbito administrativo. Tais câmaras teriam a incumbência não apenas de dirimir conflitos entre órgãos de entidades da administração pública, mas também de avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de conciliação, no âmbito administrativo.

Fica a questão de saber se tais câmaras poderiam ser criadas no âmbito do

⁹ Com a redação trazida pela Lei 13.129/2015.

¹⁰ Art. 174. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios criarão câmaras de mediação e conciliação, com atribuições relacionadas à solução consensual de conflitos no âmbito administrativo, tais como:

I – dirimir conflitos envolvendo órgãos e entidades da administração pública;

II – avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de conciliação, no âmbito da administração pública;

III – promover, quando couber, a celebração de termo de ajustamento de conduta.

processo tributário.

Aqui, emergem algumas dificuldades. Afinal, não podemos ignorar que a questão da formação do crédito tributário é, acima de tudo, uma questão *legal*. Vão lembrar também que a atividade de cobrança de tal crédito é de natureza vinculada.

Não nos fecharíamos de todo àquela possibilidade.

É que, não se pode esquecer, há muito, se prevê o instituto da transação no direito tributário (art. 171, CTN). Tudo, parece-nos, é uma questão de atentar para os princípios básicos da Administração (art. 37, CF), em especial, ao da legalidade.

A norma do CPC (art. 174), de alguma forma, abriria espaço sim para a instituição de câmaras de mediação e conciliação também para o âmbito tributário. Isso não fica de todo inviabilizado.

Claro que a autoridade administrativa, ali, não iria (nem poderia) sozinha, ao seu bem entender, decidir, a partir de sua vontade, sobre os parâmetros de acordo com o contribuinte ou sobre as concessões que o Estado poderia fazer.

Lei prévia é que deve ditar tudo isso para o agente da administração. Esse, louvado em tal permissão, é que iria então aferir se o contribuinte se encaixaria naquela permissão legal. Norma legal então teria que advir prevendo aqueles parâmetros e condições.

Essa seria uma forma conciliável com o caráter vinculante da atividade de cobrança de tributo e a natureza *ex lege* da obrigação correspondente.

Editem-se, pois, leis autorizativas para tanto. Faça-se isso atento aos mais relevantes princípios de impessoalidade e eficiência e, mais ainda, vença-se a barreira cultural e, de tal forma, dê-se a correta aplicação àquela norma autorizativa;

c) a conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos deverão ser estimulados por magistrados, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial – a busca da solução consensual passa a ser um papel de todos os protagonistas do processo. Para os fins da norma, audiências são previstas para tal fim; novos auxiliares do juiz aparecem (conciliadores e mediadores).

Perceba-se que não só a “conhecida” via da conciliação, mas *todos* os meios alternativos de solução dos conflitos estão admitidos (v. g., desistências, renúncias e transações) e, repete-se, devem ser incentivados pelos protagonistas do processo.

A cláusula final que diz... *inclusive no curso do processo judicial* mostra que a solução de consenso deve ser buscada também no plano pré-processual, ainda que não haja uma demanda colocada.

Pois bem, tudo isso vai exigir daqueles protagonistas – do advogado público também - uma mentalidade mais “aberta” e receptiva a tais técnicas compositivas, seja em momento *pré-processual*, seja já no curso do processo.¹¹

Numa interpretação sistemática do CPC/2015, pois, fica patente a preocupação do legislador com a mudança de postura por parte de todos - do Estado, de seus advogados, procuradores – diante dos conflitos judicializados ou não.

CPC E A EXECUÇÃO FISCAL

Quanto ao tema da Execução no CPC/2015, é de se recordar que o direito processual brasileiro, em época relativamente recente, já havia sofrido várias alterações no plano da tutela executiva.

¹¹ Ver quanto a conciliação e mediação arts. 165 ss; 334; 515 II e §20; no plano dos Procedimentos especiais, inclusive, arts. 565, seus §§; 694; ainda, atentar para os arts. 487, III, a; 784, IV; 515, III, todos do CPC.

Evidente que um CPC que chega não conseguiria abolir e destruir todo um arcabouço “recém-criado” (aquelas reformas foram em 2005/2006)¹² para a execução civil.

Dessa forma, foram, por exemplo, mantidas as técnicas de “cumprimento de sentença” (de prestações de fazer, não fazer, entrega de coisa e pagar quantia certa) que o sistema passou a conhecer. Mas, essas ficaram topograficamente junto ao Processo de Conhecimento.

Aliás, não apenas foi mantida a técnica do “cumprimento” como, mais ainda, expandida essa para casos especiais, v. g., da execução de alimentos (arts. 528 a 533) e da execução contra a Fazenda Pública (arts. 534 a 535).¹³

Adiante, em um Livro específico da Parte Especial do código (Livro II – Do Processo de Execução) seguem disposições e procedimentos para quando as execuções tiverem lastro em título executivo extrajudicial.

No CPC/2015, o Livro do Processo de Execução fica mesmo destinado para a execução lastreada em título extrajudicial, socorrendo quando possível a fase de cumprimento execução.

Nesse último livro, buscou-se aprimorar o que já viera com as reformas anteriores (em especial, com a Lei n. 11.382/2006), em especial, a que incluiu, por exemplo, novas regras para o momento da expropriação, no plano da execução por quantia certa contra devedor solvente.

Fica a questão de saber da relação do atual CPC com o tema da execução fiscal.

Vale anotar de logo que o CPC/2015 não revogou a Lei das Execuções Fiscais (LEF). Funciona, isso sim, como um salutar instrumento para uma aplicação

¹² Leis n. 11.232 de 22/12/ 2005 e 11.382 de 6/12/2006.

¹³ Com previsões também de procedimentos dessa natureza quando fundados em títulos extrajudiciais (arts. 910 e 911, CPC/2015).

mais eficiente dessa.

Na verdade o CPC sempre buscou boa relação com a LEF, cabendo aquele ser aplicado “subsidiariamente” no plano da execução fiscal.

Nesse sentido, observe-se o conhecido art. 1º da LEF: “a execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil”.

Em reforço de nossa conclusão, observe-se ainda o art. 15, CPC (v. supra), o qual prevê aplicação supletiva e subsidiária do código a outros processos, e o art. 1046, §2º, CPC, segundo o qual “permanecem em vigor as disposições especiais dos procedimentos regulados em outras leis, aos quais se aplicará supletivamente este Código”¹⁴.

Olhando atentamente, temos que vários dispositivos da execução do CPC podem (e devem) ser aplicados na Execução Fiscal, destacando-se, dentre outros:

- a) Maiores poderes para o juiz (art. 139, IV, CPC) – possibilidade do juiz adotar medidas (atípicas) coercitivas ou sub-rogorárias, alcançando hoje, inclusive, ordens de pagamento de quantia certa;
- b) Obter informações de terceiros (arts. 772, III; 773, CPC) – o segundo dispositivo completa com medidas para o efetivo cumprimento do dever;
- c) Hipóteses de fraude a execução (art. 792, CPC) – um valioso e forte instituto, agora com hipóteses mais objetivas;

¹⁴ As referências, por exemplo, previstas no inciso VI, art. 779 (da legitimidade passiva do responsável tributário) e no inciso IX art. 784 (da certidão de inscrição da dívida ativa como título executivo extrajudicial), ambos do CPC/2015, não abalam de forma alguma tal conclusão. Aliás, essas previsões já existiam em dispositivos do CPC/1973 (arts.568, V e 585, VII).

d) Bom elenco de atos atentatórios a jurisdição executiva (arts. 774, 777, CPC) – veja-se ainda o par. único do art. 918, CPC;

e) Possibilidade provocar o poder geral de cautela (art. 799, III, CPC);

f) A intimação da penhora (art. 841, CPC) – a qual poderá se operar na pessoa do advogado;

g) Alienação antecipada de bens (arts. 852-853, CPC) – passível de decretação de ofício;

h) Alienação por iniciativa particular (art. 880, CPC) – uma técnica expropriatória de muita informalidade.

Como dito, esses são apenas alguns exemplos de comunicação entre o CPC/2015 e a LEF.

Deixamos por último um ponto em especial: a questão da desconsideração (art. 113, CPC).

DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Muito foi feito com o tema da desconsideração na prática forense. Houve alguns excessos. Em certos momentos, se quis colocar o reconhecimento da desconsideração como regra (não como exceção que é).

Sempre nos pareceu, por todo esse período de “laboratório” com a aplicação da teoria da desconsideração que algumas premissas deviam ser observadas para sua aplicação processual:

a) que essa somente viesse em situações *extraordinárias*, devidamente *prova-*
dos os seus pressupostos materiais de incidência;

b) que houvesse um justo *contraditório*, ouvindo-se o sócio, facultando-lhe

reação, permitindo-lhe objetar a presença dos requisitos de aplicação da desconsideração;¹⁵ e

c) finalmente, que viesse um *pronunciamento judicial*, legitimado por aquele contraditório prévio, que formasse título executivo (ou ampliasse a eficácia original de algum preexistente) em relação à pessoa do sócio e não simplesmente, de súbito, ficar a “redirecionar execução” contra aquele.

Pois bem, uma disciplina processual clara era necessária. O CPC/2015 cuidou disso.

O tema da desconsideração foi colocado na PARTE GERAL do CPC, no Livro III, Dos Sujeitos do Processo, no Título III, Da Intervenção de Terceiros, seu Capítulo IV.¹⁶

Em verdade, sempre se colocou a questão se seria ou não necessária a propositura de uma ação de conhecimento para se buscar o reconhecimento judicial da desconsideração ou se seria possível aquele reconhecimento ocorrer *incidenter tantum*.

¹⁵ Veremos que, no CPC/2015, formar-se-á o contraditório para que o juízo possa decidir acerca da desconsideração. O sócio ou a pessoa jurídica (no caso de desconsideração inversa) serão citados para responder em quinze dias (art. 135, CPC/2015). Poderão pugnar por provas e haverá instrução, acaso necessária. Na audiência de instrução que houver, poderão ser produzidas provas de uma e outra parte. Ao final, resolvido o incidente pelo juízo cível, tal solução vem por decisão interlocutória, da qual caberá agravo de instrumento (art.1.015, IV, CPC/2015).

¹⁶ Ficou assim sua disciplina:

“Art. 133. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo.

§ 1º O pedido de desconsideração da personalidade jurídica observará os pressupostos previstos em lei.

§ 2º Aplica-se o disposto neste Capítulo à hipótese de desconsideração inversa da personalidade jurídica.

Art. 134. O incidente de desconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial.

§ 1º A instauração do incidente será imediatamente comunicada ao distribuidor para as anotações devidas.

§ 2º Dispensa-se a instauração do incidente se a desconsideração da personalidade jurídica for requerida na petição inicial, hipótese em que será citado o sócio ou a pessoa jurídica.

§ 3º A instauração do incidente suspenderá o processo, salvo na hipótese do § 2º.

§ 4º O requerimento deve demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais específicos para

A opção do CPC/2015 foi pela forma de incidente,¹⁷ uma opção mais econômica e mais eficiente, a nosso sentir, compatível com a excepcionalidade e a própria disciplina material do instituto, seguindo uma linha que a própria jurisprudência (STJ) já admitia.

O incidente será provocado pela parte ou pelo Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo (art. 133, caput).¹⁸ Não pode vir de ofício, portanto.

O que o CPC/2015 traz, vamos insistir, não é um *novo* tratamento para o tema da desconsideração, mais uma hipótese dessa para o sistema, mas sim apenas sua processualização, o modo como fazer valer aquele instituto no plano do processo judicial.

Tanto é que o CPC/2015 é absolutamente remissivo à disciplina material do instituto. Os pressupostos a serem alegados e verificados pelo juízo serão exatamente aqueles dispostos pela lei material (vide §1º, art.133; §4º, art. 134). O CPC/2015 lembrou- se também da denominada “desconsideração inversa”.¹⁹

O incidente será cabível em todas as fases do processo, seja na fase de conhecimento, seja na fase de cumprimento de sentença. Também caberá o incidente durante o processo de execução autônomo (art. 134, CPC).

Aliás, é *exatamente* na realidade da execução que se tem, normalmente, a

desconsideração da personalidade jurídica.

Art. 135. Instaurado o incidente, o sócio ou a pessoa jurídica será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze) dias.

Art. 136. Concluída a instrução, se necessária, o incidente será resolvido por decisão interlocutória.

Parágrafo único. Se a decisão for proferida pelo relator, cabe agravo interno.

Art. 137. Acolhido o pedido de desconsideração, a alienação ou a oneração de bens, havida em fraude de execução, será ineficaz em relação ao requerente.

¹⁷ O que não excluirá, em certa situação, que a provocação pelo reconhecimento da desconsideração se de, de logo, quando da colocação da demanda.

¹⁸ Enunciado 123 do Fórum Permanente de Processualistas Civis-IPPC - (art. 133) É desnecessária a intervenção do Ministério Público, como fiscal da ordem jurídica, no incidente de desconsideração da personalidade jurídica, salvo nos casos em que deva intervir obrigatoriamente, previstos no art. 179.

¹⁹ Nessa situação, vai-se contra a sociedade por dívida do sócio. Busca-se fazer com que, em situações de desvio de bens por abuso de direito ou fraude, a pessoa jurídica responda por obrigação de seu sócio, de uma pessoa física a uma pessoa jurídica.

maior utilidade e necessidade do emprego do instituto da desconsideração.²⁰

A compatibilidade é histórica. Afinal, sempre foi na realidade da execução que se teve, na prática forense, normalmente, a grande utilidade e necessidade do emprego do instituto da desconsideração.

Observemos ainda a importante premissa segundo a qual o direito material é que determina a aplicação do instituto da desconsideração.

O CPC trouxe apenas a “processualização” do mesmo. Vimos isso.

Instituto processual que é, evidente que o incidente de desconsideração caberá, em tese, no plano da execução fiscal.

Mais ainda, poderá ser perfeitamente instaurado em execuções fiscais que já se encontravam em curso quando da entrada em vigor do CPC/2015, haja vista o teor dos arts. 14 e 1.046 do código.

Mas isso não quer dizer que ele possa ser usado ali, amplamente, fora das hipóteses de desconsideração pura, a fim de buscar qualquer responsabilização tributária que seja.

Vale recordar, tal incidente somente é cabível quando as situações materiais de desconsideração se manifestam (v. supra)

Em outros termos, o incidente não deve caber amplamente, para outras situações, como no caso do art. 135 CTN, o qual busca responsabilização de pessoas por ato de excesso de poder/infração legal, situações nas quais caberá a mera figura do redirecionamento.²¹

²⁰ Aliás, no Livro do Processo de Execução, quando do tema da responsabilidade executiva, cuidando do atingir de bens do sócio da execução da sociedade, encontraremos o art. 795, §40, CPC/2015, com clara regra de explicitação: “para a desconsideração da personalidade jurídica é obrigatória a observância do incidente previsto neste Código”.

²¹ Encontramos, nesse ponto, o Enunciado 53 (ENFAM), segundo o qual “o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no art. 133 do CPC/2015”.

O CTN, naquele dispositivo, traz regra de responsabilização própria do sócio e não situação material de ineficácia provisória da pessoa jurídica executada.

TUTELA PROVISÓRIA

O tema chega para o Livro V da “Parte Geral” do CPC/2015, “Da Tutela Provisória”, a qual poderá ser de natureza antecipada (satisfativa) ou cautelar (par. único art. 294).

Houve, no CPC/2015, a eliminação da maioria das cautelares nominadas. Essa é mais uma mostra da linha de simplificação que é anunciada, desde o início, na própria exposição de motivos do projeto original do código. Ficaram, contudo, em novas posições dentro do diploma legal, v. g., aqueles procedimentos relativos à prova (produção antecipada, exibição, justificação),²² os de homologação do penhor legal e protestos.²³ Ver-se-á, ainda, a remissão a arresto, sequestro e arrolamento de bens como vias de efetivação das medidas de urgência deferida (art. 301, CPC/2015).²⁴

Mas, o CPC/2015 não cuida apenas da tutela de urgência. Disciplina também a tutela de evidência (art. 311), v. *infra*.

Prevê-se a “estabilização” da eficácia dos provimentos satisfativos de urgência, algo totalmente novo para o sistema. Sempre aprendemos que as medidas de urgência eram marcadas pela provisoriedade. Mas, ante o fenômeno da *estabilização*, uma decisão proferida em cognição sumária, trará em si própria a possibilidade – acaso não impugnada – de perpetuar seus efeitos.²⁵

Essa é, como dissemos, uma situação nova para nosso direito processual (em-

²² Trazidos para o Capítulo “Das Provas”.

²³ Esses, na verdade, sempre foram tidos muito mais como procedimentos de Jurisdição Voluntária, sendo remetidos para esse Capítulo no código.

²⁴ Também há menção ao protesto contra alienação de bem (vide pr. Único, art. 870, CPC/1973) como forma de efetivação da tutela de urgência de natureza cautelar.

²⁵ O juiz decidirá, extinguirá o processo, mas manterá a eficácia do provimento medida, não havendo que se falar, ali, em coisa julgada).

bora possamos ver aí certa influência da técnica monitória já existente em nossa ordem jurídica).

A ideia de termos uma decisão proferida em cognição sumária, antecedente à causa, com potencialidade para perpetuar efeitos, disciplinando a relação jurídica material plenamente, sem dúvida, traz perplexidades.

Trata-se de medida que é empregada, em termos de direito comparado, na França e na Itália.

Dar-se-ia tal “estabilização” da eficácia da medida quando:

- a) tratar-se de pedido de tutela provisória antecipada;²⁶
- b) a providência tenha sido pugnada – e obtida – em caráter antecedente;
- c) cientificado o réu, não traga essa impugnação recursal à decisão concessiva da medida de urgência.²⁷

Assim, deferida de forma antecedente e não impugnada, a medida deferida continuará a produzir efeitos. Dá-se como “estabilizada” a tutela (conservando esses seus efeitos, até que eventualmente venha decisão de mérito em demanda de “revisão”) e será extinto o processo.

Sim, há a possibilidade de uma ação de “revisão invalidação”,²⁸ que pode ser proposta até dois anos da ciência daquela decisão que extinguiu o processo. Aquela ação de revisão pode veicular qualquer pretensão, além daquelas previstas para ação rescisória.

²⁶ Enunciado 420 do Fórum Permanente de Processualistas Civis - FPPC - Não cabe estabilização em tutela cautelar.

²⁷ Enunciado 32 FPPC - Além da hipótese prevista no art. 304, é possível a estabilização expressamente negociada da tutela antecipada de urgência satisfativa antecedente.

²⁸ Enunciado 33 FPPC - Não cabe ação rescisória nos casos de estabilização da tutela antecipada de urgência.

²⁵ O juiz decidirá, extinguirá o processo, mas manterá a eficácia do provimento medida, não havendo que se falar, ali, em coisa julgada).

O juiz extinguirá o processo, mas conservará a eficácia da medida. A opção do sistema brasileiro, diversa de outros países, foi a de afirmar que a decisão que concede a tutela *não fará coisa julgada* (§6º art. 304).

Enfim, estamos falando de um procedimento abreviado, com emprego de cognição sumária, aonde, a depender do comportamento do réu, a tutela se estabilizará, mesmo não vindo um pedido principal da parte, mas sem haver coisa julgada material.

Caberia o instituto da estabilização em sede de mandado de segurança? Ou, mais amplamente, caberia o instituto em face da Fazenda Pública?

No que diz respeito à Fazenda Pública, questão que surge é a de saber-se da necessidade de remessa necessária como condição para a estabilização.

A estabilização tornaria consolidada uma situação desfavorável à Fazenda Pública e, passados os dois para a desestabilização, a situação equipara-se a uma coisa julgada. A dispensar-se a remessa necessária, estar-se-ia diante de decisão contrária à Fazenda com força equivalente à de uma sentença transitada em julgado sem que tivesse havido confirmação da mesma pelo tribunal de apelação, como ocorre com as sentenças ordinariamente.

Portanto, impõe-se o regime da remessa necessária a tal situação, restando delimitar em que momento a mesma ocorreria e qual ato judicial constituiria seu objeto. Seria a decisão concessiva da estabilização ou a sentença de extinção do processo?

A sentença de extinção do processo, no caso de ter havido estabilização, não se limita a declarar o processo extinto, mas prenuncia a estabilização da medida. Portanto, seria este o ato judicial sujeito à remessa necessária. Ademais, a remessa necessária é condição de eficácia das sentenças proferidas contra a Fazenda Pública (art. 496, CPC/2015), sendo exatamente o caso da sentença que prenuncia estabilização de tutela antecipada antecedente.

Apesar de não se tratar de sentença condenatória, tem conteúdo declaratório da estabilização, devendo, portanto, para produzir seus efeitos – em especial a estabilização – ser confirmada pelo tribunal.

Seguindo, mais específico, temos que as liminares deferidas em mandado de segurança não se submetem ao instituto da estabilização da tutela provisória prevista no art. 304 CPC. É que, no caso de mandado de segurança, sua tutela provisória já é pugnada em caráter incidental, na verdade, na própria exordial, lastreada em prova documental, plena e satisfatória, ali acostada. Isso irá preencher o requisito do “direito líquido e certo”. A via do mandado de segurança, por definição, é incompatível com a via da tutela provisória antecedente, território de incidência da estabilização.

Como dito acima, chegam, ainda quanto à Tutela Provisória, como dito, disposições específicas para a chamada *tutela de evidência*.

São situações legais (art. 311) – e não exatamente inéditas no sistema – em que se torna dispensável a demonstração de risco de dano.

É algo que faz todo o sentido: nos tempos atuais, se o direito da parte resta manifesto e evidente, por qualquer de seus fundamentos, porque postergar a proteção ou efetivação desse direito?

Podemos recordar técnicas de antecipação de tutela que, no sistema antigo, não faziam alusão à urgência como premissa à sua concessão, v. g., a via do inciso II do art. 273, CPC/1973; ou mesmo a via do §6o do mesmo artigo, relativa ao pedido incontroverso.

Isso demonstra que a técnica não é nova.

Caberá a tutela de evidência²⁹ quando:

²⁹ Enunciado 423 FPPC – Cabe tutela de evidência recursal.

I – ficar caracterizado o abuso do direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório da parte – na verdade, é a hipótese do inc. II do art. 273 CPC/1973;³⁰

II – as alegações de fato puderem ser comprovadas apenas documentalmente e houver tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em súmula vinculante – fala de situação demonstrada apenas documentalmente; traz certa lembrança da impetração do mandado de segurança, no qual a prova documental é a única produzida; uma hipótese criada para a “era dos precedentes”, buscando dar força e eficácia ao sistema de precedentes que o CPC/2015 traz (vide art. 927);

III – se tratar de pedido reipersecutório³¹ fundado em prova documental adequada do contrato de depósito, caso em que será decretada a ordem de entrega do objeto custodiado, sob cominação de multa³² - quando se vê, no conjunto da reforma do código, que há a eliminação do procedimento especial de ação de depósito, se compreende imediatamente o advento de tal hipótese legal. Relaciona-se a pedido de entrega de bem custodiado, pedido esse lastreado em prova documental (mais uma vez a alusão e preferência a tal modalidade de prova), norma que certamente veio para tutela de situações não mais amparadas por aquele procedimento especial que se elimina do código;

IV – a petição inicial for instruída com prova documental suficiente dos fatos constitutivos do direito do autor, a que o réu não oponha prova capaz de gerar dúvida razoável – nessa hipótese, além de prova documental suficiente trazida pelo autor, é necessário que não haja contraprova do réu capaz de infirmar (causar a tal “dúvida razoável”, pois) o direito alegado pelo autor.³³

³⁰ Enunciado 34 FPPC – Considera-se abusiva a defesa da Administração Pública, sempre que contrariar entendimento coincidente com orientação vinculante firmada no âmbito administrativo do próprio ente público, consolidada em manifestação, parecer ou súmula administrativa, salvo se demonstrar a existência de distinção ou da necessidade de superação do entendimento.

³¹ Daqueles que se caracterizam pela seqüela; mediante o qual se persegue o bem onde quer que ele se encontre.

³² Vale anotar que a decisão baseada nos incisos II e III deste artigo pode ser proferida liminarmente.

³³ Deixou de figurar naquele rol de hipóteses, vale o registro, conforme se pode ver em versão anterior do projeto CPC, a possibilidade de tutela de evidência ante *um ou mais dos pedidos cumulados ou parcela deles mostrar-se incontroverso, caso em que a solução será definitiva*, algo que também não seria situação nova. Cuidava-se da hipótese do §6º. art. 273, CPC/1973, mais aperfeiçoada, com a lembrança de que a solução seria definitiva, resolvendo problema que a doutrina enfrenta desde o advento daquele parágrafo.

Enfim, sua adoção explícita é a demonstração de que a resposta do Poder Judiciário deve ser rápida não só em situações de *periculum*, mas também naquelas onde as alegações da parte revelam dose de “juridicidade ostensiva” (Tereza Wambier).

Cuida-se, como se vê, de um “rótulo” empregado pelo CPC/2015, mas que não é exatamente novo para o sistema processual.

A tutela de evidência, pois, é perfeitamente compatível com os procedimentos especiais.³⁴

É compatível ainda com a via do Mandado de Segurança, o qual, apesar de possuir uma fórmula de tutela provisória baseada na urgência (art. 7º, III, LMS), não exclui o emprego desse outro caminho protetivo do direito ostensivamente aparente.

Como dissemos acima, se o direito da parte apresenta-se manifesto (mediante prova pré-constituída, destaque-se), não há porque postergar sua proteção e efetivação.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por fim, vale destacar a regra do art. 1059, CPC.³⁵

Paradoxalmente, apesar de, como vimos, logo no seu início (Parte Geral, art. 3º.), o CPC ratificar a garantia maior prevista no texto constitucional, de acesso à jurisdição (e, mais importante, acesso esse capaz de gerar uma tutela efetiva), o mesmo código, bem adiante, traz a norma do art. 1.059, a qual explicita a manutenção e aplicação de conhecidas vedações legais à concessão de medidas liminares (em sede de tutelas provisórias) contra o Poder Público, as quais, sem dúvida, restringem essa almejada efetividade.

³⁴ Vide Enunciado 422 FPPC

³⁵ Art. 1.059. À tutela provisória requerida contra a Fazenda Pública aplica-se o disposto nos arts. 1º a 4º da Lei no 8.437, de 30 de junho de 1992, e no art. 7º, § 2º, da Lei no 12.016, de 7 de agosto de 2009.

Alguns vão sustentar que tais restrições somente se aplicariam a tutelas provisórias contra o Poder Público em caso de fundamento dessas na urgência (e não na evidência). Ou seja, que as conhecidas restrições às tutelas provisórias (v. g., em casos de aumento salarial, concessões de vantagens, reclassificações) somente ficariam adstritas aos pedidos fundados em alegação de *periculum in mora*. Se aqueles fossem pugnados com base no art. 311, CPC, não haveria alcance dos históricos óbices legais.

Respeitosamente, não concordamos com tal posição. A regra do art. 1.059 citado é bem clara ao trazer aquelas vedações às situações de tutelas provisórias (gênero, urgência e evidência, pois) requeridas contra Fazenda Pública, sem qualquer distinção.

REFERÊNCIAS

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Processo Constitucional**, Rio de Janeiro: Forense, 1984.

BRANCO, Janaína Soares Noletto Castelo Branco. **Advocacia Pública e Solução Consensual dos Conflitos**, Salvador: Editora Juspodivm, 2018.

DINAMARCO, Cândido Rangel; e LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. **Teoria Geral do novo Processo Civil**, 2a. Ed., São Paulo: Malheiros, 2017.

DINAMARCO, Cândido Rangel; **A Arbitragem na Teoria Geral do novo Processo**, São Paulo: Malheiros, 2013.

FRANCO, Marcelo Veiga. Câmaras de mediação e conciliação na Fazenda Pública: o artigo 174 do Novo Código de Processo Civil como contribuição para o acesso à justiça “desjudicializado”. In: ARAÚJO, José Henrique Mouta; CUNHA, Leonardo Carneiro da. **Advocacia Pública**. Coleção Repercussões do Novo CPC, V. 3. Salvador: Editora Juspodivm, 2015.

FREIRE, Alexandre; MARQUES, Leonardo. O Novo CPC, a estrutura de incen-

tivos do Advogado Público e a racionalização da Justiça na sindicabilidade das condutas estatais. In: ARAÚJO, José Henrique Mouta; CUNHA, Leonardo Carneiro da. **Advocacia Pública**. Coleção Repercussões do Novo CPC, V. 3. Salvador: Editora Juspodivm, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. O Processo Tributário e o Código de Processo Civil/2015, in **O Processo Tributário e o Código de Processo Civil 2015**, coordenação Hugo de Brito Machado, São Paulo: Malheiros, 2017.

NERY JUNIOR, Néelson; e NERY, Rosa Maria Andrade. **Código de Processo Civil Comentado**, 16a. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. O Processo Tributário e o Código de Processo Civil/2015, in **O Processo Tributário e o Código de Processo Civil 2015**, coordenação Hugo de Brito Machado, São Paulo: Malheiros, 2017.

ROCHA, José de Albuquerque. **Teoria Geral do Processo**, 7 ed., São Paulo: Atlas, 2003. RODRIGUES, Marco Antônio. **A Fazenda Pública no Processo Civil**. 2 d. rev. atual. e ampl., São Paulo: Atlas, 2016.

VIANA, Juvêncio Vasconcelos. **Efetividade do Processo em face da Fazenda Pública**, Dialética: São Paulo: 2003.

_____. Um novo CPC para o Brasil, in **O projeto do Futuro CPC: tendências e desafios de efetivação**, coordenação Juvêncio Vasconcelos Viana, Gretha Leite Maia e Ana Cecília Bezerra de Menezes, Curitiba: CRV, 2013, pp. 7-14.

_____. **Do Processo Cautelar**, Dialética: São Paulo: 2014.

Renúncia fiscal: um estudo sobre o princípio da transparência nas informações apresentadas pelo Estado do Ceará

Elisberg Francisco Bessa Lima¹
Caroline Cunha Alencar²
Felipe Sousa Almeida³

INTRODUÇÃO

Com o advento da Constituição Brasileira de 1988, os Estados e Municípios passaram a ter suas autonomias ampliadas, tanto do ponto de vista administrativo como financeiro, uma vez que, através da distribuição da competência tributária e da repartição das receitas tributárias, puderam ter maior liberdade de tomada de decisão.

Entretanto, apesar dessas inovações, os entes políticos continuavam necessitando de instrumentos para que pudessem aumentar sua arrecadação ou trazer maiores benefícios fiscais para o seu âmbito territorial.

Nessa perspectiva, a renúncia fiscal é considerada como um dos instrumentos primordiais para obtenção desses objetivos, tendo em vista que é uma opção válida para os entes políticos atraírem empresas para o seu território, com o objetivo de impulsionar sua economia local, seja por meio de geração de empregos ou de rendas futuras.

Contudo, essa busca desenfreada pela renúncia fiscal acarreta uma série de problemas, tendo como foco principal a guerra fiscal, que, segundo Fernandes e Wanderlei (2000, p.6), se enquadra como: “disputa fiscal no contexto federativo, ou seja, refere-se a intensificação de práticas concorrenciais extremas e não-cooperativas entre os entes da Federação”.

¹ Doutorando em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR).

² Graduanda em Direito pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR).

³ Graduando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará (UFC).

Dessa forma, o assunto possui grande relevância no cenário tributário brasileiro, pois trata de uma ferramenta extremamente útil para os entes federados, sendo utilizada como forma de intervir na sua economia. Entretanto, caso a renúncia fiscal seja usada extrapolando os limites apresentados pelas normas legais vigentes, acarretará ônus para a administração tributária.

O tema é de tal importância que, no ano de 2019, a União prevê renúncia fiscal de R\$ 300 bilhões, correspondendo a 4% do seu produto interno bruto (PIB), segundo dados da Secretaria da Receita Federal. No caso do Estado do Ceará, estima-se renúncia de receita, para o ano de 2019, na cifra de R\$ 1.106.777.546.

Tendo em vista a relevância do assunto, o presente estudo tem como problema de pesquisa: Qual o tratamento dado pelo Estado do Ceará no que se refere à transparência das informações sobre renúncias fiscais?

Além disso, a presente pesquisa tem como objetivo geral identificar o nível de transparência das informações apresentadas pelo Estado do Ceará relativas à sua renúncia fiscal. Almeja-se como objetivos específicos: a) Verificar o atendimento do Estado do Ceará às normas legais atinentes à prestação das informações referentes às renúncias fiscais no período de 2015 a 2019; b) Observar a qualidade da informação apresentada pelo Estado do Ceará no que concerne à renúncia fiscal e c) Propor informações adicionais às apresentadas pelo Estado do Ceará.

REFERENCIAL TEÓRICO

O Brasil possui uma das maiores cargas tributárias do mundo, sendo estimada, para o ano de 2018, em 33,58% do PIB, segundo dados do Tesouro Nacional (2019).

Diante disso, o Brasil, em razão de sua dimensão continental e de sua histórica concentração de renda, possui locais com maior capacidade contributiva, ou seja, regiões mais economicamente atrativas para indústrias, multinacionais,

redes varejistas, tal fato acaba gerando um desequilíbrio entre os valores arrecadados entre os entes e, tendo, por consequência, as desigualdades sociais.

Ainda nessa perspectiva, é imprescindível o papel da concessão de incentivos por parte dos entes públicos com o fito de atrair investimentos de terceiros para desenvolvimento da economia local, conforme abordado por Rocha (2005).

Em virtude do princípio da isonomia, previsto no artigo 150, inciso II da CF, existe a vedação de tratamento desigual entre os entes políticos em situação equivalente, entretanto, por existirem regiões que se encontram em posições diferentes, sendo algumas economias mais estáveis e outras ainda em processo de crescimento, permite-se a utilização da renúncia fiscal, sem prejuízo do atendimento do princípio em questão, visto que as regiões menos favorecidas necessitam de instrumentos para atingir o equilíbrio, conforme abordado por Sabbag (2018).

Diante disso, o Estado poderá se utilizar de incentivos fiscais com o objetivo de combater o desequilíbrio e transformar o local que antes não era tão interessante em mais atrativo para novos negócios da iniciativa privada, resultando em um maior crescimento econômico da região, uma vez que “[...]Estados mais pobres tem maior necessidade de conceder incentivo fiscal para atrair investimentos e empresas tem mais incentivos em estarem localizadas perto de seu mercado consumidor [...]” (BIOLCHINI, 2015, p. 34).

No Brasil, a Constituição Federal de 1988 prevê a possibilidade de uma intervenção estatal nos diversos setores da economia de mercado, conforme pronuncia o artigo 174 (1988):

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.
[...]

Além disso, segundo Tramontin (2002 *apud* STRÖMDAHL, 2006, p. 10) “ O Es-

tado atua na economia fomentando atividades, concedendo incentivos fiscais, prestando serviços públicos. Esse conjunto de ações cria as formas de viabilizar o desenvolvimento econômico”.

Diante disso, de acordo com Biderman (2005, p. 28), a renúncia fiscal é considerada como uma espécie de gasto público:

Renúncias fiscais são receitas de que o governo abre mão, por exemplo isenção do imposto de renda das pessoas que possuem um rendimento mensal inferior a uma determinada quantia, renúncias previdenciárias que beneficiam entidades filantrópicas (que envolvem instituições que se dedicam a atividades na área de saúde, educação, assistência etc.), entre outras.

Somando-se a isso, Villela (1991, p. 2, *apud* ANDREAZZI E OCKÉ-REIS p. 523):

Dentro do conceito de gasto tributário, a transferência (implícita) de recursos se dá da seguinte maneira: por um lado, existe o imposto devido pelo contribuinte ao Estado e, por outro, o interesse do governo de prover uma determinada assistência financeira. Assim, ao deixar de arrecadar parte do imposto a ele devido (como resultado de um benefício fiscal), o Estado age como se estivesse neste exato momento realizando um pagamento. Trata-se de um pagamento implícito, isto é, não há um desembolso por parte do governo, mas, mesmo assim, constitui-se em pagamento de fato.

Dessa forma, é notório que a renúncia fiscal figura-se como instrumento de política fiscal a ser utilizado pelos entes públicos com o objetivo de impulsionar sua economia, possuindo diversas exigências na legislação para sua realização.

Renúncia Fiscal: Base Constitucional e Legal

A renúncia fiscal tem seu fundamento em inúmeros dispositivos constitucionais, como o Art. 150 § 6º que cita a necessidade de instituição de lei específica, seja ela federal, estadual ou municipal, para concessão da renúncia fiscal.

Já no artigo 165, parágrafo 6º da CF, consta a necessidade de o projeto de lei orçamentária anual do ente conter demonstrativo regionalizado do efeito,

sobre as receitas e despesas, oriunda da renúncia fiscal. Além disso, em seu inciso XII, traz a obrigatoriedade de lei complementar para regular a maneira, por parte dos Estados e Distrito Federal, de como serão concedidos e revogados os projetos sobre renúncia fiscal.

Possui respaldo também na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – LC N^o 101, de 4 de maio de 2000, conforme abordado no artigo a seguir:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (Vide Medida Provisória no 2.159, de 2001) (Vide Lei no 10.276, de 2001)

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1^o A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2^o Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3^o O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1^o;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

Além desse dispositivo, a referida lei também faz menção em dois outros artigos, primeiro no artigo 4^o, parágrafo 2^o, trazendo a necessidade do Anexo de Metas Fiscais (AMF), presente na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), de conter o demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita

e depois no artigo 5º, inciso II, informando que o projeto de lei orçamentária será acompanhado, além do documento previsto na vigente Constituição, anteriormente citado, das medidas de compensação de renúncias de receita.

Entretanto, apesar dos inúmeros mecanismos legais tratando da renúncia de receita, os entes públicos ainda careciam de uma padronização nos demonstrativos, figura essa preenchida pelo Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), editado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que informa, dentre outros aspectos, um modelo a ser seguido pelos entes federados para realização do demonstrativo de estimativa e compensação de renúncia de receita, conforme preconiza o artigo 5º, inciso II da LRF.

De acordo com o panorama acima delimitado, vimos que a renúncia fiscal feita pelo ente federativo deve respeitar os trâmites estabelecidos tanto pela Constituição Federal como por leis específicas e seguir as recomendações, a respeito da forma de apresentação dos demonstrativos, do MDF.

Princípio da Transparência Fiscal aplicado às renúncias fiscais

Tais dispositivos nos direcionam a um princípio constitucional implícito, o princípio da transparência fiscal, o qual se projeta de forma imprescindível na gestão pública, pois de acordo com Ricardo Lobo (2005, p. 6):

Os riscos fiscais inerentes à atividade financeira do Estado devem ser evitados pela adesão ao princípio da transparência que inspira a elaboração do orçamento, o controle das renúncias de receita, a gestão orçamentária responsável, a declaração de direitos do contribuinte e o combate à corrupção.

Diante disso, os mecanismos de renúncias fiscais (créditos fiscais dos impostos diretos, diminuição de base de cálculo ou alíquota, créditos-incentivo dos impostos não-cumulativos isenções, deduções), são formas de diminuição na arrecadação do fisco e, de uma certa forma, de um enriquecimento por parte do contribuinte. Logo, a LRF trouxe maior rigidez a tais concessões, conforme já visto anteriormente no seu artigo 14 que “deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva ini-

ciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e demais condições nele estabelecidas” (TORRES, 2005, p. 6)

Além disso, para que se proceda com a concessão de renúncia fiscal é necessário que o ente respeite também o princípio da transparência, bem como do acesso à informação para que se possa ser possível a realização de uma fiscalização efetiva, uma vez que segundo Mileski (2002, p. 05):

A transparência fiscal se revela como um mecanismo democrático que busca o fortalecimento da cidadania, servindo de pressuposto ao controle social e forma de valorar e tornar mais eficiente o sistema de controle das contas públicas, na medida que enfatiza a obrigatoriedade de informação ao cidadão sobre a estrutura e funções do governo, os fins da política fiscal adotada, qual a orientação para elaboração e execução dos planos de governo, a situação das contas públicas e as respectivas prestações de contas.

Além disso, o projeto de lei Complementar nº 188 de 2014, do Senador Raulo Rodrigues, visava acrescentar a permissão de divulgação, por parte da fazenda pública, dos beneficiários de renúncia de receita, adicionando o inciso IV ao § 3º do art. 198 do CTN, indicando mais uma vez a busca pelo atendimento do princípio da transparência fiscal, porém o referido projeto ainda aguarda tramitação no Congresso Nacional.

Ainda nessa perspectiva, no Acórdão nº 1205/2014 do Tribunal de Contas da União (TCU), é citada, além de outras recomendações, a necessária observância do princípio da transparência quando se tratar das renúncias fiscais.

METODOLOGIA

A presente pesquisa enquadra-se, no que concerne aos objetivos, como descritiva, que segundo Cervo, Bervian e da Silva (2007) objetiva analisar e observar os fenômenos ou fatos sem manipulá-los, conforme abordado no estudo em questão.

Ainda nessa perspectiva, no que tange aos procedimentos, o estudo pode ser

considerado como de pesquisa bibliográfica e documental, tendo em vista que ocorre por meio da utilização de dados primários, conforme preconiza Marconi e Lakatos (2008).

No que se refere à natureza, o artigo figura-se como uma pesquisa qualitativa, que de acordo com Gil (2008) esse tipo de pesquisa varia conforme o estilo e capacidade do pesquisador, sendo escolhido para o presente artigo pela necessidade de interpretação dos dados.

Dessa forma, com o objetivo de identificar as informações apresentadas pelo Estado do Ceará no que se refere a renúncia fiscal, foram coletados, do AMF, presentes na LDO, os demonstrativos de estimativa e compensação da renúncia de receita do Estado do Ceará, no período compreendido entre 2015 a 2019, além também dos demonstrativos presentes na Lei Orçamentária do Estado, no mesmo período.

Além disso, foi feita uma análise no portal da transparência do Estado do Ceará, visando informações a respeito da renúncia fiscal, realizada por meio da ferramenta de busca disponibilizada pelo próprio sítio eletrônico.

Os dados referentes ao demonstrativos foram obtidos por meio também do portal da transparência, que tem como base a Lei nº 12.527/2011, conhecida como Lei do acesso à informação.

ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Como visto anteriormente, pressupõe-se o atendimento de alguns dispositivos legais para a realização da renúncia de receita a ser realizada por qualquer dos entes públicos.

A princípio, foram analisados os demonstrativos de estimativa e compensação de renúncia de receita, previstos no anexo de metas fiscais, da LDO, do Estado do Ceará, relativo ao período compreendido entre 2015 a 2019.

O demonstrativo em questão visa atender tanto ao disposto no artigo supracitado, como também às normas do artigo 14 da LRF e do modelo recomendado pelo MDF.

Como forma de comparação do atendimento ou não do demonstrativo do Estado às normas legais, foi comparado o modelo recomendado pelo MDF ao apresentado pelo Estado do Ceará, visto que o modelo já é uma recomendação que abrange todos os dispositivos legais sobre o tema.

Dessa forma, o referido manual cita a necessidade da observância de cinco aspectos no preenchimento do demonstrativo, quais sejam: relativo a qual tributo se refere, qual a modalidade de renúncia fiscal, quais os setores beneficiários, qual a estimativa para renúncia de receita do ano de referência e para os dois anos seguintes e, por último, qual a forma de compensação da renúncia.

O modelo requerido segue a estrutura a seguir:

AMF – Demonstrativo 7 (LRF, art. 4º, § 2º, inciso V)						RS 1,00
TRIBUTO	MODALIDADE	SETORES/ PROGRAMAS/ BENEFICIÁRIO	RENÚNCIA DE RECEITA PREVISTA			COMPENSAÇÃO
			<Ano de Referência>	<Ano+1>	<Ano+2>	
TOTAL						-

FONTE: Sistema <Nome>, Unidade Responsável <Nome>, Data da emissão <dd/mmm/aaaa> e hora de emissão <hhh e mmm>

Dessa forma, foi observado que, durante o período de cinco anos, o Estado do Ceará efetivamente atendeu ao disposto no MDF, no que se refere ao preenchimento do demonstrativo, agindo conforme indicado pelo modelo, conforme se observa a seguir, referente ao ano de 2015:

LRF, art 4º, § 2º, inciso V				R\$ milhares		
TRIBUTOS	MODALIDADE	SETORES/ PROGRAMAS/ BENEFICIÁRIOS	RENÚNCIA DA RECEITA			Compensação
			2015	2016	2017	
ICMS	Incentivo Fiscal	Indústria	773.810,36	-	-	Expansão na base econômica (crescimento do PIB), modernização da administração fazendária e controle nas operações interestaduais.
ICMS	Incentivo Fiscal	Comércio	193.452,59	-	-	
TOTAL			967.262,96	-	-	

FONTE: SEFAZ, 24/04/2014, 11h:00min

Além do cumprimento ao modelo, especificamente nos anos de 2018 e 2019, o Estado do Ceará também adicionou a informação referente a qual ato normativo se referia a compensação, passando inclusive também a detalhar ainda mais a informação da compensação da renúncia de receita, contribuindo para o fortalecimento do princípio da transparência fiscal, conforme imagem do ano de 2019, disposta a seguir:

Compensação	
ATO NORMATIVO	DETALHE
Lei Complementar 152/2015 de 27/07/2015	Incidência de 2%(Fecop) para os novos produtos: Isotônicos, refrigerantes, perfumes, produtos de beleza, artigos e alimentos para animais de estimação, inseticidas, fungicidas, formicidas e herbicidas.
Lei nº 15.892/2015 de 27/11/2015	Redefiniu alíquotas de diversos produtos: de 17% para 28%(Rodas esportivas para automóveis, Drones, Embarcações e jet skis, de 25% para 27%(bebidas alcoólicas e gasolina), de 25% para 28%(Ultraleves, asas-delta, armas, munições, fumo, cigarros e outros)
Lei nº 16.097/2016 de 27/07/2016	Institui o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal-FEEF. Que cria o encargo de 10% do incentivo ou benefício concedido à empresa contribuinte do Icms.
Lei nº 16.177/2016 de 27/12/2016.	Realinhamento da alíquota modal do Icms de 17% para 18%.

Por outro lado, relativo ao atendimento do artigo 165, parágrafo 6º da vigente Constituição Federal e do artigo 5º, inciso II, no que se refere a necessidade de demonstrativo do efeito, sobre as receitas e despesas, da renúncia fiscal e de medidas de compensação da renúncia de receita, foram analisadas as leis orçamentárias também do período de 2015 a 2019 do Estado do Ceará.

Entretanto, o MDF não faz nenhuma exigência sobre como será a forma de

preenchimento desse demonstrativo, colocando margem para a discricionarieidade do gestor público para sua realização, desde que atendida as exigências da lei, portanto não é possível analisar em termos de comparação os dados encontrados nas leis orçamentárias do Estado do Ceará.

Porém, cabe salientar que a LDO possui papel norteador da LOA, logo a LDO citará os limites, em termos de autorização, para o que a lei orçamentária deverá renunciar, não podendo, a LOA, exceder o disposto pela LDO.

Dessa forma, observa-se que o Estado do Ceará respeita a lei de diretrizes orçamentárias, tendo em vista que os valores apresentados por sua lei orçamentária são iguais aos encontrados na sua LDO, portanto, dentro dos limites legais.

Contudo, apesar do Estado do Ceará atender aos dispositivos legais sobre o tema, as informações apenas dos demonstrativos são insuficientes para um entendimento completo sobre a renúncia fiscal, visto que carece de dados mais específicos.

Por conta disso, visando complementar a informação dos demonstrativos, foi analisado o portal da transparência do ente público, porém não se encontrou nenhuma informação a respeito de renúncia fiscal, seja sobre as leis vigentes de renúncia fiscal no Estado do Ceará, seja sobre os beneficiários dessa condição ou sobre os efeitos trazidos para economia do Estado por conta da renúncia.

Atinente a isso, no acórdão nº 1205/2014 do TCU são apresentados alguns mecanismos visando melhorar o funcionamento do instrumento da renúncia fiscal, como a criação de mecanismos de acompanhamento e avaliação dos benefícios trazidos, divulgação no sítio eletrônico do ente, fiscalização das políticas públicas baseadas em renúncias fiscais, entre outros.

Além disso, o projeto de lei nº 188 de 2014, também anteriormente abordado, denota mais uma vez a necessidade de apresentação de informação por parte

dos entes públicos a respeito especificamente da divulgação dos beneficiários da renúncia de receita.

Dessa forma, visando o alcance máximo do princípio da transparência tributária, algumas sugestões são realizadas, baseadas no acórdão e no projeto de lei citados anteriormente, no que tange a disponibilização de informações sobre renúncia fiscal, quais sejam: lista dos beneficiários por CNPJ e CPF, valores efetivamente renunciados, tendo em vista que a LDO e LOA se tratam de estimativas e a demonstração do benefício trazido para a população, seja em termos qualitativos ou quantitativos, advindo dos beneficiários da renúncia fiscal.

Com o atendimento das sugestões acima, o cidadão terá informações mais relevantes para o exercício do controle social, verificando se os benefícios concedidos a esses agentes estão compensando o retorno trazido para a população, seja gerando empregos ou outras formas de renda.

Por parte do Estado do Ceará será possível verificar, eventualmente, o retorno trazido por essa medida, tendo em vista se tratar de um mecanismo de incentivo à economia que, mesmo que de forma indireta, enseja a perda de arrecadação, devendo ser, obrigatoriamente, fiscalizado por seu controle interno e também pelos tribunais de contas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

É notório que os entes federados possuam diferentes necessidades, no que se refere tanto ao funcionamento de sua economia como também à escolha de quais instrumentos serão utilizados para proporcionar um crescimento economicamente sustentável e diminuir a disparidade.

Dessa maneira, o presente estudo teve como temática central, a análise do instrumento da renúncia fiscal, verificando o atendimento, por parte do Estado do Ceará, tanto dos aspectos legais atinentes ao tema como também do princípio da transparência tributária.

Percebeu-se que, o Estado do Ceará, no período de 2015 a 2019, atendeu às exigências no que se refere aos demonstrativos exigidos pela Constituição Federal de 1988 e Lei de responsabilidade fiscal.

Além disso, visando a utilização máxima do princípio da transparência tributária, foi analisado também o portal da transparência do Estado do Ceará, buscando informações que pudessem complementar os dados trazidos pelos demonstrativos sobre a renúncia fiscal, contudo, não foram encontradas tais informações, causando prejuízo ao atendimento do princípio, pois as informações trazidas pelos demonstrativos são insuficientes para análises mais aprofundadas sobre a temática.

Logo, visando melhorar as informações trazidas sobre renúncia fiscal pelo Estado do Ceará, foram feitas algumas sugestões, baseadas no acórdão nº 1205/2014 do TCU e no projeto de lei complementar nº 188 de 2014, sendo elas: a necessidade de disponibilização de lista dos beneficiários por CNPJ e CPF, demonstrativo do que foi efetivamente renunciado pelo Estado (LOA dispõe apenas de uma estimativa) e demonstração dos benefícios gerados para a população.

Portanto, apesar do Estado do Ceará atender ao disposto nas normas legais atinentes ao tema, carece ainda de informações complementares para auxiliar o entendimento máximo sobre renúncia fiscal, de forma que ajude os cidadãos no exercício do seu controle social e ajude o próprio Estado a verificar o retorno trazido por essa ferramenta.

Por fim, é recomendável que o Estado do Ceará disponibilize informações sobre renúncia fiscal no seu portal da transparência, abordando as sugestões citadas acima e continue incrementando os dados trazidos pelos demonstrativos, contribuindo, dessa forma, para o alcance mais próximo possível do princípio da transparência tributária.

REFERÊNCIAS

ANDREAZZI, Maria de Fátima Siliansky de; OCKÉ-REIS, Carlos Octávio. Renúncia de arrecadação fiscal: subsídios para discussão e formulação de uma política pública. **SciELO**, Rio de Janeiro, p.521-544, jun. 2007. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/physis/v17n3/v17n3a07>>. Acesso em: 17 set. 2019.

BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. **Economia do Setor Público do Brasil**. 10. ed. São Paulo: Elsevier, 2005. Disponível em: <<https://www.evolution.com.br/epubreader/economia-do-setor-pblico-no-brasil-16ed>>. Acesso em: 17 set. 2019.

BIOLCHINI, Ana Clara. **O IMPACTO DO BENEFÍCIO FISCAL DO ICMS NAS EMPRESAS BRASILEIRAS: UM ESTUDO DE CASO DA HYPERMARCAS S.A.** 2015. 60 f. Monografia (Especialização) - Curso de Economia, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015. Disponível em: <http://www.econ.puc-rio.br/uploads/adm/trabalhos/files/Ana_Clara_Biolchini.pdf>. Acesso em: 17 set. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 16 set. 2019.

BRASIL. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm. Acesso em: 16 set. 2019.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 188**, Acrescenta Inciso Iv Ao § 3º do Art. 198 da Lei Nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966 - Cód-

digo Tributário Nacional, Para Permitir A Divulgação, Por Parte da Fazenda Pública, dos Beneficiários de Renúncia de Receita. Autoria: Senador Randolfe Rodrigues. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/117839>>. Acesso em: 21 set. 2019.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1205**. Relator: Ministro Raimundo Carneiro. Brasília, DF, 14 de maio de 2014.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

FERNANDES, André Eduardo da Silva; WANDERLEI, Nélcio Lacerda. A questão da guerra fiscal: Uma breve resenha. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 148, n. 2, dezembro, 2000.

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

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. V. **Metodologia do Trabalho Científico**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MILESKI, Helio Saul. **Transparência do Poder Público e sua Fiscalização**. , Porto Alegre, p.1-18, 2002. Disponível em: <<http://mileskiadvogados.com.br/imagens/doutrina/artigos/17.pdf>>. Acesso em: 17 set. 2019.

NACIONAL, Tesouro. **Estimativa da Carga Tributária Bruta em 2018 por espécie tributária e esfera de governo**. 2018. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/476865/Boletim_CTB_2018.pdf/dfb14303-a1de-4510-9c28-077d7af6ab27>. Acesso em: 17 set. 2019.

ROCHA, A. G. T. **Velhos instrumentos, enfoque inovador: combinando subsídios fiscais e desenvolvimento local - o caso do Ceará**. Artigo nº 05. IPECE. Disponível em Acesso em: 17 de set. 2019

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

FEDERAL, Secretaria da Receita. **Gastos Tributários**. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal>>. Acesso em: 18 set. 2019.

STRÖMDAHL, Rudney Lars. **ASPECTOS TRIBUTÁRIOS E SOCIAIS DOS INCENTIVOS FISCAIS DO GOVERNO FEDERAL À CULTURA**. 2006. 70 f. Monografia (Especialização) - Curso de Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2006. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/125528/Contabeis294183.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 17 set. 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. **O PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA NO DIREITO FINANCEIRO**. Rio de Janeiro, p.1-21, jan. 2005. Disponível em: <https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/31007369/64.pdf?response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DO_PRINCIPIO_DA_TRANSPARENCIA_NO_DIREITO.pdf&X-Amz-Algorithm=AW4S-HMAC-SH256A&X-Amz-Credential=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A%2F20190921%2Fus-east-1%2Fs3%2Faws4_request&X-Amz-Date=20190921T191957Z&X-Amz-Expires=3600&X-Amz-SignedHeaders=host&X-Amz-Signature=90a7ce25afe1bd6add94e4c2c-c87244d5d96988561a9f24a0bceb4b250225ecf>. Acesso em: 17 set. 2019.

Licitações públicas: um estudo comparativo entre instituições públicas e privadas à luz da economicidade

Herculano Benevides de Souza Neto¹
Antônio Erivando Xavier Júnior²

INTRODUÇÃO

A aquisição de bens e serviço por parte do setor público é muito significativa. Segundo Valente (2011), o consumo do setor público tem impacto na economia de aproximadamente 15% do produto interno bruto – PIB, levando em relação esses números, existe a preocupação com relação as compras realizadas pelos entes públicos, se estão ocorrendo conforme determina a lei, principalmente no que preza pela eficiência e o princípio da economicidade, no ato da realização de aquisições de bens e contratações de serviços. Com o decreto da Lei N° 8666, de 21 de julho de 1993, que regulamenta o art 37, inciso XXI, da Constituição Federal, que institui as normas para licitações e contratos da administração pública e da outras providencias, todos os órgãos públicos, tem por obrigação realização de licitações para contratações de bens ou serviços para poder dar continuidade as suas atividades ou prestação de serviço à sociedade.

Se faz necessário a preocupação com o setor público em relação ao que os gestores públicos estão aplicando no processo de avaliação da licitação pública, se estão cumprindo o princípio da economicidade, que estar expressa na CF/88, Art 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante con-

¹ Bacharelado em Ciências Contábeis pela UFERSA.

² Professor Adjunto II da UFERSA, Doutor em Administração pela PUC-PR.

trole externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Segundo Meirelles (2004), a Administração Pública tem como objetivo selecionar a proposta que venha ser mais vantajosa para o setor público.

O setor privado, assim como os órgãos públicos, tem a necessidade de realizar a contratações de bens e serviços para poder manter seus negócios em pleno funcionamento e para realizar a suas aquisições eles utilizam em sua grande maioria a modalidade de pesquisa de preço, onde consegue realizar a comparação de preços entre os diversos fornecedores disponíveis, que lhe proporcione as melhores condições preço e prazo de pagamento, com o avanço da tecnologia criou-se diversos mecanismos que facilitam com que as empresas consigam realizar suas compras de qualquer lugar com o melhor preço e qualidade disponível.

No tocante as aquisições que são realizadas pelo setor público no que diz respeito a superfaturamento de preço, ainda que existam os mecanismos de fiscalização e proteção do erário público regido por força de lei que busque ao máximo dificultar essa pratica, é constatado constantemente pelos órgãos fiscalizadores como o Tribunal de Conta da União, Tribunais de Contas Estaduais e o Ministério Público Federal, essa pratica pelos gestores públicos em todo país. Pode ser citado o caso do polo petroquímico da Petrobras no estado do Rio de Janeiro, denominado Comperj, obra que teve investimento de bilhões de reais, porem no momento atual se encontra parado.

Há grande diferença em relação as contratações entre setores públicos e privados, devido a suas particularidades, no setor público a burocratização deveria introduzir maior transparência e economicidade para o processo de contratação, porem esse excesso de burocracia faz com que seja o oposto do desejável. No setor privado têm-se fiscalizações internas e cobranças por metas a serem alcançadas esse processo tende a ser mais simples de maior transparência e beneficiando as empresas.

Diante do exposto, o presente estudo tem como objetivo buscar entender o

seguinte problema: **As contratações públicas por meio de licitação estão cumprindo com o princípio da economicidade?** O presente estudo tem como principal objetivo: Analisar se as contratações públicas por meio de licitação estão cumprindo com o princípio da economicidade. Para tanto será analisado se as contratações públicas de bens de consumo por meio de licitações realizadas pelos órgãos públicos: Prefeitura Municipal de Mossoró e Universidade Federal do Semi-Árido – Ufersa, tem valores semelhantes aos que uma empresa privada de grande porte do município de Mossoró, costuma adquirir em suas pesquisas de mercado para as suas contratações de bens e serviços.

Serão realizados levantamentos de preços referentes às aquisições de bens como: equipamentos de informática, suprimentos de uso e consumo como material de limpeza, expediente, gêneros alimentícios, automotivos e construção civil, itens referentes aos que são adquiridos para manutenção das instituições públicas, haverá os estudos relativos aos valores referentes às compras da instituição privada na aquisição desses itens, a serem comparados aos adquiridos no setor público e serão analisadas e comparadas essas aquisições de suprimentos, se estão de acordo com a luz do princípio da economicidade.

Este presente estudo tem como abordagem, analisar as disparidades em relação aos preços que estão contidas nas licitações públicas em comparação ao que o setor privado tem em suas pesquisas de mercado, o estudo tem como enfoque a análise e a comparabilidade em relação às aquisições por parte do setor público, venha a ter valores equiparados aos encontrados pelo setor privado.

As análises colhidas no decorrer do estudo poderá servir como balizadores para as instituições públicas estudadas, poderão ser utilizados para que os órgãos públicos possam verificar o quanto suas compras estão em conformidade com que as instituições privadas estão praticando.

REFERENCIAL TEÓRICO

Contratações no setor público

Para atingir o grau de formalismo necessário à administração pública, realiza-se o processo de licitação, que nada mais é do que encontrar o melhor preço para o produto que se deseja adquirir, garantindo a legalidade em todas as etapas do procedimento. Por anos, os processos adotados pela Administração pública no que se refere à seleção de particulares interessados em oferecer bens ao Estado eram tratados com o termo concorrência (CARVALHO, 2008).

Utiliza-se o termo licitação, de origem do latim *licitatione*, que significa procedimento no qual a administração pública seleciona a proposta mais vantajosa de um particular em relação à compra de bens e/ou serviços e demais transações. Dessa forma, o vocábulo licitação passou a abranger todos os procedimentos concorrenciais, contemplando o sentido global adotado no Código da Contabilidade Pública da União e seu respectivo Regulamento. (MOTTA, 2002). Como trata a Lei nº 8.666/93.

A partir da promulgação da Constituição Federal, em seu artigo 37, inciso XXI, trouxe menção à obrigatoriedade de que todas as aquisições ou contratações de serviços públicos por partes da administração direta e indireta sejam realizados através de licitações públicas, isso através de suas diversas modalidades como: Convite, Concurso, Tomada de preço, Concorrência, leilão e Pregão.

A jurista Maurano (2007) afirma que “a partir de 1988 a licitação recebeu status de princípio constitucional, de observância obrigatória pela Administração Pública direta e indireta de todos os poderes da União, Estados, Distrito Federal e Municípios” (MAURANO, 2007). O que acaba de tornar a Constituição Federal de 1988 o divisor das licitações no Brasil. Agora para a aquisição de produtos e/ou serviços, passou a ser exigido da administração pública o respeito a certos princípios previstos no artigo 37 da Constituição Federal de 1988: legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade.

Barros (2001) reafirma a importância da Constituição de 1988 para a releitura dos deveres da administração pública no que diz respeito à licitação e seus objetivos:

O Brasil, após a promulgação da Constituição Federal de 1988, iniciou sua escalada para uma tentativa de melhoria da Administração Pública, trazendo expressamente em seu art. 37, caput, diversos princípios, (...) uns já anteriormente positivados, e outros não, todos, no entanto, objetivando incutir na mentalidade do administrador público, a seriedade com que deve ser tratado o Erário. (BARROS, 2001).

Em seus estudos, Peixoto (2007) nos diz que “somente a partir da década de 90 a licitação sofreu profundas e importantes mudanças na sua forma procedimental, alterando significativamente a forma e os resultados do certame” (PEIXOTO, 2007).

Em substituição ao Decreto 2.300/86, em 1993 surge a Lei 8.666 que “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” (LEI 8666/93). Consolidando as cinco modalidades de licitação: concorrência, tomada de preços, convite, concurso e leilão. Entretanto, diversos autores citam certos problemas encontrados na aplicação da Lei no 8.666/93, causados principalmente pelo seu caráter altamente burocrático e engessado.

No decorrer dos anos, a constituição de 1988 sofreu diversas modificações, partindo de emendas editáveis ao longo do tempo. Entre essas mudanças, em 1998 por meio da Emenda Constitucional no.19, é acrescida o princípio da eficiência. Domingues (2003), afirma que “o princípio da eficiência é o mais moderno da função administrativa pública, que não se satisfaz apenas em cumprir com a legalidade de seus atos, mas também exige resultados positivos para o serviço público no atendimento das necessidades da sociedade e de seus membros” (DOMINGUES, 2003).

No ano de 2002, pela Lei nº 10.520 de julho de 2002, é normalizada, em todo território brasileiro, a nova modalidade de licitação denominada pregão. O propósito dessa nova modalidade foi flexibilizar os trâmites para a aquisição de bens e serviços, trazendo uma inovação para o campo das compras públicas (SPRICIGO; FONSECA, 2008). Além de atuar como alternativa para dar maior celeridade, transparência e diminuir a burocracia do processo licitatório tradicional, com a informatização do serviço público, o governo criou o Pregão eletrônico modalidade concebida através do Decreto nº 5.450 de 31 de maio de 2005 (Brasil, 2005). Para Dib (2005), “a própria legislação, direcionada para setores específicos, vem se encarregando de flexibilizar as modalidades estabelecidas, buscando uma redução de controles e simplificação das rotinas na licitação” (DIB, 2005)

Para Peixoto (2005), “a troca, o acesso e a disponibilização de informações na Internet, no campo da Administração Pública, veio facilitar um grande número de atividades, além de modernizar o serviço público e incrementar, especificamente, a Licitação” (PEIXOTO, 2005). Para o mesmo Peixoto (2005), a internet, além de flexibilizar processos, encurtou distâncias, pois...

[...] em qualquer ponto do Brasil uma empresa pode acessar a íntegra de um Edital de qualquer órgão da Administração Pública (desde que disponibilizado na rede) verificando o interesse ou não de participar do certame; ou ainda participar do pregão eletrônico, sem que seja necessário comparecer ao ente licitante. Além do mais, as Comissões de Licitação podem ter acesso à vasta Jurisprudência para subsidiar suas decisões; procurar livros em bibliotecas virtuais; ter informações sobre certidões que comprovem a regularidade fiscal de um determinado licitante; etc. (PEIXOTO, 2005).

Em contrapartida autores como De Oliveira (2005) afirmam que, “apesar da instituição do pregão visar à celeridade e a simplificação dos procedimentos licitatórios, ainda é possível observar a lentidão na finalização de muitos processos de compra de bens e serviços em diversos órgãos da Administração Pública” (DE OLIVEIRA, 2005).

As organizações da Administração Pública, da mesma maneira que as suas semelhantes de direito privado, utilizam-se de materiais e serviços para a rea-

lização das suas atividades. Para ter acesso a esse conjunto de recursos operacionais formaliza contratos administrativos com terceiros. Diferentemente, no entanto, das instituições de direito privado, a Administração Pública deve observar o que prega a legislação, mais especificamente o artigo 37 da Constituição Federal, para realizar essas contratações (SPRICIGO; FONSECA, 2008).

Dessa maneira é editada a lei federal 8.666 de 1993, que veio para regulamentar o artigo 37, inciso XXI, instituindo as regras gerais para realizações das licitações e contratos da administração pública e das outras providências, essa lei tem como objetivo, dar embasamento jurídico aos gestores públicos e os órgãos públicos, para que consigam realizar suas aquisições, fazendo com que a máquina pública, consiga realizar a prestação de serviços junto aos cidadãos (BRASIL, 1993).

Em razão da criação da lei citada, 8.666 de 1993, (Brasil, 1993) houve a necessidade de dar destaque aos princípios que estão incorporados na referida lei, estando nela contida conforme sequência: legalidade; impessoalidade; moralidade; igualdade; publicidade; probidade administrativa; vinculação ao instrumento convocatório; julgamento objetivo. A eficiência foi caracterizada como princípio a partir da emenda constitucional nº19 de julho de 1998, e economicidade estarem incluídas, no Art.70 da Constituição Federal de 1988, (BRASIL, 1988).

O princípio da Legalidade nos procedimentos de licitação, esse princípio vincula os licitantes e a administração pública às regras estabelecidas, nas normas e princípios em vigor. O princípio da Isonomia significa dar tratamento igual a todos os interessados. É condição essencial para garantir em todas as fases da licitação. Princípio da Impessoalidade obriga a administração a observar nas suas decisões critérios objetivos previamente estabelecidos, afastando a discricionariedade e o subjetivismo na condução dos procedimentos da licitação. Princípio da Moralidade e da Probidade Administrativa diz respeito à conduta dos licitantes e dos agentes públicos tem que ser, além de lícita, compatível com a moral, ética, os bons costumes e as regras da boa administração. Princípio da Publicidade diz que qualquer interessado deve ter acesso

às licitações públicas e seu controle, mediante divulgação dos atos praticados pelos administradores em todas as fases da licitação. Princípio da Vinculação ao Instrumento Convocatório obriga a administração e o licitante a observarem as normas e condições estabelecidas no ato convocatório. Nada poderá ser criado ou feito sem que haja previsão no ato convocatório. E o princípio do Julgamento Objetivo significa que o administrador deve observar critérios objetivos definidos no ato convocatório para o julgamento das propostas. Afasta a possibilidade de o julgador utilizar-se de fatores subjetivos ou de critérios não previstos no ato convocatório, mesmo que em benefício da própria administração (DI PIETRO, 2006).

Ávila (2005) constata que os princípios permitem a consideração de aspectos concretos e individuais, sem que se constituem obstáculos institucionais, nesse contexto serão abordados e estudados a profundo para o presente trabalho os princípios da Eficiência e o Princípio da Economicidade.

O Princípio da Eficiência está contido na constituição federal através da emenda constitucional N° 19 de 1998, esse princípio tem como objetivo a buscar pelos melhores resultados para coisa pública, (Brasil, 1998). Abrucio (2007) enfatiza que o princípio da eficiência tem a capacidade de gerenciar os recursos disponíveis do ente público e da população, gerando redução dos gastos governamentais. Com a disponibilidade cada vez mais escassa de recursos financeiros por parte dos entes públicos, se faz necessário que o gestor público utilize do princípio a pouco citado para que consiga realizar de forma mais robusta suas contratações de bens e serviços, com o mínimo recursos disponíveis.

O princípio da economicidade vem expressamente previsto no art. 70 da CF/88 e representa, em síntese, na promoção de resultados esperados com o menor custo possível. É a união da qualidade, celeridade e menor custo na prestação do serviço ou no trato com os bens públicos (ROSA, 2011). De acordo como expresso pelo referido autor, a licitação pública em suas mais diversas modalidades tem como objetivo alcançar a proposta mais vantajosa, em relação à economia, gênero, qualidade e quantidade. “A constituição federal de 1988, concede autonomia ao princípio da economicidade por meio de seu Art. 70,

caput, e a fiscalização de sua observação compete aos órgãos internos e externo de controle de atividades financeiras da administração” (BRUNO, 2008).

Ambos os princípios mencionados, têm papéis semelhantes e se completam de acordo com Alexandrino e Paulo (2010), a ideia de eficiência aproxima-se da economicidade, referindo-se esta última ao controle financeiro da administração pública. A incessante busca da proposta mais vantajosa que venha ser oferecida, em relação ao menor custo para o setor público, tem que ser acompanhado da fiscalização em relação a exigência de qualidade ao produto ou serviço oferecido conforme determina o princípio da eficiência.

Contratações no setor privado

Ao comprar, o Estado, deve seguir as determinações da legislação, obedecendo a um procedimento formal estabelecido em lei, visando a um maior controle dos atos praticados pelos agentes públicos. Em contrapartida, ao setor privado tudo é permitido desde que não esteja proibido em Lei e ao setor público somente é permitido o que está prescrito em Lei (ANDREÃO, 2015).

A regra, pois, aos particulares, é a liberdade de agir. As limitações, positivas ou negativas, deverão estar expressas em leis. Aos agentes públicos, todavia, tal princípio é inverso. A liberdade de agir encontra sua fonte legítima e exclusiva nas leis. Não havendo leis outorgando campo de movimentação, não há liberdade de agir. Os agentes públicos, na ausência das previsões legais para seus atos, ficam irremediavelmente paralisados, inertes, impossibilitados de atuação. (OSÓRIO, 1998, p. 126-127)

As compras e contratações de serviços por partes do setor privado têm características semelhantes com as que são realizadas pelo setor público, ambos buscam adquirir bens e serviços com as melhores condições de preço, qualidade e prazo, apesar das aquisições realizadas na iniciativa privadas, não se tem o mesmo nível de burocracia, como se faz necessário no setor público, dentro do organograma da empresa, tem-se a busca pela criação de normas para direcionar os compradores, de como serão realizados os processos para aquisição de suprimentos e contratações de serviços. “Enquanto o setor privado

visa uma geração de valor para seus acionistas e stakeholders, o setor público busca corrigir a ineficiência do mercado a fim de gerar valor e satisfazer as necessidades do cidadão”. (BERTIOL, 2012).

De acordo com Dellari (1993, p. 29) o setor privado tem liberdade para realizar suas aquisições conforme o que for mais conveniente, de forma não haver impedimentos legais, o setor público tem obrigatoriedade de seguir o que determina a lei, nesse contexto mostra a diferença em relação aos dois sistemas o quanto burocrático se faz o setor público.

Nas instituições privadas, cada empresa tem suas particularidades em relação ao tamanho da organização, ramos de negócio se têm seus serviços ou produtos direcionados ao poder público ou a toda cadeias de consumidores que possa existir, porém, todas buscam de igual forma a proposta mais vantajosa, pressuposto semelhante ao princípio da economicidade aplicado ao setor público. “Porém, ao contrário das entidades públicas, as empresas privadas não se submetem ao princípio da igualdade, ou seja, elas são livres para escolher o fornecedor que melhor lhe agrada, podendo favorecer aquele que ela desejar” (COSTA, 2000).

As empresas buscam realizar suas aquisições utilizando fatores que as norteiam nas suas decisões em relação às compras, fatores como: Seleção de fornecedores, avaliação dos fornecedores, custo do pedido, tamanho do lote de compra, tempo de reposição, preço e concorrência e especificação do produto. Costa (2009) faz análise em relação aos fatores que influenciaram as atividades de compras nas organizações. Tais análises estão baseadas no modelo de Ansare & Modarres (1999). Com o intuito de apresentar as principais características entre as compras públicas (licitação) e privadas (compras), Costa (2009) examinou as diferenças em relação às análises dos fatores que determinam as aquisições nas empresas. As seguintes análises realizadas foram baseada no modelo de Ansare e Modarres (1999) com ênfase na diferenciação de ambos os sistemas mencionados, moldando ao perfil das instituições nacionais (COSTA, 2000).

Costa (2000), em seu quadro resumido (Quadro 1) demonstrativo das diferenças entre os modelos de compras em empresa privada versus empresa pública, fez uma análise de alguns fatores que influenciam as compras, comparando os dois sistemas.

Quadro 1: Síntese demonstrativo das diferenças entre os modelos de compras Empresa Privada x Pública

Demonstrativo das diferenças entre modelos de compras		
PARAMETRO	EMPRESA PRIVADA	EMPRESA PUBLICA
SELEÇÃO DE FORNECEDORES	Critério de seleção centrado no fornecedor;	Critério de seleção centrado no produto;
	Negociação; Possibilidade de parceria;	Cotação; Impossibilidade de parceria;
	Critério de seleção centrado no fornecedor (ciclo de vida).	Critério de seleção centrado no produto (no preço).
AVALIAÇÃO DOS FORNECEDORES	Facilidade de usar como critério de avaliação os fornecimentos passados.	Dificuldade de usar como critério de avaliação os fornecimentos passados.
CUSTO DO PEDIDO	Pequenos custos de pedidos;	Grandes custos de pedidos;
	Parcerias fazem tender a zero.	Alto custo de vendas para o fornecedor.
TAMANHO DO LOTE DE COMPRA	Pequeno lote de produtos;	Grande lote de produtos;
	Entrega constante;	Entrega constantes somente com registro de preços ou padronização;
TEMPO DE REPOSIÇÃO	Pequeno;	Grande; Processo obedece a logica cronológica;
	Tende a zero com os sistemas eletrônico.	Apelação jurídica dos participantes pode estender o tempo.
PREÇO E CONCORRENCIA	Concorrência centrada em qualidade, entrega, serviços, preço e tempo de vida do produto.	Concorrência centrada no preço;
ESPECIFICAÇÃO DO PRODUTO	Especificação mais flexível;	Comprador fornece especificação formal no início do processo de compra, que tende, em regra, a ser seguida rigorosamente.
	Fornecedor pode participar do projeto do produto;	
	Modificação na especificação com curva de aprendizado de fabricação.	
Inspeção de qualidade	Pode ser no próprio fornecedor, qualidade garantida; Inspeção de recebimento feita pelo controle de qualidade.	Dificuldade de trabalhar com qualidade garantida; Recebimento feito por uma comissão
Contratos	Longa duração; Flexível na especificação do produto; Incorpora melhora técnica e qualidade; Modificações por negociação; Troca de informação técnica durante o contrato.	Curta duração; Na prática, mais rígido; Especificação formal; Dificuldade para incorporar melhorias técnicas; Dificuldade na troca de informação técnica.
Controle sobre a função	Pequeno nível de formalismo; Controle genérico sobre a função	Grande nível de formalismo; Tudo deve ser documentado; Controle sobre cada processo.

Fonte: COSTA (2000), baseado no modelo de ANSARE & MODARRES (1990).

Para Costa (2000), de acordo com o quadro apresentado o setor público en-

contra-se em um processo de reestruturação administrativa, buscando uma maior agilidade, transparência e eficiência. Estudo esse que buscou os conceitos, os procedimentos e as técnicas do setor de compras das empresas privadas e os comparou com os das organizações públicas, “apontando as diferenças e, sobretudo identificar a possibilidade de aplicar aos órgãos públicos práticas de sucesso das empresas privadas” (ANDREÃO, 2015).

Estudos anteriores

Neste tópico serão analisados estudos realizados no processo de compras dos setores público e privado. O quadro 2 a seguir demonstra os autores do estudo, o título, o periódico e ano de publicação.

Quadro 2: Artigos Selecionados

Autor(es)	Título	Periódico
Silveira et al. (2012)	Análise do processo de compras do setor público: o caso da Prefeitura Municipal de Dourados/MS	RAIMED - Revista de Administração IMED QUALIS B3
Albiero e Silva (2018)	ECONOMICIDADE, EFICIÊNCIA E TRANSPARÊNCIA NAS COMPRAS PÚBLICAS VIA PREGÃO ELETRÔNICO: ESTUDO DE CASO DOS PREGÕES ELETRÔNICOS 42/2012 E 32/2013 REALIZADOS PELO IFPR – CAMPUS ASSIS CHATEAUBRIAND	ForSCIENCE
Costa (1994)	Sistemas de Compras no Brasil: A lei de licitação e a função de compras da empresa privada	FGV EAESP - CMAE: Dissertações, Mestrado em Administração de Empresas

Fonte: Elaborado pelo autor (2019)

O primeiro estudo intitulado “Análise do processo de compras do setor público: o caso da Prefeitura Municipal de Dourados/MS” tratou de verificar os processos licitatórios utilizados pela Prefeitura Municipal de Dourados. De acordo com os autores verificou-se que a Prefeitura de Dourados utiliza todos os tipos de compras previstos na Lei 8.666/93, embora que alguns tenham uma incidência maior que outros. Em relação as suas características e valores/limites, verificou-se que os processos licitatórios mais utilizados são convite, dispensa de licitação e pregão presencial, sendo considerado pelos autores do artigo um ponto positivo por parte da Central de Compras e Contratações.

Ainda de acordo com os autores do estudo, embora a Central de Compras e Contratações tenha respeitado o princípio da economicidade (a observação do custo- benefício) com o percentual de economia apresentado em 2008, deve-se ressaltar a dispensa de licitação e a inexigibilidade. Enquanto que a regra geral apresentada na lei é licitar, na Prefeitura Municipal Dourados a maioria de seus processos de compras utiliza mecanismos lícitos, porém resulta em pouca economia aos cofres públicos.

O segundo estudo “Economicidade, eficiência e transparência nas compras públicas via pregão eletrônico: estudo de caso dos pregões eletrônicos 42/2012 e 32/2013 realizados pelo IFPR – Campus Assis Chateaubriand” abordou a preocupação com os gastos públicos, principalmente com os princípios basilares da economicidade, eficiência e transparência, no Instituto Federal do Paraná, focando especificamente dois certames licitatórios, modalidade Pregão Eletrônico – Sistema de Registro de Preços (SRP), tendo como objeto a aquisição de mobiliário em geral para os diversos campi da Instituição.

De acordo com os autores do estudo Instituto Federal do Paraná, especificamente o Campus Assis Chateaubriand obteve êxito quanto à realização dos pregões eletrônicos quando se refere à observância dos princípios da eficiência, da economicidade e da transparência. O maior indicador da eficiência destes certames licitatórios foi à comprovação do princípio da economicidade, demonstrada através do estudo comparativo entre os valores estimados para as referidas aquisições e o real valor da contratação, que estabeleceu um desconto de 42,64% em 2012 e 37,64% em 2013. Para tal, os autores utilizaram de parâmetro o princípio da economicidade. Tendo economia gerada inicialmente pela opção da modalidade escolhida para a realização dos certames licitatórios, o pregão eletrônico.

O terceiro estudo “Sistemas de Compras no Brasil: A lei de licitação e a função de compras da empresa privada” demonstra que o setor público está passando por uma mudança em sua estrutura administrativa, comparando os procedimentos de compras do setor público ao setor privado. O autor alerta para o risco de “privatização das técnicas da Administração Pública”. Essa privati-

zação ocorre segundo o autor quando se ignora a necessária orientação para a imparcialidade dos atos estatais e a realidade de que os processos de responsabilização são diferentes. No qual o setor público deve buscar e aplicar, quando possível, as técnicas adequadas de administração para aperfeiçoar suas análises e avaliação de resultados. O estudo enfatiza que a diferença entre os sistemas de compras público e privado reside no princípio da isonomia. Segundo o autor “O Estado, para garantir a igualdade entre seus administrados, deve criar uma sistemática administrativa para compras que garanta iguais oportunidades àqueles que queiram fornecer ao serviço público” (COSTA, 1994).

Na época do estudo, Costa (1994) identificou que o princípio da isonomia é considerado genericamente, pois trata os vendedores de forma igual, sem considerar as diferenças dos mesmos.

Contudo, tal como os cidadãos, os fornecedores e os produtos adquiridos pelos setores de compras das entidades públicas, mesmo aqueles proximamente relacionados, são, em geral, diferentes entre si (ver “teoria da concorrência monopolística”) e esta diferença, na maioria dos casos, é que irá caracterizar o melhor produto e fornecedor (COSTA, 1994, p. 174).

Em suma, o autor do estudo sugere que a época a legislação licitatória deveria ser revista, onde o setor público deveria rever o seu processo de compras, garantindo o princípio da isonomia. Outro ponto de crítica é a burocratização da legislação pertinente. Diz o autor

De tal forma a obsessão com o formalismo passou a dominar as licitações, que a competição se deslocou da oferta das melhores condições de mercado para a arte de cumprir ‘todos e cada um dos infinitos papéis e requisitos burocráticos que condicionam a admissibilidade das ofertas (COSTA, 1994, p. 174).

PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo tem como estrutura metodológica de pesquisa, procedimentos que servirão como balizadores, para buscar orientar como serão os dispositivos para o auxílio na coleta dos dados e análises. A análise será realizada nas licitações públicas referente as aquisições de bens e contratação

de serviço realizado pela Prefeitura Municipal de Mossoró e a Universidade Federal do Semi-Árido – Ufersa, em comparação aos preços que são obtido no ato da suas aquisições e de contratações de serviços referente uma empresa de grande porte do ramo de fruticultura irrigada que servirá como comparativo em relação aos valores que são encontrados nas licitações que serão referente ao período de 02/01/2018 a 31/12/2018, se estão cumprindo com princípio da economicidade.

O método de pesquisa a ser utilizado no estudo, será o comparativo devido sua especificidade em análise de dados, contribuindo para a averiguação dos preços encontrados nas licitações que foram contratadas pelos órgãos estudados, se as mesmas têm valores semelhantes aos que são adquiridos pela empresa de grande porte que estar localizada no mesmo município das instituições estudadas.

A pesquisa terá como objetivo central a comparação entre o preço de referência que o consumidor ou empresa privada obtém junto ao mercado em geral e o preço que está sendo obtido nos processos licitatórios das instituições públicas estudadas. Após essa apreciação inicial, esses valores serão comparados aos valores obtidos no processo de pesquisa de preço realizado pela empresa privada citada em suas aquisições de bens e serviços. Esse procedimento servirá de base para o comparativo entre as instituições públicas e a empresa privada, se os preços obtidos nos processos licitatórios têm valores que se assemelham ao que estar sendo contratado no mercado em geral e se após essa comparação está sendo cumprindo o princípio da economicidade que tem como objetivo maior a conquista da proposta mais vantajosa para o erário público.

O estudo tem como foco em um estudo multicaso para observância em relação, a como se estar sendo realizado o procedimento referente aos processos licitatórios das instituições públicas citadas e as pesquisas de mercado realizado pela empresa privada na presente pesquisa. Segundo Yin (2005), o uso do estudo de caso é adequado quando se pretende investigar o como e o porquê de um conjunto de eventos contemporâneos. O autor assevera que o estudo

de caso é uma investigação empírica que permite o estudo de um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos.

O problema do estudo foi fundamentado de forma qualitativa não utilizando dados estatísticos, buscando dar maior amplitude as análises de dados coletados referente os processos licitatórios já concluídos das instituições públicas estudadas e a empresa privada. Para coleta de dados referente aos processos licitatórios dos órgãos públicos será utilizado os portais de transparência que estão disponíveis para toda a população e esta nos sites das referidas instituições, onde se buscara as atas das licitações referente ao período de 02/01/2018 a 31/12/2018, referente aos dados da iniciativa privada, será solicitado junto a empresa o acesso aos seus processos de pesquisa de mercado, que é feito por meio de programas de sistema de gestão integrada que é alimentado por meio de informações coletada em tempo real junto aos seus diversos fornecedores. Segundo Beuren (2006) no enfoque qualitativo tem como objetivo dar particularidades ao objeto analisado, apresentando detalhes não possíveis através da pesquisa quantitativa.

RESULTADOS E DISCUSSÕES

As instituições públicas Universidade Federal do Semi-Árido – UFERSA e Prefeitura municipal de Mossoró, no ano de 2018, realizaram diversas aquisições de bens de consumo para poder exercer de forma plena suas atividades junto à sociedade. Essas aquisições foram realizadas conforme determina à lei federal 8666/93, os dados apresentados para o presente estudo, foram coletados por meio dos portais de transparências de cada instituição, que estão disponíveis na internet, para a consulta de toda a sociedade.

Por meio das coletas realizadas nos portais de transparências dos órgãos estudados, extraiu – se as notas de empenho, documento que registra todas as informações referentes ao detalhamento da despesa, unidade gestora, gestão, favorecido, valor, fonte dos recursos, categoria da despesa, programa, ação e outras informações do certame que foi realizado.

Durante a extração das notas de empenho, foi constatado que a modalidade de licitação predominante pelos órgãos estudados foi a de pregão, sendo utilizado os dois tipos existentes nessa categoria o pregão presencial e eletrônico, porém houve uma exceção da modalidade de licitação que foi utilizada uma única vez que foi a dispensa de licitação.

A Prefeitura municipal de Mossoró utilizou em sua maior parte o pregão presencial e foi utilizada a dispensa de licitação, a Universidade Federal do Semi-Árido - UFERSA utilizou em todos os processos a modalidade pregão eletrônico.

Para coleta de dados referente às compras realizadas na empresa privada, foi disponibilizado acesso ao banco de dados da empresa, por meio de seu programa de gestão, nesse programa o setor de compras responsável por adquirir os suprimentos da empresa, consegue alimentar o programa com as cotações dos fornecedores e posteriormente o programa consegue analisar qual proposta é a mais vantajosa para empresa.

Durante a coleta dos dados foram extraídos itens adquiridos pelas três instituições em comum, itens que só teriam na empresa privada e Prefeitura de Mossoró e na mesma situação, semelhança entre empresa privada e UFERSA, foram coletados ao todo 55 itens divididos em 6 categorias sendo elas: Material de limpeza, Material de expediente, Informática, gênero alimentícios, diversos, automotivos e construção civil, em cada subgrupo pode se analisar a discrepância de preços em relação as aquisições do setor público comparado ao preço do valor dos itens comprados pelo setor privado, tanto em valores como em percentual, o total de economia ou valor pago a mais em relação a quantidades de item correspondente a nota de empenho de cada instituição.

O valor da empresa privada servirá como balizador para avaliar se os preços contratados pelos processos licitatórios vencedores têm valores semelhantes ou a menor que os que são faturados pela empresa privada.

A tabela 1 foi elaborada para demonstrar em valores reais e percentuais as disparidades de preços nas três instituições estudadas.

Tabela 1. Comparação de aquisição entre as instituições públicas e privadas.

Item	Und de Medida	Quant. UFERSA	Quant. PMM	UFERSA	Prefeitura	Empresa Privada	Dif. Em R\$ UFERSA	Dif. Em R\$ PMM	% em relação ao preço da instituição privada - UFERSA	% em relação ao preço da instituição privada - PMM	Valor total pago a mais ou a Menos pela UFERSA	Valor total pago a mais ou a menos pela PMM	Modalidade de licitação - UFERSA	Modalidade de licitação - PMM
Material de Limpeza														
Copo descartável 180 ml com 100 unds - caixa com 25 pct	Caixa	-	113	-	R\$ 105,00	R\$ 47,00	-	R\$ 58,00	-	123,40%	-	R\$ 6.554,00	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Copo descartável 50 ml com 100 unds - caixa com 50 pct	Caixa	-	25	-	R\$ 104,50	R\$ 45,50	-	R\$ 59,00	-	129,67%	-	R\$ 1.475,00	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Papel higiênico 30 mts - fardo c/ 64 und	Fardo	400	-	R\$ 54,75	-	R\$ 31,36	R\$ 23,39	-	74,59%	-	R\$ 9.356,00	-	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Papel higiênico - 500 mts	Und	2000	-	R\$ 7,20	-	R\$ 4,25	R\$ 2,95	-	69,41%	-	R\$ 5.900,00	-	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Água sanitária - 1lt	Litro	6000	-	R\$ 1,24	-	R\$ 1,08	R\$ 0,16	-	14,81%	-	R\$ 960,00	-	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Fardo de saco de lixo 100 lts - 100 unds	Pacote	800	50	R\$ 16,98	R\$ 23,50	R\$ 9,90	R\$ 7,08	R\$ 13,60	71,52%	137,37%	R\$ 5.664,00	R\$ 680,00	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Rodo 60 cm	Und	100	-	R\$ 16,50	-	R\$ 7,25	R\$ 9,25	-	127,59%	-	R\$ 925,00	-	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Rodo 30 cm	Und	100	20	R\$ 7,20	R\$ 5,20	R\$ 3,50	R\$ 3,70	R\$ 1,70	105,71%	48,57%	R\$ 370,00	R\$ 34,00	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Desinfetante - 5 lts	Und	1600	304	R\$ 9,70	R\$ 33,45	R\$ 4,30	R\$ 5,40	R\$ 29,15	125,58%	677,91%	R\$ 8.640,00	R\$ 8.861,60	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Sabão em Barra - 1 kg	Und	180	300	R\$ 3,89	R\$ 4,12	R\$ 1,93	R\$ 1,96	R\$ 2,19	101,55%	113,47%	R\$ 352,80	R\$ 657,00	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Desodorizado aerossol	Und	1000	105	R\$ 6,70	R\$ 14,00	R\$ 5,25	R\$ 1,45	R\$ 8,75	27,62%	166,67%	R\$ 1.450,00	R\$ 918,75	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Balde de plástico - 15 lts	Und	70	-	R\$ 9,20	-	R\$ 5,60	R\$ 3,60	-	64,29%	-	R\$ 252,00	-	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Papel toalha interfolhado	Fardo	2000	40	R\$ 9,05	R\$ 5,65	R\$ 7,10	R\$ 1,95	R\$ 1,45	27,46%	-20,42%	R\$ 3.900,00	R\$ 58,00	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Amaciante de roupa - 2 lts	Und	-	100	-	R\$ 4,00	R\$ 2,38	-	R\$ 1,62	-	68,07%	-	R\$ 162,00	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Espója de limpeza - dupla face	Und	-	150	-	R\$ 0,69	R\$ 0,30	-	R\$ 0,39	-	130,00%	-	R\$ 58,50	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Vassoura de Palha	Und	100	100	R\$ 8,16	R\$ 8,75	R\$ 1,18	R\$ 6,98	R\$ 7,57	591,53%	641,53%	R\$ 698,00	R\$ 757,00	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Desprezador pedra sanitária - 25 gr	Und	2000	45	R\$ 2,00	R\$ 1,50	R\$ 0,74	R\$ 1,26	R\$ 0,76	170,27%	102,70%	R\$ 2.520,00	R\$ 34,20	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Flanela	Und	120	200	R\$ 0,95	R\$ 5,10	R\$ 0,79	R\$ 0,16	R\$ 4,31	20,25%	545,57%	R\$ 19,20	R\$ 862,00	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Limpador de Vidro	Und	900	65	R\$ 3,95	R\$ 5,10	R\$ 2,40	R\$ 1,55	R\$ 2,70	64,58%	112,50%	R\$ 1.395,00	R\$ 175,50	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Sabonete líquido - 5lts	Und	800	31	R\$ 11,63	R\$ 33,30	R\$ 6,10	R\$ 5,53	R\$ 27,20	90,66%	445,90%	R\$ 4.424,00	R\$ 843,20	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Pano de prato	Und	300	65	R\$ 1,18	R\$ 3,86	R\$ 1,20	R\$ 0,02	R\$ 2,66	-1,67%	221,67%	R\$ 6,00	R\$ 172,90	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Detergente - 500ml	Und	1000	100	R\$ 0,90	R\$ 1,00	R\$ 0,95	R\$ 0,05	R\$ 0,05	-5,26%	5,26%	R\$ 50,00	R\$ 5,00	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Sabão em pó - 1kg	Und	1500	325	R\$ 3,35	R\$ 4,20	R\$ 2,75	R\$ 0,60	R\$ 1,45	21,82%	52,73%	R\$	R\$	Pregão eletrônico	Pregão presencial

Alcool liquido 70% - 1000 ml	Litro	100	2	R\$ 4,70	R\$ 7,30	R\$ 4,39	R\$ 0,31	R\$ 2,91	7,06%	66,25%	R\$ 31,00	R\$ 5,82	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Sub Total											R\$ 47.701,00	R\$ 22.669,72		
Material de expediente														
Calculadora de mesa - 12 dígitos	Und	-	10	R\$ -	R\$ 37,00	R\$ 16,00	-	R\$ 21,00	-	131,25%	-	R\$ 210,00	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Caneta esférica caixa com 50 unds	Caixa	-	1	R\$ -	R\$ 37,00	R\$ 17,50	-	R\$ 19,50	-	111,43%	-	R\$ 19,50	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Envelope papel ma deira - (41x31 CM)	Und	-	1000	R\$ -	R\$ 0,71	R\$ 0,39	-	R\$ 0,32	-	82,05%	-	R\$ 320,00	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Grampeador	Und	20	5	R\$ 34,99	R\$ 29,20	R\$ 8,60	R\$ 26,39	R\$ 20,60	306,86%	239,53%	527,80	R\$ 103,00	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Fita Adesiva - 12mmx50mt	Und	30	4	R\$ 2,65	R\$ 3,50	R\$ 1,65	R\$ 1,00	R\$ 1,85	60,61%	112,12%	30,00	R\$ 7,40	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Caixa arquivio plástica - 400x180x300	Und	50	5	R\$ 4,80	R\$ 6,00	R\$ 2,80	R\$ 2,00	R\$ 3,20	71,43%	114,29%	100,00	R\$ 16,00	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Caixa de grampo	Caixa	30	3	R\$ 2,10	R\$ 5,60	R\$ 3,50	R\$ 1,40	R\$ 2,10	-40,00%	60,00%	-R\$ 42,00	R\$ 6,30	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Cola branca - 90gr	Und	200	10	R\$ 0,80	R\$ 1,77	R\$ 0,99	R\$ 0,19	R\$ 0,78	-19,19%	78,79%	-R\$ 38,00	R\$ 7,80	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Resma de Papel A4	Und	600	30	R\$ 14,00	R\$ 27,80	R\$ 14,30	R\$ 0,30	R\$ 13,50	-2,10%	94,41%	180,00	R\$ 405,00	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Sub Total											R\$ 397,80	R\$ 1.095,00		
Material de informática														
Notebook c/ processor i7	Und	-	1	R\$ -	R\$ 3.900,00	R\$ 3.039,05	-	R\$ 860,95	-	28,33%	-	R\$ 860,95	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Pen Drive 8Gb	Und	-	50	R\$ -	R\$ 40,00	R\$ 28,00	-	R\$ 12,00	-	42,86%	-	R\$ 600,00	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Mouse Optico	Und	-	30	R\$ -	R\$ 16,30	R\$ 8,90	-	R\$ 7,40	-	83,15%	-	R\$ 222,00	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Total												R\$ 1.682,95		
Gênero Alimentício														
Café torrado e moído - 1 kg	Kg	3300	200	R\$ 18,36	R\$ 16,00	R\$ 10,50	R\$ 7,86	R\$ 5,50	74,86%	52,38%	25.938,00	R\$ 1.100,00	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Feijão preto tipo 1	Kg	-	65	R\$ -	R\$ 5,90	R\$ 3,20	-	R\$ 2,70	-	84,38%	-	R\$ 175,50	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Feijão carioca tipo 1	Kg	-	165	R\$ -	R\$ 5,39	R\$ 2,50	-	R\$ 2,89	-	115,60%	-	R\$ 476,85	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Arroz parbolizado tipo 1	Kg	-	805	R\$ -	R\$ 2,69	R\$ 2,09	-	R\$ 0,60	-	28,71%	-	R\$ 483,00	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Macarrão espaguete - 500 gramas	Und	-	150	R\$ -	R\$ 2,39	R\$ 1,31	-	R\$ 1,08	-	82,44%	-	R\$ 162,00	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Açúcar	Kg	250	500	R\$ 5,70	R\$ 2,69	R\$ 1,73	R\$ 3,97	R\$ 0,96	229,48%	55,49%	99.250	R\$ 480,00	Pregão eletrônico	Pregão presencial
Água mineral garrafão de 20 litros	Und	5355	21551	R\$ 4,66	R\$ 4,35	R\$ 3,10	R\$ 1,56	R\$ 1,25	50,32%	40,32%	8.353,80	R\$ 26.938,75	Pregão eletrônico	Dispensa
Sub total											R\$ 35.284,30	R\$ 29.816,10		
Material diversos														
Ventilador de teto - 65 cm	Und	14	-	R\$ 152,39	-	R\$ 86,98	R\$ 65,42	-	75,21%	-	R\$ 915,81	-	Pregão eletrônico	Pregão presencial

	Und	125	60	R\$	60,00	R\$	60,00	R\$	60,00	R\$	60,00	R\$	60,00	R\$	60,00	R\$	0,00%	0,00%	R\$	R\$	Pregão eletrônico	Pregão presencial		
Gás GLP 13kg																								
Total																								
Material Automotivo																								
Pneu 195/65 r15	Und	10	32	R\$	240,00	R\$	438,00	R\$	331,00	R\$	91,00	R\$	107,00	-27,49%	32,33%	-R\$	910,00	R\$	3.424,00	Pregão eletrônico	Pregão presencial			
Pneu 1000x20	Und	-	40	-	-	R\$	1.140,00	R\$	1.211,00	-	-	-R\$	71,00	-	-5,86%	-	-	-R\$	2.840,00	Pregão eletrônico	Pregão presencial			
Pneu 90/90-19	Und	11	-	R\$	139,00	-	-	R\$	129,90	R\$	9,10	-	-	7,01%	-	-	R\$	100,10	-	Pregão eletrônico	Pregão presencial			
Pneu 110/90 - 17	Und	9	-	R\$	165,00	-	-	R\$	149,49	R\$	15,51	-	-	10,38%	-	-	R\$	139,59	-	Pregão eletrônico	Pregão presencial			
Pneu 175/70 r13	Und	-	62	-	-	R\$	230,00	R\$	236,00	-	-	-R\$	6,00	-	-2,54%	-	-R\$	372,00	R\$	212,00	Pregão eletrônico	Pregão presencial		
Sub total																								
Material de construção civil																								
Solvente	Litro	40	-	R\$	10,00	-	-	R\$	5,75	R\$	4,25	-	-	73,91%	-	-	R\$	170,00	-	Pregão eletrônico	Pregão presencial			
Tubo pvc - 100 mm - 6 mts	Und	60	-	R\$	47,02	-	-	R\$	44,88	R\$	2,14	-	-	4,77%	-	-	R\$	128,40	-	Pregão eletrônico	Pregão presencial			
Carrinho de mão	Und	2	-	R\$	265,00	-	-	R\$	146,99	R\$	118,01	-	-	80,28%	-	-	R\$	236,02	-	Pregão eletrônico	Pregão presencial			
Sub total																								
Sub total geral																								
TOTAL GERAL																								
																					R\$	84.163,02	R\$	55.475,77
																					R\$	139.638,79		

Fonte: Dados da pesquisa 2019

Conforme se pode constatar com os dados que estão contidos na tabela 1, observar-se diversas situações em relação aos valores que são contratados pelos entes públicos. Em sua grande maioria os valores obtidos são maiores que os preços da iniciativa privada, fazendo a análise por órgão, em apenas 16,66% dos itens, ou seja, 6 itens de todo montante que compõe os itens adquiridos pela UFERSA estão com valores abaixo que o preço base de aquisição da empresa privada, na instituição Prefeitura Municipal de Mossoró, esse índice cai para apenas 7,31% ou apenas 3 itens do montante comparado com o preço base. Ao analisar a tabela 1, podem-se observar as disparidades de preços e os percentuais, em relação em todos os itens de todas as categorias analisadas, foi possível observar os preços onde as instituições públicas obtiveram valores abaixo do preço base, porém essa ocorrência aconteceu de forma muito singela.

Na tabela 2, Demonstrativo das maiores discrepâncias - material de limpeza.

Material Limpeza	Quantidade	Empresa Privada	Instituição pública	Diferença em R\$	Diferença em %	Economia/gasto	Percentual em relação aos valores obtidos em %
UFERSA							
Detergente - 500ml	1000	R\$ 0,95	R\$ 0,90	R\$ 0,05	-5,25%	R\$ 50,00	-5,25% a 591,53%
Vassoura de Palha	100	R\$ 1,18	R\$ 8,16	R\$ 6,98	591,53%	R\$ 698,00	
PMM							
Papel toalha interfolhado	2000	R\$ 7,10	R\$ 5,65	R\$ 1,45	-20,42%	R\$ 3.900,00	-20,42% a 641,53%
Vassoura de Palha	100	R\$ 1,18	R\$ 8,75	R\$ 7,57	641,53%	R\$ 757,00	

Fonte: Dados da pesquisa 2019

Nesse grupo os valores de aquisição observados, apresentam valores negativos, isso significando que os valores adquiridos pelos órgãos públicos foram inferiores ao da empresa privada gerando uma economia nos itens: Detergente e Papel toalha interfolhado, gerando uma economia de -5,25% e -20,42% nos itens citados, transformando em reais obteve-se R\$ 50,00 e R\$ 3.900,00 de economia ao erário público, porém os valores que estão no outro extremo obteve um sobre preço elevado, para os órgãos públicos e em relação ao mesmo item em comum, Vassoura de palha, houve 591,53% e 641,53% transformando em reais um valor pago a mais de R\$ 698,00 e R\$ 757,00.

Na tabela 3, Demonstrativo das maiores discrepâncias - material de expediente.

Material de expediente	Quantidade	Empresa Privada	Instituição pública	Diferença em R\$	Diferença em %	Economia/gasto	Percentual em relação aos valores obtidos em %
UFERSA							
Caixa de grampo	30	R\$ 3,50	R\$ 2,10	R\$ 1,40	-40,00%	R\$ 42,00	- 40% a 306,86%
Grampeador	20	R\$ 8,60	R\$ 34,99	R\$ 26,39	306,86%	R\$ 527,80	
PMM							
Caixa de grampo	3	R\$ 3,50	R\$ 5,60	R\$ 2,10	60%	R\$ 6,30	60% a 239,53%
Grampeador	5	R\$ 8,60	R\$ 29,20	R\$ 20,60	239,53	R\$ 103,00	

Fonte: Dados da pesquisa 2019

Nesse grupo podemos observar que as diferenças nos valores de aquisição para o item caixa de grampo é semelhante para ambos os órgãos (UFERSA e Prefeitura municipal de Mossoró) quando comparamos com a empresa privada, confrontando a UFERSA e a PMM, o valor foi inferior, sendo -40% para a Universidade e um preço maior de 60% em relação ao preço base para a Prefeitura. Enquanto, a caixa de grampo teve um valor de aquisição na empresa privada de R\$ 3,50 em ambos os casos, para a UFERSA o valor de aquisição foi de R\$ 2,10 e para prefeitura R\$ 5,60, tendo um gasto de R\$ 6,30 em relação a Universidade, que teve uma economia de R\$ 42,00. Em relação ao item grampeador, os itens também são iguais para ambos os órgãos, sendo o item grampeador tendo sobre preço de 306,86% e 239,53% em comparação ao preço obtido pelo setor privado. Na empresa privada o item teve valor de aquisição de R\$ 8,60, enquanto nos órgãos públicos o valor de aquisição ficou em R\$ 34,99 para a Universidade e R\$ 29,20 para a Prefeitura, uma diferença de R\$ 26,39 e R\$ 20,60, respectivamente.

Na tabela 4, Demonstrativo das maiores discrepâncias - material de informática.

Material de informática	Quantidade	Empresa Privada	Instituição pública	Diferença em R\$	Diferença em %	Economia/gasto	Percentual em relação aos valores obtidos em %
PMM							
Notebook c/ processador i7	1	R\$ 3.039,05	R\$ 3.900,00	R\$ 860,95	28,33%	R\$ 860,95	28,33% a 83,15%
Mouse Óptico	30	R\$ 8,90	R\$ 16,30	R\$ 7,40	83,15%	R\$ 222,00	

Fonte: Dados da pesquisa 2019

Nesse grupo em específico, os itens que foram encontrados somente nas notas de empenho da prefeitura, não foram encontrados itens de informática nas notas de empenho da UFERSA para o ano de 2018, porém foi possível realizar a análise dos valores obtidos, eles estão com valores maiores do que o preço

base da empresa privada, sendo para o notebook um sobre preço de 28,33% e para o mouse óptico um sobre preço de 83,15%, esse sobre preço eleva os gastos em R\$ 860,95 para o notebook e R\$ 222,00 para os mouses que foram adquiridos pela prefeitura.

Na tabela 5, Demonstrativo das maiores discrepâncias - gênero alimentício.

Material de Gênero alimentício	Quantidade	Empresa Privada	Instituição pública	Diferença em R\$	Diferença em %	Economia/gasto	Percentual em relação aos valores obtidos em %
UFERSA							
Água mineral garrafão de 20 litros	5355	R\$ 3,10	R\$ 4,66	R\$ 1,56	50,23%	R\$ 5.353,80	50,32% a 229,48%
Açúcar	250	R\$ 1,73	R\$ 5,70	R\$ 3,97	229,48%	R\$ 992,50	
PMM							
Arroz parboilizado tipo 1	805	R\$ 2,09	R\$ 2,69	R\$ 0,60	28,71%	R\$ 483,00	28,71% a 115,60%
Feijão carioca tipo 1	165	R\$ 2,50	R\$ 5,39	R\$ 2,89	115,60%	R\$ 476,85	

Fonte: Dados da pesquisa 2019

Na tabela 5, têm-se grandes disparidades de sobre preço dos itens analisados, todos os itens tem valores maiores que os valores base da empresa privada, na UFERSA os itens água mineral e açúcar tiveram respectivamente uma diferença de R\$ 1,56 e R\$ 3,97 em relação à empresa privada, na empresa privada a unidade de água mineral custa R\$ 3,10, para a UFERSA custou R\$ 4,66. Em relação ao açúcar, na empresa privada a unidade saiu a R\$ 1,73, enquanto para a UFERSA saiu a R\$ 5,70, o que corresponde o aumento percentual de 50,32% a 229,48% respectivamente. O item água mineral merece destaque, pois teve valor maior também em comparação ao valor obtido pela Prefeitura de Mossoró que utilizou para aquisição desse item em específico a dispensa de licitação, único produto que foi adquirido de forma diferente tanto pela UFERSA quanto pela prefeitura, essa aquisição desses itens gerou um gasto a mais de R\$ 5.353,80 para água mineral e R\$ 992,50 para o açúcar. Nos itens analisados que foram adquiridos pelas prefeituras, obtiveram um intervalo de preço com sobre preço entre 28,71% a 115,60%, em relação ao arroz parboilizado tipo 1 a diferença é de R\$ 0,60, enquanto para o feijão carioca tipo 1 a diferença é de R\$ 2,89. Enquanto na empresa privada o arroz saiu a R\$ 2,09, para a Prefeitura de Mossoró saiu a R\$ 2,69 elevando os gastos nesse item em R\$ 483,00 e o feijão saiu a unidade a R\$ 2,50 para a empresa privada e para Prefeitura de Mossoró R\$ 5,39, um sobre preço de R\$ 476,85.

Tabela 6, Demonstrativo das maiores discrepâncias - material automotivo.

Material de automotivo	Quantidade	Empresa Privada	Instituição pública	Diferença em R\$	Diferença em %	Economia/gasto	Percentual em relação aos valores obtidos em %
UFERSA							
Pneu 195/65 r15	10	R\$ 331,00	R\$ 240,00	R\$ 91,00	-27,49%	R\$ 910,00	-27,49% A 10,38%
Pneu 110/90 - 17	9	R\$ 149,49	R\$ 165,00	R\$ 15,51	10,38%	R\$ 139,59	
PMM							
Pneu 175/70 r13	62	R\$ 236,00	R\$ 230,00	R\$ 6,00	-2,54%	R\$ 372,00	-2,54% A 32,33%
Pneu 195/65 r15	32	R\$ 331,00	R\$ 438,00	R\$ 107,00	32,33%	R\$ 3.424,00	

Fonte: Dados da pesquisa 2019

Na tabela 6, os intervalos das instituições públicas se iniciam com valores negativos, resultado que seria o ideal a ocorrer nas aquisições que são realizadas pelo ente público e no outro extremo não tem valores altíssimos como ocorreu nas outras tabelas, os valores praticados nessa categoria teve preço que são os próximos obtidos nas aquisições pelas empresas privadas. Pela UFERSA obtivesse um intervalo entre – 27,49% a 10,38% no item correspondente ao intervalo negativo obteve uma economia de R\$ 910,00 e item da ponta do intervalo ouve um sobre peço de apenas R\$ 139,59. No intervalo correspondente da instituição prefeitura municipal de Mossoró, obtiveram-se valores entre – 2,54% a 32,33%, gerando no primeiro item uma economia de R\$ 372,00, no segundo item, como os valores maiores em 32,33% gerou um gasto a mais de R\$ 3.424,00.

Ao realizar a análise nas tabelas, ficam constatados que em suas grandes maiorias os preços que são contratados pelos órgãos públicos são superiores aos obtidos pela empresa privada, causando gastos na ordem de R\$ 84.163,02 para Universidade Federal do Semi – Arido – UFERSA e R\$ 55.475,77 para Prefeitura Municipal de Mossoró, ocasionando prejuízo ao erário público e constatando a não aplicabilidade do princípio da economicidade. Conforme determina o acórdão 1544/2004 do TCU recomenda a realização de pesquisa de preços para verificação das propostas apresentadas com os preços de mercado de acordo com a determinação do art. 43, inciso IV da Lei Federal nº 8.666, de 21 de junho de 1993 (BRASIL, 2006).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como principal objetivo se as contratações públicas por meio de licitação estão cumprindo com o princípio da economicidade. Para alcançar este objetivo analisou-se as contratações públicas de bens de consumo por meio de licitações realizadas pelos órgãos públicos: Prefeitura Municipal de Mossoró e Universidade Federal do Semi-Árido – UFERSA tem valores semelhantes aos que uma empresa privada de grande porte do município de Mossoró, costuma adquirir em suas pesquisas de mercado para as suas contratações de bens e serviços. Para a referida análises se fez necessária a coleta dos dados (Notas de Empenho) junto aos portais de transparências de cada órgão que estão disponíveis na internet. Para esse comparativo foi coletado os pedidos de compras, referente às aquisições de suprimentos de uma empresa de grande porte, situada no mesmo município dos órgãos estudados.

Verificou-se em decorrência dos resultados obtidos nas análises dos preços de cada item avaliado, que em relação aos preços comparados, os preços contratados pelos órgãos públicos contidos nas notas de empenhos e os preços contratados contido nos pedidos de compras da empresa privada, fazem levar a conclusão de que em na sua grande maioria os preços contratados pelos órgãos públicos que realizaram pregões presenciais para prefeitura municipal de Mossoró e Pregoes Eletrônico para UFERSA, estiveram com preços elevados em comparação aos preços obtidos pela empresa privada.

Há não ocorrência de economicidade nas contratações públicas através dos processos licitatórios realizados no ano de 2018, ocasionando um alerta para instituições estudadas, pois a ocorrência de não economicidade se deu em 83,34% dos itens analisados contidos nas notas de empenho da UFERSA, esses itens estão com preços maiores que os produtos similares referentes à empresa privada, originando um gasto extra ao erário federal de R\$ 84.163,02, em relação aos itens analisados nas notas de empenho da Prefeitura de Mossoró 92,69% dos itens contratados estão com preços maiores que os referentes à empresa privada gerando um gasto extra ao erário municipal de R\$ 55.475,77,

Constata-se que os preços obtidos pelos órgãos públicos, mesmo utilizando os processos de licitações públicas, que visa eleger a proposta mais vantajosa, não garantiu que os preços que foram contratados, fossem semelhantes ou menores ao preço que a empresa privada conseguiu obter na realização de suas compras no mercado em geral, utilizando apenas prática de pesquisa de mercado.

A obrigatoriedade de realização de compras pelas instituições públicas, sendo realizada através de processos de licitações públicas, buscou dar ao certame maior transparência, agilidade, economia e diminuição de burocracia, principalmente na modalidade de pregões presencial como eletrônico, porém a obrigatoriedade dos processos licitatórios, para essas aquisições não se traduziu em economia para os órgãos citados, pois não houve o cumprimento do princípio da economicidade, que determina a obtenção da proposta mais vantajosa, que nesse caso seria os preços iguais ou menos ao obtidos pela empresa privada.

Um grande limitador para a referida pesquisa foi a complexidade para poder extrair as notas de empenho que estão nos portais de transparência das instituições, os dados estão neles contidos, porém se faz necessário ter um grande volume de tempo para poder seguir os links, para que seja possível chegar até o local esperado. Nas notas de empenho da Prefeitura Municipal de Mossoró, há um fator negativo que merece destaque, que é o fato de não haver sugestão de marcas para os itens a serem contratados, deixando em aberto para que as empresas ganhadoras forneçam produtos que apenas atendam a nota de empenho, isso podendo induzir que seja fornecido itens de baixa qualidade, porém que atenda a nota de empenho. O presente estudo desenvolvido traz uma ótica referente ao tocante das compras públicas, buscar dar foco a um importante processo que ocorre no setor público que é a compra de produtos. Ao analisar os preços de compras do setor público em comparação ao do setor privado, buscar a verificação do trato com o erário público. Demonstra o quando se faz necessário mecanismo para que as compras públicas sejam realizadas de formas mais transparentes e aberta aos olhos da sociedade.

Em suma, é de grande importância que novos estudos sejam realizados para análise e aplicação do tema proposto principalmente em outros entes públicos e nas mais diferentes modalidades de licitações que estão disponíveis, para que se possa passar maior transparência as compras contratadas por toda esfera pública, comparando aos preços praticados por empresas privadas.

REFERÊNCIAS

ALBIERO, H. J.; SILVA, M. R. ECONOMICIDADE, EFICIÊNCIA E TRANSPARÊNCIA NAS COMPRAS PÚBLICAS VIA PREGÃO ELETRÔNICO: ESTUDO DE CASO DOS PREGÕES ELETRÔNICOS 42/2012 E 32/2013 REALIZADOS PELO IFPR – CAMPUS ASSIS CHATEAUBRIAND. *Forscience*, Belo Horizonte, v. 6, n. 1, p.1-17, 14 jun. 2018. Disponível em: <<http://www.forscience.ifmg.edu.br/forscience/index.php/forscience/article/view/275/0>>. Acesso em: 29 fev. 2019.

ANDREÃO, V. M. V. **RELAÇÃO ENTRE PEDIDO DE COMPRAS E RESULTADO DA LICITAÇÃO: UM ESTUDO NA UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO**. 2015. 92 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Programa de Pós-graduação em Gestão Pública, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória, 2015. Disponível <http://repositorio.ufes.br/jspui/bitstream/10/2539/1/tese_9209_Disserta%C3%A7%C3%A3o%20-%20Vanessa%20Moreira%20Ventura%20Andre%C3%A3o.pdf>. Acesso em: 28 fev. 2019.

BARROS, Felipe Luiz Machado. **Princípios administrativos aplicados à licitação pública**. 2001. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3175&p=2>>. Acesso em 28 fev. 2019.

BEUREN, I. M. et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas. 2006.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Licitações e Contratos: Orientações Básicas**/Tribunal de Contas da União. 1. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Controle Interno, 2003.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 22 set. 2007

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 266.

BRASIL. **Lei no 8.666**, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o artigo 37 da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. 1993. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 23 de nov. 2009.

CARVALHO, C. H. S. **OS EFEITOS DO SISTEMA DE REGISTRO DE PREÇO NAS COMPRAS PÚBLICAS: ESTUDO DE CASO DA SECRETARIA MUNICIPAL DE OBRAS, SERVIÇOS BÁSICOS E HABITAÇÃO DA CIDADE DE MANAUS**. 2008. 114 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Curso de Mestrado em Administração Pública, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2008. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/3320/cso-ares.pdf>>. Acesso em: 27 fev. 2019.

COSTA, A. L. **SISTEMAS DE COMPRAS: A LEI DE LICITAÇÃO E A FUNÇÃO COMPRAS DA EMPRESA PRIVADA**. 1994. 193 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Pós-graduação da Fgv/eaesp., Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 1994. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/4785/1199500268.pdf?sequen%20ce=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 01 mar. 2019.

COSTA, A. L. Sistemas de compras privadas e públicas no Brasil. **Revista de Administração**, São Paulo v. 35, n.4, p. 119 - 128 Out/Dez 2000.

DE OLIVEIRA, R. H. **Licitações: agilização ou morosidade dos processos de compra nos Órgãos Públicos? O Caso da Prefeitura do Município de Araraquara**. Araraquara: UNESP, 2005.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito Administrativo**. 13 ed., São Paulo: Editora Atlas, 2006.

DOMINGUES, F. L. **Pregão, a nova modalidade de licitação adotada pela administração pública**. Araraquara: UNESP, 2003.

MAURANO, A. **A instituição do pregão para aquisição de bens e contratação de serviços comuns**. Disponível em: <<http://www.conlicitacao.com.br/historia/index.php>>. Acesso em 27 fev. 2019.

MOTTA, C. P. Coelho. **Eficácia nas Licitações e Contratos**. 9 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

OSÓRIO, F. M. **Improbidade Administrativa**. 2 ed., Porto Alegre: Síntese, 1998.

PEIXOTO, A. M. **Licitação na Década de 90 e nos Próximos 10 Anos**. Disponível em: <<http://licitacao.uol.com.br/artdescricao.asp?cod=3>>. Acesso em 26 fev. 2019.

SILVEIRA, E. S. et al. Análise do processo de compras do setor público: o caso da Prefeitura Municipal de Dourados/MS. **Raimed - Revista de Administração Imed**, Passo Fundo, v. 2, n. 3, p.158-171, 14 jun. 2012. Disponível em: <<https://seer.imed.edu.br/index.php/raimed/article/view/308>>. Acesso em: 27 fev. 2019.

SPRICIGO, P. R.; FONSECA, S. A. **INOVAÇÕES NOS PROCEDIMENTOS PARA COMPRAS E CONTRATAÇÕES NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: BREVE AVALIAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES DO PREGÃO**. *Temas de Administração Pública* |, Araraquara, v. 2, n. 3, p.1-12, 14 ago. 2008. Disponível em: <<https://periodicos.fclar.unesp.br/temasadm/article/view/6127>>. Acesso em: 27 fev. 2019.

VALENTE, M. A. L. **Marco legal das licitações e compras sustentáveis na Administração Pública**. Câmara dos deputados, 2011.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

_____. Tribunal de Contas da União. **Licitações e contratos: orientações básicas**. 3.ed. rev. atual. e ampl. Brasília, 2006

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 2007.

Educação Fiscal e transparência pública: políticas públicas sob ataque

Tânia Santos Coelho de Souza¹

INTRODUÇÃO

Políticas públicas, nesta análise, são compreendidas como um conjunto de iniciativas governamentais e societais, dentro de um campo de ação estratégico determinado e reconhecido pelos atores envolvidos como um espaço de debate e disputa sobre a legitimidade de dizer e ter iniciativas sobre esta política, que interage com outros campos de políticas públicas e que está substancializado em uma base legal, instrumentos, espaços de deliberação e estruturas.

A educação fiscal, no contexto brasileiro, constitui-se em um subcampo da política fiscal e situa-se na dimensão dos processos de educação para o exercício da cidadania, a exemplo do que ocorre em mais de uma centena de países onde se faz presente. O primeiro programa de educação fiscal foi promovido pela administração tributária norte-americana em 1954, chamado *Understanding Taxes* (LOBO, 2013, p. 232), e buscava enfrentar o problema do não cumprimento voluntário das obrigações fiscais e da impossibilidade de garantir o funcionamento do sistema de arrecadação de tributos pela fiscalização de todo e qualquer fato gerador do pagamento de tributos.

No Brasil, a educação fiscal com as características que teve até o final de 2016, foi proposta em 1995, no Seminário “Federalismo Fiscal” realizado na cidade de Salvador pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), quando

¹ Servidora pública, Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul, professora do Curso de Extensão Educação Fiscal e Cidadania da Universidade Federal do Rio Grande do Sul e parceiros, doutora em Ciências Sociais pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

foi definida como um repertório formal de ações educativas.

De 1995 a 2016, percorreu-se um longo caminho: todos os Estados brasileiros constituíram formalmente sua política de educação fiscal baseados nas diretrizes nacionais, estabelecidas em processos de planejamento estratégico anual (BRASIL, 2008a) protagonizados pelo Grupo Nacional de Educação Fiscal (GNEF), formado por representantes da área da educação e das administrações tributárias de todos os Estados, além de representantes de vários órgãos públicos federais que foram se incorporando ao processo (BRASIL, 2007a).

O principal instrumento de implementação é o Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF), sendo que a Escola de Administração Fazendária (Esaf) recebeu a função de articular a política no nível federal e internacional, atuando como integradora, formadora e propagadora das melhores práticas.

Um dos produtos da política administrados pela Esaf é o curso básico de formação Disseminadores de Educação Fiscal (DEF), que trabalha em quatro módulos o sistema tributário brasileiro, o orçamento público e o controle social. Até o ano de 2015, este curso formou 129.809 disseminadores, com participação significativa de professores da rede pública. Este público foi focado com o objetivo de potencializar o conhecimento sobre o Estado, considerando que os participantes eram estimulados a apresentar no trabalho de conclusão propostas para inclusão dos temas no conteúdo regular de suas disciplinas.

Neste sentido, esta formação promovia a difusão do conhecimento sobre o orçamento do Estado, suas fontes de financiamento e aplicação dos recursos arrecadados, criando as condições objetivas para o exercício da cidadania ativa. Por cidadania ativa presume-se a possibilidade de participação social consciente e qualificada, ou seja, estão presentes os mecanismos necessários para que ela possa ser exercida, tais como instrumentos, espaços de participação e conhecimento (BENEVIDES, 2004; SILVA, 2015).

Esta concepção que orientou o desenho da política no Brasil e também está presente em outros países tem como estratégia de médio e longo prazo fomen-

tar a coesão social pela construção de um consenso sobre a legitimidade do recolhimento de tributos para financiar bens e serviços públicos acessíveis a toda população de acordo com critérios formalizados.

No campo governamental, a política de educação fiscal foi desenvolvida com um viés de conhecimento e aceitação social do tributo, mas a compreensão de que a função social dos impostos transcende a questão da eficiência tributária, constituindo-se para os diversos atores sociais em um dos pilares da justiça fiscal e social, ampliou as ações para além do campo governamental.

O debate sobre a regressividade do sistema tributário brasileiro, onerando significativamente o consumo, proporcionou a entrada no campo desta política da sociedade civil organizada, que apresenta uma narrativa que sugere uma revisão do sistema tributário, e que dá visibilidade a um tema que estava negligenciado no debate: a distribuição da carga tributária nacional sobre os diferentes segmentos da população.

E assim, como todo campo de política pública, empreendedores de ideias desafiadoras à narrativa padronizada e institucionalizada (FUGSTEIN, 2007; FUGSTEIN E MACADAM, 2012), realizam a disputa por uma educação fiscal crítica e transformadora, que fomente uma base social para uma reforma na direção de um sistema tributário mais progressivo e mais comprometido com a ideia de que não há justiça social sem justiça fiscal.

A transparência, neste contexto, é uma política fundamental para a educação fiscal, porque não se pode conhecer e participar ativamente do que não se conhece, cujos dados estão ocultos ou cifrados em linguagens técnicas de tal forma que assimetria cognitiva não pode ser enfrentada.

Em 2003, quando inicia o Governo Lula, o grande debate nacional era sobre que modelo de Estado o Brasil devia seguir: (1) o Estado social, entendido de forma ideal e simplificada como aquele que combate às desigualdades sociais e econômicas, mais próximo da Constituição Federal de 1988; ou (2) o Estado neoliberal, como um equalizador mínimo das forças sociais e econômicas, dei-

xando ao mercado o papel de regular as questões econômicas como renda, salário, emprego e produção. É neste contexto histórico que se inicia esta análise.

EDUCAÇÃO FISCAL E TRANSPARÊNCIA PÚBLICA NO GOVERNO LULA DA SILVA E DILMA ROUSSEF (2003-2010)

O Governo inicia sob uma expectativa significativa quanto aos caminhos que tomaria em qualquer área da política pública, tanto pela população quanto pelos segmentos econômicos. No campo da transparência pública, após o regime militar, já havia sido definido em 1991 a política nacional para os arquivos nacionais (BRASIL, 1991), mas ainda não havia informações disponíveis sobre presos e desaparecidos políticos. Neste cenário, a transparência das contas públicas era um debate pouco expressivo.

O grande tema do Presidente Lula da Silva e da Presidente Dilma Rouseff, do início ao fim dos seus mandatos, foi a redução da desigualdade social a partir de políticas públicas de promoção da melhoria das condições das classes mais necessitadas.

No campo da organização do Estado, e que impactava diretamente a transparência pública, a pauta governamental era um reflexo do contexto histórico e político. Grosso modo, pode-se dizer que focalizava em três preocupações: (1) falta de transparência governamental e a participação social deficitária como reflexo do modelo autoritário de Estado; (2) a inflexão do do Estado em direção a um modelo gerencial (BRESSER PEREIRA, 1998) e (3) a necessidade do Brasil de modernizar-se e adaptar-se à ordem internacional. As iniciativas no campo da legislação se configuram em evidências empíricas desta afirmação.

Para a preocupação com falta de transparência governamental e a participação social deficitária como reflexo do modelo autoritário de Estado, emerge a pauta de abertura de dados governamentais: em 2003 foi editado o Decreto Nº 4.923 (BRASIL, 2003a) que cria o Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção e o Programa Nacional de Educação Fiscal; em 2004 é

criado o Portal de Transparência do Governo Federal; em 2005 o Decreto N^o 5.482 (BRASIL, 2005) dispôs sobre a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da administração pública federal; em 2011 é promulgada a Lei de Acesso à Informação (LAI), Lei N^o 12.527 (BRASIL, 2011) e é instituída a Comissão Nacional da Verdade, que tinha por missão investigar as violações de direitos humanos praticados durante o regime militar (BRASIL, 2011b); em 2012 a LAI é regulamentada (BRASIL, 2012); em 2014 é criada a Política Nacional de Participação Social (BRASIL, 2014) e em 2016, o Decreto N^o 8.777 (BRASIL, 2016) regulamenta o compartilhamento de bases de dados na administração pública federal.

O tema da reforma do Estado e a adoção do modelo gerencial, tão caro aos governos anteriores, que inclusive haviam aprovado a Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000), teve sua continuidade com a pauta da regulamentação do papel e das responsabilidades na gestão pública focadas na despesa. Em 2006, através da Deliberação da Comissão de Valores Mobiliários (BRASIL, 2006), é estabelecido o que seriam as pessoas politicamente expostas e que se enquadravam num regime diferenciado de prestação de contas da sua vida econômico- financeira; em 2007 é criado o Sistema de Gestão de Convênios e Contratos de Repasse - SICONV, através do Decreto N^o 6.170 (BRASIL, 2007), que cria um padrão de liberação de recursos federais para os municípios e Estados mediante projetos; em 2008, após denúncias na imprensa de mau uso dos cartões de pagamento por parte do governo, o Decreto N^o 6.370 (BRASIL, 2008) restringe o uso dos cartões.

Da preocupação com um Brasil moderno e adaptado à ordem internacional, surge a pauta de inserção do país em espaços de deliberação por uma postura mais ativa nos acordos. Assim, em 2006 é assinada a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção (BRASIL, 2006b), em 2011 o *Open Government Partnership*, outro acordo internacional para ampliar processos de transparência pública definidos em eventos e convenções internacionais; e em 2016, o Decreto 8.777 (BRASIL, 2016), que institui a política de dados abertos do Poder Executivo Federal.

Para cada uma das iniciativas legais, houve reflexos em criação ou ampliação de estruturas físicas, investimento em tecnologia da informação, contratação de pessoal², e obviamente, disputas entre grupos interessados.

Com relação à política fiscal, dado o contexto de disputa sobre o modelo de Estado, havia grupos interessados atuando em todos os espaços em que o debate ocorria, nos órgãos de pesquisa e principalmente, nos meios de comunicação. Cada grupo, de acordo com suas ideias e estratégias, tentava emplacar seu ponto de vista. Este cenário da disputa foi organizado por Souza (2015) no quadro abaixo:

Quadro 1 – Organização das Ideias e Estratégias no Campo da Política Fiscal

DIMENSÃO	ESTADO SOCIAL	ESTADO NEOLIBERAL
Modelo de Estado	Provedor de bens e serviços públicos e interventor na política para garantir a distribuição de recursos de forma equânime.	Provedor eficiente de bens e serviços públicos, interventor na economia para garantir o funcionamento do mercado.
Conteúdos	Políticas sociais contempladas, revisão dos índices de reajuste da dívida pública, política de incentivo fiscal para os que precisam, adequação legal para conter poder econômico e fluxo de capitais, combate aos paraísos fiscais.	Políticas fiscais e econômicas de incentivo ao livre mercado, manutenção de patamar importante de superávit primário nas contas governamentais, redução do gasto público, incentivos fiscais como instrumento de desenvolvimento da indústria nacional.
Processos e estratégias de disseminação de ideias	Produção de pesquisas e trabalhos acadêmicos, disputa de espaços nas agências governamentais, disseminação da chamada sensibilizadora de que os ricos são mais beneficiados que os pobres	Produção de pesquisas e trabalhos acadêmicos, disputa de espaços nas agências governamentais, disseminação da chamada sensibilizadora de que a carga tributária brasileira impede o desenvolvimento nacional.
Política fiscal x Política combate à corrupção	Política fiscal como instrumento de combate à corrupção.	Política fiscal dissociada da política de combate à corrupção.
Resultados no campo	Aprovação de leis que disciplinam o poder econômico e as práticas de corrupção que alteram o mercado.	Políticas de incentivos fiscais setorializadas para a indústria e agronegócio, acesso privilegiado a crédito oficial, eleição de bancada legislativa favorável ao campo.

Fonte: Souza (2015)

EDUCAÇÃO FISCAL E TRANSPARÊNCIA PÚBLICA NO GOVERNO TEMER (2016-2018)

E a partir deste cenário, em 2016, após a ruptura do mandato presidencial da

² O quadro de servidores da Polícia Federal foi reestruturado e ampliado através da Lei 10.682, de 28 de maio de 2003 (BRASIL, 2003). Conforme Souza (2015), no primeiro mandato do Presidente Lula foram realizadas 276 operações da Polícia Federal, com uma média anual de 69 operações; no segundo mandato do Presidente Lula foram 912 operações e a média anual passou a 228 operações; no mandato da Presidente Dilma Rousseff (2011-2014) foram realizadas 1.284 operações, com uma média anual de 321 operações.

Presidenta Dilma Rousseff em um processo de *impeachment*, que a Educação Fiscal registra a disputa aberta dos diferentes grupos e suas ideias e a alteração substancial de recursos, mecanismos e espaços de atuação.

Realizando um governo de transição, com baixo apoio popular e sob fortes críticas e um cenário de eleições antecipado, enfrentando uma grave crise econômica e denúncias de corrupção eleitoral que o comprometiam diretamente, o Presidente Temer tinha a seu favor um forte apoio no Congresso Nacional.

Com este apoio aprovou a Emenda Constitucional 95 (BRASIL, 2016b), que impôs uma série de limitações aos gastos do governo e reforçou significativamente o grupo interessado na defesa de um Estado mais enxuto. Este grupo também teve suas teses reforçadas em outras frentes como a aprovação da lei da terceirização para as empresas, reduzindo o poder fiscalizatório do Estado nas questões que envolvam trabalhadores. Foi ainda no Governo Temer que o debate sobre a reforma da previdência se aprofundou, embora concretizada no Governo Bolsonaro.

Neste sentido, em 2018, a estrutura da política de educação fiscal foi utilizada pela Esaf para apoiar em suas formações a reforma da previdência, realizando em quatro Estados a “Formação em Finanças Públicas e Educação Fiscal”, direcionada aos prefeitos municipais, em que dedicava parte do tempo para o debate focando sob o ponto de vista do grupo defensor das reformas.

Foi neste período também que a formação básica, o Curso Disseminadores de Educação Fiscal, deixou de ser oferecido pela Esaf. O curso foi disponibilizado para os Estados, que deveriam arcar com a remuneração dos tutores e hospedá-lo na plataforma de ensino à distância do Estado. Estas duas condições inviabilizaram a continuidade imediata em muitos Estados.

Paralelo a este processo, em pleno debate eleitoral, emerge uma pauta moralista e seletiva com relação às políticas públicas de transparência pública, que impactava diretamente o campo da educação fiscal. Seletiva no sentido que apresentava os espaços de participação popular como estratégia redutora da

representação política, fortalecendo uma narrativa de que após a eleição, o papel do cidadão no controle social estava pronto e acabado. Moralista no sentido de que ao invés de controle social nas pautas, objetivos, processos e resultados da administração pública o foco foi deslocado para pessoas, instituições, grupos sociais e comportamentos.

Este processo, junto com a Educação Financeira nas escolas que foi regulamentada em 2010 pela lei que criou a Estratégia Nacional de Educação Financeira (BRASIL, 2010), praticamente dominou a agenda de debates na educação fiscal. A relação entre a política de educação financeira e a política de educação fiscal teve origem na proposta do Banco Central (Bacen) e do Ministério da Fazenda, através da Esaf, de usar a estrutura e os instrumentos de educação e disseminação de ideias da educação fiscal para a educação financeira apresentada em 2016, situação que não foi articulada adequadamente com os representantes do Estado (SOUZA, 2015).

Estes dois processos, a educação financeira e a pauta deslocada por questões morais, mudou o foco dos projetos de aplicação prática dos conceitos da educação fiscal do Estado para o indivíduo: são as finanças das famílias que são estudadas, através de uma comparação com o orçamento inadequada e descontextualizada com o orçamento do Estado; os projetos ganham um viés mais do comportamento moral (faça a coisa certa) do que de conhecimento crítico³.

Durante dois anos do Governo Temer, a educação fiscal não só não teve avanços, como estagnou e retrocedeu no debate sobre as funções do Estado e a transparência pública. Com a agenda pública tomada pelo debate eleitoral e por temas da moralidade não houve espaço para ações inovadoras e concretas, limitando-se os Estados à própria agenda.

Assim, diante deste quadro, inicia-se o Governo Bolsonaro.

³ A autora, tem entre suas funções de trabalho, analisar os projetos de Educação Fiscal desenvolvidos no Estado do Rio Grande do Sul e apresentados como prestação de contas em um programa de integração entre o Estado e os municípios gaúchos. No nível nacional, observa-se a mesma situação nos projetos finalistas do Prêmio Nacional de Educação Fiscal, promovido pela Federação Brasileira de Fiscais Estaduais- Febrafite.

EDUCAÇÃO FISCAL E TRANSPARÊNCIA PÚBLICA NO GOVERNO BOLSONARO (2019)

O governo Bolsonaro, para a educação fiscal e a transparência pública, demonstra claramente a inflexão da política no primeiro decreto publicado sobre o tema, no segundo dia da nova gestão. Através do Decreto N° 9680 (BRASIL, 2019) é apresentada a reformulação da estrutura das escolas de governo federais, e a Esaf é integrada à Escola Nacional de Administração Pública (Enap). Nesse momento a política de educação fiscal fica fragilizada pela falta do órgão regulador no campo, função que não foi transferida à Enap.

Na sequência, um dia após, o Decreto N° 9.681 alterou a estrutura da Controladoria Geral da União (CGU) para transferir parte das funções para Secretaria Especial de Desburocratização, Gestão e Governo Digital do Ministério da Economia (BRASIL, 2019a). A CGU, por conta de sua função institucional no campo de combate à corrupção, foi importante ator na transparência pública e mantinha formações específicas para que o cidadão pudesse realizar o controle social de forma qualificada.

Em abril, através do Decreto N° 9.759 (BRASIL, 2019b), são extintos todos os órgãos colegiados que não fossem regulamentados por lei, atingindo o Grupo Nacional de Educação Fiscal. É revogado também o Decreto N° 8243 (BRASIL, 2014), que instituiu a Política Nacional de Participação Social. Com a extinção de espaços de participação e a extinção do Sistema Nacional de Participação, a educação fiscal e o controle social ficam seriamente prejudicados na sua forma de encaminhar o debate.

Os Estados participantes do Grupo Nacional ainda tentam reverter a situação através da Carta ao Congresso Nacional, mas simultaneamente encaminham outra solução, a criação de um Grupo de Trabalho no âmbito da Comissão Técnica Permanente do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (Cotepe), um organismo do Conselho Nacional da Política Fazendária (Confaz). Em setembro de 2019, através do Ato Cotepe/

ICMS N°48 (BRASIL, 2019c), o Grupo de Trabalho é aprovado com o mesmo espectro de funções de gestão do Programa Nacional de Educação Fiscal.

O PAPEL DOS ESTADOS NO REEQUILÍBRIO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS DE TRANSPARÊNCIA E EDUCAÇÃO FISCAL

Há duas questões importantes neste processo e que podem impactar a política pública.

Primeiro, o grupo de trabalho no Cotepe, ao ser constituído com as mesmas competências da Esaf, ou seja, gerir o Programa Nacional de Educação Fiscal, manter a sistemática de avaliação das ações do Programa e atuar como integrador e articulador de experiências nas três esferas governamentais, é possível que não haja alterações importantes na forma de atuar, mantendo a mesma linha interpretativa.

Outro indicativo que reforça esta tese é o fato de que a representação federal na Cotepe é realizada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e Secretaria do Tesouro Nacional (STN), ou seja, órgãos que faziam parte do Grupo Nacional de Educação Fiscal na composição que foi extinta.

Por outro lado, não há representantes da área da educação no novo grupo, nesta fase inicial de reestruturação. Isto significa retornar ao patamar das primeiras ações articuladas, em que apenas a Administração Tributária participava. Perde-se, sem dúvida nenhuma, o olhar diferenciado sobre processos de aprendizagem em tema tão árido como o orçamento público.

Para esta questão, é fundamental o papel dos Estados em reafirmar a interlocução com a área da educação, criando as condições de participação deste segmento no processo decisório do Programa Nacional de Educação Fiscal e principalmente, na viabilização da continuidade dos processos de formação sobre o tema do orçamento público.

A segunda questão importante está na experiência de passar por um processo de extinção da política, em que os atores sociais envolvidos foram a campo em sua defesa, e que pode ensejar uma nova dinâmica de funcionamento.

Nesse sentido, deste grupo espera-se que ao assumir o compromisso com a política de educação fiscal, tenha uma percepção especial sobre a questão da transparência fiscal, especialmente sobre divulgação de dados de renúncias fiscais, um segmento que tem se mantido hermético às mudanças na legislação. Divulga-se os salários dos servidores públicos, mas não há avanços na divulgação dos beneficiários e montantes de valores que o Estado abre mão para segmentos econômicos, tampouco as renúncias promovidas pela União em impostos de competência de outros entes.

E este é outro espaço em que os Estados terão um papel preponderante no fomento ao debate: há uma crise fiscal severa que afeta as finanças estaduais, e uma parte importante desta crise está na Lei Kandir (BRASIL, 1996), que concedeu renúncia fiscal para impostos dos Estados, na exportação de mercadorias.

Este é o cenário atual.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo analisou as políticas públicas de educação fiscal e transparência pública, no período de 2003-2019, através do comparativo entre iniciativas legislativas e estruturas de cada período governamental.

Demonstra que no período do Governo Lula da Silva e Dilma Roussef (2003-2016) houve avanços na legislação, na estrutura e nos instrumentos, numa pauta de consolidação da transparência como um valor de cidadania e a educação fiscal como um instrumento importante para informar o cidadão sobre o orçamento público.

Registra a estagnação e a nova narrativa que questiona o modelo de Estado desejado no país com o processo de *impeachment* da Presidenta Dilma, e no

Governo Temer (2016-2018).

Por fim, apresenta as mudanças legais que extinguíram estruturas e espaços de participação da política de educação fiscal no primeiro semestre do Governo Bolsonaro (2019), os impactos no campo e a reação dos grupos interessados, que culminaram com a criação de um grupo de trabalho na Cotepe com as mesmas funções da gestora da política extinta.

Aponta que, apesar do cenário nacional permeado por uma pauta social moralista e seletiva em detrimento da pauta econômica e social, que desloca o debate do controle social na administração pública (pautas, objetivos, processos e resultados) para pessoas, instituições, grupos sociais e comportamentos, é possível que o aprendizado no processo de extinção reflita em uma ampliação e aprofundamento dos debates sobre a transparência, inclusive sobre o tema renúncias fiscais.

Por fim, lamenta-se que a área da educação esteja, espera-se que temporariamente, alijada na reconstrução do campo da política.

REFERÊNCIAS

BENEVIDES, Maria Victoria de Mesquita. Cidadania e democracia. *Lua Nova*, São Paulo, n. 33, ago. 1994. Disponível em: <www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-64451994000200002&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 13 mar. 2014.

BRESSER PEREIRA, L. C. Uma reforma gerencial da Administração Pública no Brasil. *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 49, n. 1, p. 5-42, jan.-mar. 1998.

FLUGSTEIN, Neil. Habilidade social e a teoria dos campos. *Rev. adm. empres.*, São Paulo, v. 47, n. 2, June 2007. Disponível em: <www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-75902007000200013&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 5 de jun. 2014.

FUGSTEIN, N.; MCADAM, D. *A theory of fields*. New York: Oxford University Press, 2012.

LOBO, M. U.D. *La educacion fiscal como instrumento de lucha contra el fraud y la evasión fiscal em Fiscalidade outros olhares*. Porto: Vida Económica, 2013.

BRASIL. Decreto 5.687, de 31 de janeiro de 2006b. **Promulga a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção**. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 21 out. 2012.

_____. **Decreto 6.170, de 25 de julho de 2007**. Dispõe sobre as normas relativas às transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6170.htm>. Acesso em: 16 set. 2019.

_____. **Decreto 6.370, de 01 de fevereiro de 2008**. Altera os Decretos nos 5.355, de 25 de janeiro de 2005, que dispõe sobre a utilização do Cartão de Pagamento do Governo Federal - CPGF, e 93.872, de 23 de dezembro de 1986, que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente, e determina o encerramento das contas bancárias destinadas à movimentação de suprimentos de fundos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Decreto/D6370.htm>. Acesso em: 16 set. 2019.

_____. **Decreto 7.397, de 22 de dezembro de 2010**. Institui a Estratégia Nacional de Educação Financeira (Enef), dispõe sobre a sua gestão e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7397.htm>. Acesso em: 24 jul. 2014.

_____. **Decreto 7.724, de 16 de maio de 2012**. Regulamenta a Lei No 12.527, de 18 de novembro de 2011, que dispõe sobre o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do caput do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2012-2013/2012/Decreto/D7724.htm>. Acesso em: 16 set. 2019.

vil_03/_ato2011-2014/2012/Decreto/D7724.htm>. Acesso em: 16 set. 2019.

_____. **Decreto 8.243, de 23 de maio de 2014**. Institui a Política Nacional de Participação Social - PNPS e o Sistema Nacional de Participação Social - SNPS, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/decreto/d8243.htm>. Acesso em: 16 set. 2019.

_____. **Decreto 8.777, de 11 de maio de 2016**. Institui a Política de Dados Abertos do Poder Executivo federal. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Decreto/D8777.htm>. Acesso em: 16 set. 2019.

_____. **Decreto 9.680, de 02 de janeiro de 2019**. Aprova o Estatuto e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança da Fundação Escola Nacional de Administração Pública - Enap, remaneja cargos em comissão, Funções Comissionadas do Poder Executivo e Funções Gratificadas, transforma cargos em comissão do grupo-Direção e Assessoramento Superiores - DAS e substitui cargos em comissão do Grupo-Direção e Assessoramento Superiores - DAS por Funções Comissionadas do Poder Executivo - FCPE. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Decreto/D9680.htm>. Acesso em: 16 set. 2019.

_____. **Decreto 9.681, de 03 de janeiro de 2019a**. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança da Controladoria-Geral da União, remaneja cargos em comissão e funções de confiança e substitui cargos em comissão do Grupo-Direção e Assessoramento Superiores - DAS por Funções Comissionadas do Poder Executivo - FCPE. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Decreto/D9681.htm>. Acesso em: 16 set. 2019.

_____. **Decreto 9.759, de 11 de abril de 2019b**. Extingue e estabelece diretrizes, regras e limitações para colegiados da administração pública federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D9759.htm>. Acesso em: 16 set. 2019.

_____. **Emenda Constitucional No 95**, de 15 de dezembro de 2016b. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc95.htm>. Acesso em 16 set. 2019.

_____. **Decreto 4.923, de 18 de dezembro de 2003a**. Dispõe sobre o Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2003/D4923.htm>. Acesso em: 1 out. 2014.

_____. **Decreto 5.482, de 30 de junho de 2005**. Dispõe sobre a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da administração pública federal, por meio da Rede Mundial de Computadores - Internet.. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Decreto/D5482.htm. Acesso em 16 set. 2019

_____. **Deliberação 2 CVM**– Comissão de Valores Mobiliários (DOU 22/12/2006), 2006. Disponível em:<www.diariodasleis.com.br/busca/exibelinck.php?numlink=1-53-16-2006-12-01-2>. Acesso em: 1 out. 2014.

_____. **Lei Complementar Nº 87, de 13 de Setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm> Acesso em 16 set. 2019.

_____. **Lei Complementar 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>. Acesso em: 16 set. 2019.

_____. **Lei 8.159, de 8 de janeiro de 1991**. Dispõe sobre a política nacio-

nal de arquivos públicos e privados e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8159.htm>. Acesso em: 2 out. 2014.

_____. **Lei 10.682 de 28 de maio de 2003c**. Cria cargos na Carreira Policial Federal e o Plano Especial de Cargos do Departamento de Polícia Federal. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.682.htm>. Acesso em: 4 jan. 2015.

_____. **Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei Nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei Nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei Nº8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: 1o out. 2014.

_____. **Lei 12.528, de 18 de novembro de 2011b**. Cria a Comissão Nacional da Verdade no âmbito da Casa Civil da Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12528.htm>. Acesso em: 16 set. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. **Conselho Nacional de Política Fazendária. ATO COTEPE/ICMS Nº 48, DE 4 DE SETEMBRO DE 2019c**. Dispõe sobre os Grupos e Subgrupos de Trabalho da Comissão Técnica Permanente do ICMS - COTEPE/ICMS. Disponível em: <<http://www.in.gov.br/en/web/dou/-/ato-cotepe/icms-n-48-de-4-de-setembro-de-2019-215325126>>. Acesso em 16 out. 2019.

_____. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. **Planejamento Estratégico do Programa Nacional de Educação Fiscal 2008-2011**. Brasília: 2008a. Disponível em: <www.esaf.fazenda.gov.br/educacao_fiscal/pnef/sobre-o-programa/planejamento-estrategico>. Acesso em: 16 out. 2014.

_____. **Protocolo de Cooperação 5/2007 – IV Encontro Nacional de Admi-**

nistração Tributária. Protocolo de Cooperação que entre si celebram a União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal do Brasil, os Estados e o Distrito Federal, por intermédio de suas Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação, e os Municípios, objetivando o fortalecimento do Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. Brasília: Ministério da Fazenda, 2007a. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RecomendacoesCGSN/Protocolos/2007/protocolo5.htm>. Acesso em: 13 out. 2014.

SILVA, Matheus Passos. **A cidadania ativa como mecanismo de combate à corrupção (Active citizenship as a mechanism for fighting corruption)**. Portal de eBooks do IDP, 2015.

SOUZA, Tânia Santos Coelho de. **Ideias, atores e campos estratégicos: a transferência de ideias e práticas entre o campo de combate à corrupção e o campo da política fiscal no Brasil**. 2015. Disponível em < <https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/126082>

Influência da psicologia fiscal e tributária na relação Fisco-contribuinte: considerações sobre a realidade brasileira

José Joaquim Neto Cisne¹
Letícia Maria Carneiro Cisne²
Ana Thais Carneiro Cisne³

INTRODUÇÃO

Nos dias atuais há um consenso generalizado de que o objetivo estratégico uma Administração Tributária moderna, como destaca Collosa (2017), é elevar os níveis de cumprimento voluntário das obrigações tributárias, mediante duas linhas de ação: oferecendo facilidades aos contribuintes que querem cumpri-la, e um combate rigoroso às fraudes fiscais. No entanto, para a efetividade dessas ações, que são complementares, deveria haver uma aceitação social do sistema tributário. Quanto menor a incidência de fraudes, melhor será o sistema tributário. Porém, não existem soluções únicas para o êxito do cumprimento voluntário, variando entre países e mesmo entre regiões.

Considerando que o imposto é um “mal necessário” e o “preço para se viver em uma sociedade politicamente organizada”, como observa Faveiro (1984, p. 163), a prática mostra que para o efetivo cumprimento voluntário das obrigações fiscais pelos cidadãos, é imprescindível que haja respeito mútuo nas relações jurídicas entre o Estado e os contribuintes, e uma eficiente, justa e transparente aplicação dos recursos públicos para que se tenha mais credibilidade e menos antagonismo nessa relação. Também se faz necessário a inclusão dos cidadãos para se despertar uma responsabilidade social e uma consciência de seu papel nesse processo de financiamento das ações coletivas. Essa relação entre o cidadão contribuinte e as instituições fiscais se caracteriza por uma

¹ Professor Adjunto do Centro de Estudos Sociais Aplicados da Universidade Estadual do Ceará.

² Graduada em Direito pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR).

³ Graduada em Administração e Ciência Contábeis e mestranda do curso de Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará – UFC.

série de sentimentos, valores e interesses, um campo fértil a ser analisado por ciências como sociologia e psicologia, entre outras.

Analisando a relação fisco-contribuinte no complexo e intrincado sistema tributário brasileiro, este trabalho aborda essa relação à luz da literatura da Psicologia Fiscal. Assim, tem-se por objetivo analisar algumas atitudes e estratégias psicológicas adotadas pelos agentes da Administração Tributária que podem estimular ou inibir o cumprimento voluntário das obrigações tributárias. Também se abordará sobre a postura e estratégias comportamentais adotadas pelos cidadãos-contribuintes diante à imposição tributária e à sua percepção quanto ao sistema tributário e ao retorno social dos valores pagos na forma da eficiente aplicação dos recursos públicos.

Este trabalho, com o propósito contribuir com o debate sobre a relação fisco-contribuinte descreve: a) os fatores psicológicos que influenciam o comportamento do contribuinte em relação ao cumprimento de suas obrigações tributárias; e b) apresenta medidas para melhorar essa relação, cujos atores nem sempre agem de forma racional, coerente e previsível.

Para a elaboração deste trabalho, de natureza descritiva e qualitativa, fez-se uma revisão da literatura e considerou algumas medidas tributárias adotadas, nos últimos anos, no âmbito dos governos federal, estadual e municipais, e possíveis implicações no comportamento dos contribuintes.

Além desta introdução, este trabalho está composto por mais quatro seções. A segunda seção aborda sobre os conceitos e pressupostos da psicologia fiscal e tributária na relação fisco-contribuinte. A terceira analisa aspectos da atuação do Estado em suas relações com os contribuintes aborda sobre as estratégias psicológicas no âmbito dos contribuintes. Na quarta seção enfatizam-se os aspectos comportamentais dos contribuintes na relação com às instituições o fisco. Na quinta e última seção, se fez algumas considerações a título de conclusão, destacando os esforços do governo federal e governos estaduais em instituírem seus respectivos Códigos de Defesa do Contribuinte para definir obrigações e resguardar direitos e garantias na relação tributária.

ria. Aborda de forma sucinta as propostas de reforma tributária que estão em discussão no âmbito do Congresso Nacional, e apresenta medidas sugeridas por entidades empresariais para aprimorar o sistema tributário e melhorar a relação fisco-contribuinte. Também se propõe temas para futuro estudos com o objetivo de aprofundar as questões discutidas neste trabalho.

A PSICOLOGIA FISCAL E TRIBUTÁRIA NA RELAÇÃO FISCO-CONTRIBUINTE

As relações humanas, inclusive no contexto econômico, envolvem comportamentos e diz muito das personalidades das pessoas envolvidas. Cada pessoa traz uma formação singular fruto de sua história de vida que influencia suas atitudes e condutas. A psicologia como ciência tem por objetivo estudar todos os aspectos do comportamento humano. Porém, como bem lembrou Skinner, os psicólogos não têm respostas para todas as perguntas que lhes são feitas (Angermeier, 1993, p. 11).

O ambiente social e a percepção são elementos valiosos nos estudos do comportamento humano e têm importantes papéis no processo de desenvolvimento do indivíduo, sendo importante a maneira de perceber outras pessoas, grupos, instituições e a estrutura econômica, bem como os acontecimentos sociais, sendo que o despertar das predisposições, a experiência anterior e os fatores centrais (necessidades, emoções, atitudes e valores) podem exercer sua influência nos processos de pensamento e de percepção (Krech e Crutchfield, 1968, p. 15).

A Psicologia Social procura compreender, segundo Gómez (2007, p. 1), “o tipo de influências que existe entre as pessoas pelo fato de fazer parte de um grupo” e como o pensamento, os sentimentos ou a conduta dos indivíduos estão influenciados pela presença atual, imaginada ou implícita dos demais.

A Psicologia Fiscal, que faz parte da Psicologia Social, tem sido objeto de estudos há décadas em países como a França, Reino Unido, Espanha, entre outros, como mostram os trabalhos desenvolvidos por Schmolders (1959), Dubergé (1965), e Instituto de Estudios Fiscales (1986). Na Alemanha, o que foi deno-

minado de psico-sociologia fiscal, se firmou no início da década de 1950 como um novo ramo da ciência das finanças com a finalidade de “analisar o comportamento, atitudes e motivações dos indivíduos ante ao fenômeno financeiro” (MARTÍN, LÓPEZ e LOBO, 2000, p. 31).

Aplicando as instâncias da personalidade (*Id, Ego, e Superego*)¹ desenvolvidas por Sigmund Freud ao plano da Psicologia Fiscal ou Tributária, Gómez (2007: 2) observa que “uma pessoa dotada de um superego adequado e bem estruturado cumpriria corretamente com seus deveres tributários, graças à aquisição de valores morais através da cultura e da educação. Por sua vez, o ego desta pessoa deve estar ajustado à realidade para assim servir de veículo para executar o valor ou a norma emanada do superego e por sua vez ter a força para controlar a tentação de “não querer pagar o tributo”, baseado no que lhe é prazeroso.

Esse campo da Psicologia trata das relações entre os contribuintes e o fisco e não aspira, na opinião de Bujanda (1967, p. 37), melhorar uma realidade presente, ou seja, a atual maneira de ser do contribuinte². Cabe a essa área de estudo procurar conhecer o comportamento vigente, e oferecer subsídios para as decisões de políticos e legisladores.

¹ Sigmund Freud, psicanalista austríaco, buscou uma explicação sobre a forma de operar da mente humana. Dividiu a estrutura da mesma em três partes: o Ego, o Id e o Superego. O Id é a estrutura da personalidade original, básica e central do ser humano, exposta tanto às exigências somáticas do corpo às exigências do ego e do superego e constitui o motor do pensamento e do comportamento humano. Contêm nossos pensamentos e desejos de gratificação mais primitivos, de caráter sexual e perverso. O superego, a parte que responde ao Id e representa os pensamentos morais e éticos. O superego se desenvolve a partir do ego. O superego atua como um juiz ou censor sobre as atividades e pensamentos do ego. Freud descreveu as três funções do superego: consciência, auto-observação e formação de ideais. Enquanto consciência pessoal, o superego age tanto para restringir, proibir ou julgar a atividade consciente, porém, ele também pode agir inconscientemente. As restrições inconscientes são indiretas e podem aparecer sob a forma de compulsões ou proibições. O ego permanece entre ambos, alternando nossas necessidades primitivas e nossas crenças éticas e morais. É a instância na que se inscreve a consciência. O ego se esforça pelo prazer e busca evitar o desprazer. ego tem de controlar ou regular os impulsos do Id, de modo que a pessoa possa buscar soluções mais adequadas, ainda que menos imediatas e mais realistas. Um ego saudável proporciona a habilidade para adaptar-se à realidade e interagir com o mundo exterior de uma maneira que seja cômoda para o Id e o superego. (Para maiores Informações ver sites: <http://www.psiqweb.med.br/persona/freud2.html> e http://es.wikipedia.org/wiki/Sigmund_Freud).

Para Gómez (2007, p. 2) o “superego é a ‘voz da consciência’ que obriga ao homem a controlar-se mediante a interiorização das normas morais, os valores dos pais e a cultura. O Id por sua vez inspira à satisfação imperiosa das demandas instintivas submetidas ao ‘sentido do prazer’. O ego corresponde à mente consciente e opera sobre a base do ‘princípio de realidade’. O ego decide acerca de nossos atos

Baseado na opinião de Schmölders (1959), Bujanda (1967, p. 38), reforça este ponto de vista ao afirmar, que “para a interpretação dos modos de comportamento que desejam observar-se no marco da política financeira, não tem importância saber como a psicologia científica explica sua origem, senão tão somente o fato de que se manifesta e as condições sob as quais se manifestam”.

Tratando da necessidade de uma estrutura essencialmente humanista da realidade tributária, Faveiro (1984, p. 129/134) argumenta que da criação de uma estrutura jurídica para o imposto, deu a origem, com o passar do tempo, a tomada de posição contrária entre os dois sujeitos da relação jurídico-tributária: Estado e contribuinte, que em grande parte subsistem ainda hoje. Nessa relação cabe ao Estado o direito de instituir e cobrar os tributos, e ao contribuinte a obrigação de pagá-los.

No entanto, dessa relação divergente tem gerado um “verdadeiro antagonismo” de posições e de ações, em que o Estado, procura maximizar suas receitas tributárias, e aos contribuintes, por sua vez, tentam evadir de suas obrigações tributárias, tratando de pagar o mínimo possível. Disso resulta uma mentalidade deformada numa evolução distorcida da ação de tributar com o surgimento por parte do Estado, de “sistemas tributários injustos e práticas arbitrárias”, e por parte dos contribuintes, a “evasão fiscal legítima e ilegítima”, ficando assim, instituído um ambiente de “guerra” entre estes dois sujeitos da relação tributária, devidamente reconhecido por ambos.

Faveiro (1984, p. 131) observa que a “psicologia ou a psicopatologia social do sancionamento da arte e da manha, na forma de luta habilidosa e de hostilidade declarada, perdura ainda hoje em muitas mentalidades responsáveis de ambos os lados”, cuja solução para esse comportamento conflituoso seria

quando media entre as demandas impulsivas do Id, as exigências restritivas do superego e os reclamos da vida real correspondentes ao mundo exterior”.

² Quanto à difícil tarefa de mudar a personalidade das pessoas, Feinberg (1965, p. 7) afirmou: “por mais que você tente, jamais mudará a personalidade de um homem de maneira a fazer com que ele se ajuste ao que você pensa que ele deveria ser”. Para esse psicólogo industrial “há apenas três formas de mudar a personalidade de um homem: a conversão religiosa, a psicanálise, e a cirurgia cerebral”.

uma integração de todas as estruturas da fiscalidade, através da criação de uma “estrutura essencialmente humanista”. E reconhece a necessidade de se agrupar em um estatuto todas as garantias, direitos e obrigações jurídicas dos contribuintes (FAVEIRO, 1984, p. 429).

A atitude do Estado na captação e aplicação dos recursos tem uma forte influência no comportamento dos contribuintes relacionado a essas obrigações tributárias. Nas relações entre os contribuintes e o fisco manifestam-se valores e experiências dessas pessoas neste complexo processo que é o cumprimento (ou fuga) das obrigações fiscais. Assim, tanto o contribuinte como os agentes da Administração Tributária adotam estratégias psicológicas para gerir os conflitos e os interesses inerentes a esta relação.

ASPECTOS DA ATUAÇÃO DO ESTADO NAS RELAÇÕES COM OS CONTRIBUINTES

Há um consenso generalizado, nos dias atuais, como observa Collosa (2017), de que o objetivo estratégico uma Administração Tributária moderna, é elevar os níveis de cumprimento voluntário das obrigações tributárias, mediante duas linhas de ação: oferecendo facilidades aos contribuintes que querem cumpri-la, e um combate rigoroso às fraudes fiscais. No entanto, para a efetividade dessas ações, que são complementares, deveria haver, dentre outras condições, uma aceitação social do sistema tributário.

Porém, em muitos países, onde não haja essa cultura ou consciência tributária, se observa que a relação entre Fisco e o contribuinte é conflituosa e pouco interativa. Dentre esses países está o Brasil, onde se faz necessário criar condições para uma postura mais amistosa e cooperativa nesta relação³, fazendo

³ Gonçalves (1999, p. 9/16) considera que a aparente fragilidade do cidadão com relação ao Estado é devida “a sua desorganização e o isolamento perante o Estado e sua ação”. Esse autor aponta como solução para resolver essas questões conflituosas entre o cidadão e o Estado a organização da sociedade, para que a “voz do cidadão seja mais forte, mais consciente e tenha mais poder de ser ouvida”. Aconselha ainda, abolir o “círculo vicioso”, situação em que “o cidadão fica irritado com as ações do Estado, reage e busca não colaborar com o Governo que, não tendo sua cooperação, ignora sua presença e seus interesses e a relação fica inamistosa e conflitante” e sugere um “círculo virtuoso” que consiste em “ações de cooperação, de transparência, de eficiência por parte do Estado, o cidadão se predispõe a

com que o cidadão consciente dos serviços prestados pelo Estado (eficientes, se possível), colabore cumprindo com suas obrigações fiscais. Porém, essa não é uma tarefa fácil por ainda existir um sistema tributário considerado complexo, socialmente injusto⁴ e com uma elevada e mal distribuída carga tributária, e de natureza regressiva, ou seja, que privilegia os impostos indiretos que tributa todas as pessoas na mesma proporção não importando seu nível de renda. A esse respeito Lopes Filho (1995, p. 62) considera que

“A elevada carga tributária individual no país induz à evasão. Então é quase impossível pagar imposto e o negócio sobreviver. O empresário hoje no país é angustiado. Acho que ficou mais (...) porque ele sentiu que isso podia destruir o patrimônio dele, vendo as irregularidades que ele tinha praticado, que são decorrentes muitas vezes da impossibilidade de pagar todos os tributos”.

Analisando a questão justiça no âmbito dos tributos, Catarino (1999, p. 252/253) assegura que “o conceito de justiça, no plano tributário, está diretamente ligado à concepção política do Estado, em cada momento” e que as relações entre o imposto e o senso de justiça amparam-se e continuam a amparar-se em dois pressupostos fundamentais: “na legitimidade da tributação” e na “justa repartição dos encargos tributários”.

Para Faveiro (1984, p. 80/82), o objeto do problema da justiça fiscal está, considerando o princípio da igualdade, “na qualificação e classificação das situações tributáveis como iguais ou como desiguais entre si”, ou seja, na di-

colaborar, a exercer um controle social cooperativo e proativo, cumpre melhor com seus compromissos tributários, o Estado fica em condições de atender melhor as necessidades da população”.

⁴ Analisando a justiça no âmbito dos tributos, Catarino (1999, p. 252/253) assegura que “o conceito de justiça, no plano tributário, está diretamente ligado à concepção política do Estado, em cada momento” e que as relações entre o imposto e o senso de justiça amparam-se e continuam a amparar-se em dois pressupostos fundamentais: “na legitimidade da tributação” e na “justa repartição dos encargos tributários”. Para Faveiro (1984, p. 80/82), o objeto do problema da justiça fiscal está, considerando o princípio da igualdade, “na qualificação e classificação das situações tributáveis como iguais ou como desiguais entre si”, ou seja, na dificuldade de estabelecer critérios capazes de definir os fatos dignos de um tratamento tributário diferenciado. Sustenta ainda o autor ser “impossível o estabelecimento de regras uniformes sobre a capacidade contributiva das pessoas”, tendo em vista a grande variedade de situações envolvidas e dependentes, tais como: “a própria concepção e estrutura do Estado; a relação deste com os seus componentes humanos; a ideologia política que se gerou; a estrutura jurídica quanto à propriedade e quanto ao domínio dos bens de produção; a política de desenvolvimento econômico e a formação social”.

ficuldade de estabelecer critérios capazes de definir os fatos dignos de um tratamento tributário diferenciado. Sustenta ainda ser “impossível o estabelecimento de regras uniformes sobre a capacidade contributiva das pessoas”, tendo em vista a grande variedade de situações envolvidas e dependentes, tais como: “a própria concepção e estrutura do Estado; a relação deste com os seus componentes humanos; a ideologia política que se gerou; a estrutura jurídica quanto à propriedade e quanto ao domínio dos bens de produção; a política de desenvolvimento econômico e a formação social”.

Sendo coletivo este sentimento de injustiça, fica muito difícil estabelecer uma relação amistosa entre a Administração Tributária e os contribuintes, havendo o contínuo o interesse por parte do contribuinte em evadir-se de suas obrigações tributárias por não perceber nenhum retorno social dos tributos que paga.

A ineficiência da Administração Tributária muitas vezes fica evidenciada quando institui um sistema tributário com uma taxação excessiva⁵ com complexas atividades de cobrança e morosa execução judicial dos débitos fiscais, e por não cumprir na íntegra as leis que combatem os crimes contra a ordem tributária⁶. Tal ineficiência também desestimula o contribuinte em cumprir com suas obrigações espontaneamente e nos prazos definidos na lei. Ele fica tentado a infringir a lei, quando percebe um tratamento indevido concedido aos maus contribuintes.

Acrescenta-se a tudo isso, o excesso de burocracia e a ineficiente orientação aos contribuintes (WORLD BANK, 2008. 2014 e 2018) no momento do cumpri-

⁵ No Brasil, a carga tributária e as alíquotas dos tributos, segundo Machado (1996, p. 22), são elevadas para os serviços públicos que são prestados. Assim, “o Estado é perdulário”, por gastar muito, e, ao fazê-lo, privilegiam uns poucos, em detrimento da maioria da população, pois não investe satisfatoriamente em serviços públicos essenciais, tais como educação, segurança e saúde. Assim, mesmo sem qualquer comparação com a carga tributária de outros países, na opinião desse autor, é possível afirmar que a nossa carga tributária “é exageradamente elevada”, considerando a qualidade dos serviços prestados pelo Estado.

⁶ A Lei Federal nº 4.729, de 14 de julho de 1965, define crime de sonegação fiscal; a Lei Federal nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências; A Lei Federal nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, trata das execuções fiscais.

mento de suas obrigações tributárias, além da passividade do contribuinte e das entidades que o representam diante dessa situação, o que pode ser consequência da falta de uma consciência quanto à responsabilidade do cidadão em pagar seus tributos e reivindicar seus direitos por meio de um serviço público de qualidade e um retorno social dos tributos pagos, acompanhando sua aplicação na comunidade.

No Brasil quem paga mais facilmente os tributos, na opinião de Lopes Filho (1995, p. 62), são “as empresas que têm controle de mercado, monopolistas ou oligopolistas. A empresa que está em concorrência não tem condições de pagar corretamente todos os tributos. O evasor leva vantagem fantástica, não paga nada”. E que, a administração tributária no Brasil “não tem condições de executar seu dever que é cobrar do evasor e garantir uma lealdade na concorrência”, além evidentemente, proteger o bom contribuinte que nesse caso fica apenado pelo sonegador fiscal (MONTEIRO, 1998).

Assim, a “participação desmedida do Estado nas relações econômicas”, na opinião de Martins (1996, p. 13), transformou a norma tributária em norma de “rejeição social”, incluindo esta norma dentre aquelas que “poucas pessoas cumpriram sem sanção”, ou seja, “nas normas de rejeição social, a sanção é o único elemento efetivamente assegurador de seu cumprimento, pois sem ela a grande maioria da sociedade não lhe obedeceria”. Em outras palavras, Martins (1998, p. 129) observa que o tributo é, por excelência, veiculado por normas de rejeição social e que, em virtude da complexidade inerente ao crescimento da vida em sociedade, “dificilmente a obrigação de recolher o tributo seria cumprida sem sanção”. Para essas normas de rejeição social, “a sanção é a própria essência do comando indicativo da obrigação. Ela é causa da norma obrigacional, alicerce fundamental de sua existência”.

Eis, dentre os motivos enumerados por Martins (1998, p. 130/131), os que tornaram as normas tributárias rejeitadas socialmente: “definição de objetivos e necessidades pelo Estado, incompatíveis com os interesses coletivos; desperdícios dos recursos públicos com gastos supérfluos; contribuintes apenados com medidas tributárias injustas; Insatisfação dos contribuintes que pagam

suas obrigações com relação àqueles que não pagam; fiscalização excessiva e amoral; elevação da carga tributária para compensar a sonegação fiscal”.

Devido à resistência do contribuinte (CAINZOS, 1986), a Administração Fazendária tem procurado implantar medidas que estimulem o cumprimento voluntário das obrigações tributárias. pagamento espontâneo dos tributos. Dentre essas medidas estão os esforços da educação tributária, as campanhas de premiação pela exigência da Nota Fiscal. Essas campanhas com orientações e com premiação em dinheiro ou em objetos, têm por objetivo estimular o ego do cidadão-contribuinte e formar uma consciência tributária.

No entanto, a postura da Administração Tributária pode desestimular o interesse do contribuinte em cumprir com suas obrigações. Quando são dispensados os encargos monetários e as multas de débitos anteriores, além de parcelar em tempo alongado os débitos remanescentes, ficam explícitos para o bom contribuinte que é compensador deixar para depois o pagamento dos tributos, na expectativa de também gozar destes benefícios.

A aplicação da ética tributária, definida por Tipke (2002), como a teoria que estuda a moralidade das atuações em matéria tributária desenvolvidas pelos poderes públicas e pelos cidadãos contribuinte, é um grande estímulo para a existência de um sistema tributário justo e para uma menor resistência quanto ao cumprimento voluntário das obrigações pelos contribuintes.

ASPECTOS COMPORTAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES NA RELAÇÃO COM O FISCO

Gómez (2007, p. 1) observa que a conduta social humana está determinada pelo “princípio da busca do prazer e é por isso que a natureza egoísta do ser humano o faz ser apegado ao que é seu, ou ao que crê que é seu, daí a dificuldade de pagar com gosto e espontaneamente os tributos correspondentes”.

Indagando a respeito do quanto sabemos sobre as causas da desonestidade, Ariely (2012) observa que na economia racional, o conceito de fraude vem do

economista Gary Becker, da Universidade de Chicago, segundo o qual as pessoas cometem crimes com base em uma análise racional de cada situação. A essência de sua teoria é que as decisões sobre honestidade, baseiam-se em uma análise de custo-benefício.

A respeito dos comportamentos desonestos, inclusive quanto ao descumprimento dos deveres fiscais, Orghian et al (2018, p. 524) faz uma interessante análise fundamentada na economia comportamental (ÁVILA, e BIANCHI, 2019), psicologia cognitiva e psicologia social. Constam que “as pessoas nem sempre agem de forma racional, coerente e previsível, e nem sempre incorporam análises de custo-benefício nas suas decisões” como prever os modelos econômicos tradicionais.

Orghian et al (2018, p. 524) identificam os seguintes fatores inconscientes que podem contribuir para esse tipo de comportamento:

- a) Cognição humana e os vieses que afetam a tomada de decisão (e.g. racionalização motivada, licença moral, dissonância cognitiva etc.);
- b) Características do contexto que influenciam determinado comportamento desonesto (ambiguidade nos procedimentos, falta de clareza, distância psicológica em relação ao dinheiro etc.);
- c) Fatores sociais que podem ser relevantes ao comportamento desonesto (reciprocidade, difusão da responsabilidade, normas sociais etc.).

Tratando da resistência dos contribuintes em cumprir com suas obrigações tributárias, Cainzos (1986, p. 59/61) destaca que esse comportamento tem se manifestado em muitos momentos da história, sob distintas condições sociológicas, sendo que a condição individual ou coletiva de resistir aos tributos esteve associada ao sentimento de resistência à pressão a sistemas tributários injustos e métodos de cobranças arbitrários. Na relação com o contribuinte se faz necessário observar os fundamentos e a natureza da obrigação tributária, bem como as condições para uma imposição tributária eticamente justa (UDIAS, 1982), (GARCÍA & MOUINA, 2001).

Em seus estudos investigando “por que as pessoas pagam impostos”, ALM, Mc. CLELLAND, e SCHULZE (1992), constataram evidências de que os indivíduos pagam impostos porque valorizam os bens públicos que seus impostos financiam. Porém, esses indivíduos apresentam uma grande diversidade em seus comportamentos no que se refere à consciência em cumprir com suas obrigações tributárias.

Esse grau de consciência coletiva quanto ao cumprimento dessas obrigações varia de país para país. Em alguns países como a Suécia, Suíça, Dinamarca, Finlândia⁷, entre outros, o pagamento dos tributos, mesmo sendo entendido como um mal necessário é compreendido como uma responsabilidade social e um dever cívico do cidadão. Nestes países, onde prevalece esse caráter ético (TIPKE, 2002), a evasão fiscal (SIQUEIRA, 2004) é baixa, o Estado pode contar com mais recursos para investir em programas sociais, sendo esse retorno social dos tributos, um forte estímulo à predisposição do contribuinte cumprir espontaneamente com suas obrigações tributárias.

Evasão ou fraude fiscal, como argumenta Becker (1998, p. 138), acontece quando o contribuinte, para atingir determinado resultado econômico, viola regras jurídicas praticando atos para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo (HERNÁNDEZ, 2005). A fraude fiscal, como argumenta Viana (2006, p. 33), costuma ser “o resultado de uma ação absolutamente independente do conhecimento ou da cumplicidade dos servidores do Fisco, sendo vista mais como produto do desejo consciente e deliberado dos contribuintes, ainda que as razões ou argumentos que apresentem para incorrer na fraude possam ter uma conotação moral (como a alegação de alguma injustiça tributária), e/ou uma base econômica (como o cálculo maximizador de benefícios gerados por recursos anômalos, obtidos por meio de uma gestão fraudulenta de suas obrigações tributárias).

Os principais determinantes da evasão tributária, na opinião de Sepúlveda

⁷ A população destes países geralmente apresenta um elevado nível de renda e um alto nível de escolaridade. A educação é um fator preponderante para se criar essa consciência tributária.

(1987, p. 134), são “as alíquotas de impostos e a complexidade do sistema tributário, as sanções que se impõem aos evasores e, por último, a qualidade da administração tributária”. Sendo que o mau emprego dos recursos públicos em obras ou serviços desnecessários ou ineficientes, sem a devida utilidade para o cidadão, são fatores que “tornaram a sonegação fiscal um meio de protestar e de não ir à falência”. E para reforçar esse comportamento, os contribuintes sonegadores costumam fazer perguntas como: Para que pagar os tributos se o dinheiro público pode ser desviado pela corrupção? Por que pagar os impostos se os serviços públicos que recebo são ineficientes e insuficientes para minhas necessidades?

Ainda quanto às causas do descumprimento das obrigações tributárias, Steenbaar (1987, p. 22/23) reconhece que dentre essas causas argumentadas pelo cidadão-contribuinte está a de não conhecer ou suspeitar do uso indevido dos recursos públicos. E como solução para o problema do descumprimento de tais obrigações, o autor sugere: a) a melhoria do sistema jurídico-tributário; b) tornar eficiente a administração dos impostos; c) dar a devida assistência aos cidadãos-contribuintes; d) prestar lhes as informações necessárias; e e) promover por meio da educação tributária uma consciência social na população quanto a esse dever do cidadão.

O arquétipo⁸ da esperteza ou do “jeitinho brasileiro” em evadir-se dos tributos ou das “garras do leão” demonstra a falta de uma consciência tributária no país. Um estudo realizado por Pereira (2017), em todas as regiões brasileiras, tratou de identificar os fatores que influenciam o comportamento desonesto das pessoas na prática da evasão fiscal no Brasil. Essa pesquisa concluiu que “a região geográfica, a profissão, o auto-conceito, as normas sociais, a trans-

⁸ Carl Gustav Jung, psicólogo e psiquiatra suíço, realizou estudos sobre a estrutura da psique do que chamou de teoria do arquétipo. Nestes estudos analisou a formação do “inconsciente coletivo”, que segundo Gómez (2007, p. 1), trata da imaginação comum a todos os povos, e que se manifesta nas religiões, nos mitos, nas fábulas, lendas ou arte popular. Os arquétipos são os esquemas básicos que conformam as atitudes e crenças de alcance universal e que se herdaram de geração em geração”. Jung acredita que nascemos com uma herança psicológica, que se soma à herança biológica, e que ambas são determinantes essenciais do comportamento e da experiência do indivíduo. Como ressalta Silveira (1990, p. 70), o “inconsciente coletivo corresponde às camadas mais profundas do inconsciente, aos fundamentos estruturais da psique comuns a todos os homens”. Os conteúdos do Inconsciente Coletivo são chamados de Arquétipos, condições ou modelos prévios da formação psíquica em geral.

parência fiscal e o custo de conformidade tributária, influenciam nas chances de adoção de conduta desonesta na prática da evasão fiscal dos indivíduos”. Conhecendo esses fatores fica possível se propor medidas que possam contribuir para que as pessoas ajam de forma mais honesta, inclusive no cumprimento de suas obrigações tributárias.

A educação tributária é considerada por Bujanda (1967, p. 30) como “o mais potente e eficaz instrumento de luta contra a fraude. Um contribuinte educado é um contribuinte que não frauda”, ou seja, cumpre com suas obrigações tributárias. Assim também, Egger (1987, p. 31) entende a educação do contribuinte uma via de mão-dupla: de um lado, ele passa a conhecer seus direitos e responsabilidades, e do outro, ele fornece aos órgãos públicos suas opiniões sobre o sistema. Com o objetivo de colher subsídios para o planejamento estratégico, a administração tributária americana realiza a cada dois anos uma pesquisa de opinião junto a seus contribuintes.

No entanto, o cidadão-contribuinte mesmo conscientizado de sua responsabilidade social de pagar seus tributos exige que haja respeito mútuo na relação jurídica e uma justa e transparente aplicação dos recursos públicos para que se tenha mais credibilidade e menos antagonismo nessa relação.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho tem por objetivo descrever os fatores psicológicos que influenciam o comportamento dos contribuintes em relação ao cumprimento de suas obrigações tributárias, bem como apresenta medidas para melhorar essa relação.

Observa-se que a Psicologia Fiscal ou Tributária trata, entre outras questões, do comportamento dos agentes da Administração Tributária e dos contribuintes no cumprimento de suas obrigações tributárias. Esta relação poderá ser facilitada quando prevalece uma interação amistosa, cooperativa, baseada na confiança mútua alicerçada num sistema tributário justo, transparente, e onde se possa constatar uma boa aplicação dos recursos públicos. Esta confiança é também fortalecida pelos comportamentos éticos de cada uma das partes.

Nos países onde há transparência nesta relação tende a fortalecer a consciência e o compromisso do cidadão em cumprir com suas obrigações tributárias.

A ausência desta consciência tributária onera os custos da Administração Tributária ao adotar medidas de controles das atividades econômicas dos contribuintes ou em campanhas para despertar na população essa consciência quanto à responsabilidade social dos tributos.

Referindo-se especificamente ao caso brasileiro, a relação entre o contribuinte e o Fisco ainda é pouco amistoso, e percebe-se como muita evidência que há resistências dos contribuintes em pagar seus tributos. Percebe-se a ausência de uma cultura e de uma consciência tributária, em parte pela percepção coletiva de que o sistema tributário é complexo e injusto, por privilegiar os impostos indiretos e por não tributar de forma progressiva a renda, patrimônio e por beneficiar as grandes riquezas. E prevalece “o arquétipo coletivo” da esperteza e do “jeitinho brasileiro” do contribuinte em evadir-se de suas obrigações tributárias. A justificativa deste comportamento do contribuinte, muitas vezes, se deve em parte as constantes notícias de corrupção de governantes e políticos, além dos desperdícios com o dinheiro público.

No esforço de reduzir a complexidade do sistema tributário brasileiro, que já foi identificado, inclusive em estudos do Banco Mundial (WORLD BANK, 2008, 2014 e 2018), e estabelecer uma melhor relação com o fisco, entidades empresariais têm apresentado sugestões para simplificar o processo de cumprimento das obrigações tributárias. Entre estas, a Confederação Nacional das Indústrias (CNI, 2014, p. 18/19) apresentou as seguintes recomendações:

- a) Dar transparência ao processo de elaboração e revisão de normas por iniciativa da Receita Federal (no âmbito da União);
- b) Aprimorar o processo de elaboração e revisão de normas a pedido dos sujeitos legitimados (as confederações sindicais, as entidades de classe de âmbito nacional);
- c) Aprimorar o diálogo sobre interpretações de normas tributárias.

Uma importante medida nesse sentido foi a instituição dos Códigos de Defesa do Contribuinte pelos fiscos federal, e estaduais, para resguardar direitos, garantias e obrigações entre as partes na relação fisco-contribuinte. O governo federal e diversos Estados da federação já propuseram ou instituíram seus respectivos códigos de defesa dos contribuintes: Governo federal (PLS 298/2011 – Complementar); Minas Gerais (Lei nº 13.515, de 07 de abril de 2000, alterada pela Lei nº 16.972, de 27 de dezembro de 2011); São Paulo (Lei Complementar nº 939, de 3 de Abril de 2003); Paraná (Lei Complementar nº 107, de 11 de janeiro de 2005); Santa Catarina (Lei Complementar nº 313 de 22 de dezembro de 2005); Pará (Lei Complementar nº 58, de 01 de agosto de 2006); Goiás (Lei Complementar nº 104, de 09 de outubro de 2013); Ceará (Lei Complementar nº 130, de 06 de janeiro de 2014); Rio Grande do Sul (Projeto de lei nº 76, de 11 de maio de 2018); Pernambuco (Projeto de Lei nº 2029/2018).

Outra medida de grande impacto e, na tentativa de simplificar e dar mais transparência ao sistema tributário brasileiro destaca-se são as três propostas de reforma estão sendo discutidas no âmbito do Congresso Nacional:

a) Na Câmara dos Deputados está a PEC 45/2019, baseada na proposta do Centro de Cidadania Fiscal – CciF., que já foi aprovada na Comissão de Constituição e Justiça. Esta propõe substituir os tributos federais (PIS, Cofins e IPI), o estadual ICMS, e o municipal ISS pelo Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, cuja receita seria compartilhada entre União, estados e municípios.

b) No Senado Federal está sendo analisada a PEC 110/2019, respaldada pelo presidente do Senado, e mais 66 senadores. Esta proposta sugere a extinção dos tributos IPI, IOF, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, Salário-Educação e Cide Combustíveis, bem como do ICMS estadual e ISS municipal, que seriam substituídos pelo Imposto sobre Operações com Bens e Serviços - IBS, com tributação sobre valor agregado, de competência estadual, e pelo Imposto Seletivo - IS, de competência federal, que incidiria sobre as operações com bens e serviços específicos.

c) Há ainda uma proposta respaldada pelos 27 Estados da federação, elaboradas pelos secretários de fazenda, que propõe alterar a proposta que tramita na Câmara dos Deputados, inserindo mais de uma alíquota, conforme o tipo de

bem ou serviço, e que seria aplicada igualmente em todo o território nacional.

Além dessas propostas, outras estão sendo apresentadas por especialistas em direito tributários e outros segmentos da sociedade, na ânsia de encontrarem um consenso quanto à implantação de reforma tributária que facilite a vida dos cidadãos no cumprimento de suas obrigações fiscais.

Talvez uma saída fosse uma ampla reforma no atual sistema tributário brasileiro que valorizasse a postura ética tanto da Administração Tributária, quanto do contribuinte, e que provesse regras claras de conduta, e normas rígidas de punição para quem as infringisse.

SUGESTÃO PARA NOVOS ESTUDOS

Considerando a complexidade e extensão dos temas abordados neste trabalho, e com o objetivo de aprofundá-los, considera-se oportuno sugerir as seguintes propostas para novos estudos:

- a) Realizar uma pesquisa para averiguar a percepção dos cidadãos a cerca da aceitação do sistema tributário brasileiro, bem como a respeito do retorno social dos tributos;
- b) Analisar os fatores que têm impedido uma maior consciência tributária no Brasil, considerando as medidas já adotadas pelos entes federados (União, Estados e municípios);
- b) Averiguar os impactos das campanhas desenvolvidas pelas instituições fazendárias federal, estaduais e municipais (capitais) para fortalecer a consciência tributária no território nacional;
- c) Estabelecer indicadores que possam mensurar a evasão fiscal no âmbito da União e dos estados da federação e identificar quais as infrações mais praticadas pelos contribuintes;
- d) Analisar o nível de satisfação dos contribuintes em relação a serviços prestados pelas instituições fazendárias dos entes federados.

REFERÊNCIAS

ALM, James, Mc. CLELLAND, Gary H., SCHULZE, William D. - Why do people pay taxes? *Journal of Public Economics*, vol.48, Issue 1, p.21-38, Junho 1992.

ANGERMEIER, Wilhelm Franz – **Psicologia para o dia-a-dia**. Petrópolis (RJ): Vozes, 1993.

ARIELY, Dan - **A mais pura verdade sobre a desonestidade**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

ÁVILA, Flávia, e BIANCHI, Ana Maria (Orgs.) - **Guia de Economia Comportamental e Experimental**. 2 ed. São Paulo: EconomiaComportamental.org, 2019.

BAZART, Cécile – **Fiscalité**: Une affaire de psychologie et de morale. Université de Montpellier. 2016. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/299542131_CBazart_Fiscalite_Une_affaire_de_psychologie_et_de_morale. Acessado em 17 de setembro de 2019.

BECKER, Alfredo Augusto – **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. Ed. São Paulo: Lejus, 1998.

CAINZOS, Juan J. Fernandez – La resistencia fiscal: Un capítulo de la sociología financiera. In: **INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES** – El Estado y los contribuyentes: La resistencia fiscal. Madrid: IEF/ Ministerio de Economía e Hacienda, 1986.

CÂMARA DOS DEPUTADOS - **Reforma Tributária**. 2019. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria>. Acessado em 17 de setembro de 2019.

CNI - CONFEDERAÇÃO NACIONAL DAS INDÚSTRIAS – **Relação entre o fisco e os contribuintes**: propostas para reduzir a complexidade tributária. Brasília:

CNI, 2014.

COLLOSA, Alfredo - *Administraciones tributarias y la estrategia del cumplimiento voluntario*. 2017. Disponível em: <https://www.ciat.org/administraciones-tributarias-y-la-estrategia-del-cumplimiento-voluntario/>. Acessado em 18 de setembro de 2019.

DELGADO LOBO, M. L.; e GUTIÉRREZ LOUSA, M. - La utopía del cumplimiento fiscal voluntario, In: ÁLVAREZ GARCÍA, S.; e HERRERA MOUINA, P. (Eds.) - *La ética en el diseño y aplicación de los sistemas Tributarios*. Documentos IEF nº, 16/04. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2004.

DUBERGÉ, Jean – *Les Français face à l'impôt: Essai de Psychologie fiscale*. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1990.

EGGER, Roscoe – Conceito do Cumprimento Voluntário, In: Centro Interamericano de Administradores Tributários – CIAT - **Medidas Para Melhorar o Grau de Cumprimento Voluntário das Obrigações Tributárias**. Brasília: ESAF, 1987.

FAVEIRO, Victor Antonio Duarte – **Noções fundamentais de Direito Fiscal Português**. Lisboa: Coimbra Editora, 1984.

FEINBERG, Mortimer R. - **Psicologia para Administradores**. São Paulo: Papeli-vros, 1965.

GARCÍA, Santiago Álvarez; e Molina, Pedro M. Herrera – **Ética Fiscal**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001.

GÓMEZ, Monica D. Díaz – *Psicología y Tributaria*. <http://rigobertobecerra.ies-pana.es/psicologiafiscal.ht>. Consultado em 05 de fevereiro de 2007.

GONÇALVES, João Gomes – **A Tributação, a Relação Estado/Cidadão e o Controle Social**. Brasília: ESAF (mimeo), 1999.

HERNÁNDEZ, David Francisco Camargo - *Evasión Fiscal*: Un problema a resolver. 2005. Edição eletrônica. Disponível em: <http://www.eumed.net/libros-gratis/2005/dfch-eva/>. Acessado em 19 de setembro de 2019.

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES – *El Estado y los Contribuintes*: La Resistencia Fiscal. Madrid: IEF/Ministerio de Economía e Hacienda, 1986.

KRECH, David & Crutchfield, Ricahr S. - *Elementos de Psicologia*. 2. Ed. São Paulo: Livraria Pioneira Editora, Volume I, 1968.

LOPES FILHO, Ozires – Imposto Bom é Imposto Velho: Entrevista de Ozires Lopes Filho a Bernardo Gouthier Macedo. *Revista Novos Estudos*, nº 42, CEBRAP, São Paulo, Julho de 1995.

MARTÍN, Francisco Alvira; LÓPEZ, José García; e LOBO, Maria Luisa Delgado - *Sociedad, Impuestos y Gasto Público*: La perspectiva del contribuyente. Madrid: CIS – Centro de Investigaciones Sociológicas, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva – *Aspectos Práticos da Teoria da Imposição Tributária*. Belo Horizonte: Nova Alvorada Edições, 1996.

MARTINS, Ives Gandra da Silva – *Teoria da Imposição Tributária*. 2 ed. São Paulo: Ed. LTR, 1998.

MONTEIRO, Samuel – *Dos Crimes Fazendários*. São Paulo: Hemus Editora. Tomo I, 1998.

MORAES, Bernardo Ribeiro de – *Compêndio de Direito Tributário*. 5 ed. Rio de Janeiro, 1996, Volume I.

ORGHIAN, Diana et al - Desvio de caráter ou simplesmente humano? Economia comportamental aplicada ao comportamento desonesto - *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, vol. 8, nº 2, Agosto/2018.

PEREIRA, Ivone Vieira - **Fatores que influenciam o comportamento desonesto das pessoas na prática da evasão fiscal no Brasil**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Brasília, 2017.

SCHMÖLDERS, Günther - Fiscal Psychology: A New Branch of Public Finance. *National Tax Journal*, 1959. Vol. XII, núm. 4. p. 340-345.

SEPÚLVEDA, Gonzalo – Evasão de Impostos e Administração Tributária, In: Centro Interamericano de Administradores Tributários – CIAT - **Medidas Para Melhorar o Grau de Cumprimento Voluntário das Obrigações Tributárias**. Brasília: ESAF, 1987.

SILVEIRA, Nise da – **JUNG: Vida e Obra**. 12. Ed. São Paulo: Paz e Terra, 1990.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri – **Um modelo econômico para análise da evasão fiscal do Imposto de Renda no Brasil**. Tese de doutorado em Economia. Universidade Federal do Pernambuco, 2004.

STEENBAAR, Oscar – Discurso. In: Centro Interamericano de Administradores Tributários – CIAT - **Medidas Para Melhorar o Grau de Cumprimento Voluntário das Obrigações Tributárias**. Brasília: ESAF, 1987.

TIPKE, Klaus – *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002

UDIAS, Gonzalo Higuera – **Ética Fiscal**. Madrid: Biblioteca de Autores Cristianos, 1982.

VIANA, Valdeblan Siqueira Galindo - **Ética e administração tributária**. Recife: Secretaria da Fazenda, 2006.

WORLD BANK - *Paying Taxes 2008*. Disponível em: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/paying-taxes-2008.pdf>. Acessado em 17 de setembro

de 2019.

WORLD BANK - *Paying Taxes 2014*. Disponível em: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf>. Acessado em 17 de setembro de 2019.

WORLD BANK - *Paying Taxes 2018*. Disponível em: <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Special-Reports/2018-Paying-Taxes.pdf>. Acessado em 17 de setembro de 2019.

YUBERO - Fernando Díaz (Coord.) - *La experiencia educativa de la Administración Tributaria Española*. Documento IEF nº 13/09. Madrid: IEF/Ministerio de Economía e Hacienda, 2009.

Tax management and social control: uma abordagem bibliométrica para os anos 2015-2019

Lorena Maria Gomes Bastos¹

Everton Nogueira Silva²

Raimunda Gomes da Silva³

INTRODUÇÃO

Partindo do ponto que a atividade científica pode ser estudada, recuperada e avaliada a partir de sua literatura, sustenta-se a base científica do estudo bibliométrico onde se é possível construir indicadores por meio de procedimentos estatísticos que avaliem a produção científica de indivíduos, áreas de conhecimento e países.

Dentre as aplicações do método de análise bibliométrico podem ser citadas: a seleção de livros e publicações periódicas, a identificação das características temáticas da literatura, a evolução de bibliografias e coleções, entre outros (OKUBO, 1997). A análise bibliométrica apresenta-se como um método flexível para avaliar a tipologia, a quantidade e a qualidade das fontes de informação. Os estudos descritivos apresentam como resultados a produtividade obtida através da contagem de livros, periódicos e outros formatos de comunicação. Já os estudos avaliativos referem-se o uso da literatura por meio da contagem de referências e citações em trabalhos de pesquisa.

A partir da metodologia bibliométrica, este artigo busca mensurar dados relevantes ao tema *tax management and social control* - gestão fiscal e controle social - extraídos da plataforma *Web of Science* (WoS) para o período 2015-2019. O termo em inglês justifica-se por conta da entrada no sistema WoS para a consulta de trabalhos de relevância internacional relacionado ao tema

definido para a pesquisa.

A importância de apresentar um estudo bibliométrico sobre a gestão fiscal e controle social vai ao encontro da necessidade cada vez mais recorrente da sociedade ter acesso a informações relacionadas a arrecadação e uso do dinheiro público (REIS, 2006).

Para tanto, cada cidadão, ou grupo, tem instrumental principalmente de forma *on line* para verificação das contas públicas, estando a gestão fiscal mais próxima da sociedade no sentido de melhorias na gestão da transparência (CGU, 2012).

METODOLOGIA

A bibliometria tem por proposta ser uma técnica estatística que permite medir índices de produção e disseminação científica oferecendo a oportunidade de se avaliar mudanças qualitativas e quantitativas para um determinado tópico da pesquisa, podendo ser estabelecido um perfil das publicações acadêmicas, sendo fornecido informações úteis para especialistas que buscam investigar uma dada área científica (ARAÚJO, 2006; REY-MARTÍ, 2016).

A base de dados escolhida para se realizar este estudo foi a Web of Science (WoS). A plataforma WoS consiste em ser uma base multidisciplinar internacional que busca indexar os periódicos que são mais citados em suas respectivas áreas, sendo assim permitido identificar as citações recebidas, as referências utilizadas e os registros relacionados ao tema que se busca. Também é possível se realizar uma análise da produção científica com cálculo de índices bibliométricos e o percentual de autocitações, assim como a criação de rankings por inúmeros parâmetros, possuindo atualmente mais de 12.000 periódicos indexados (CAPES, 2012). A partir de uma base internacional de dados de trabalhos acadêmicos como o WoS pode-se também se realizar uma análise da situação da pesquisa brasileira em determinado tópico de estudo (VANS e STUMPF, 2010).

A análise bibliométrica proposta para este capítulo seguirá as fases propostas por Wang et al (2014): a) definição dos termos de busca; b) consulta à base de dados; c) refinamento da pesquisa e d) análise de indicadores.

Para atender o propósito da pesquisa será definido o seguinte termo de busca na plataforma WoS: *tax management and social control*. O período selecionado foi a série temporal 2015-2019. Essa série temporal justifica-se por conta que a academia tem maior nível de interesse em trabalhos publicados nos últimos cinco anos. Na plataforma WoS além do refinamento pela série temporal descrita, foram também utilizados os seguintes critérios: a) categorias de áreas de pesquisa; b) tipos de documentos; c) evolução nos anos de publicação; d) países que mais publicam sobre o tema; e) Idioma mais frequente das publicações; f) evolução no número de citações.

Também através da utilização do programa VOSviewer foi possível dimensionar a rede dos principais autores, bem como os elos de ligação das palavras chaves mais recorrentes nos trabalhos acadêmicos mundiais relacionados a temática da gestão fiscal e do controle social. A apresentação dos resultados será categorizada por Indicadores de Produção Científica e Indicadores de Impacto.

RESULTADOS E DISCUSSÃO

Nesta seção serão apresentados os indicadores bibliométricos que foram gerados neste estudo. A primeira análise apresentada e discutida será referente aos indicadores de produção científica. Em seguida, será apresentado os resultados sobre o aspecto da análise dos indicadores de impacto.

Indicadores de produção científica

A pesquisa parte do interesse da sociedade em participar de forma mais frequente no processo de *accountability* da arrecadação pública. Na opinião de O'Donnell (1998), *accountability* pode ser entendida como:

[...] a responsabilização democrática dos agentes públicos por meio de dois mecanismos: *accountability* vertical, na qual a sociedade controla de forma as-

cendente os governantes (mediante o voto em representantes, os plebiscitos e os conselhos de usuários de serviços públicos, entre outros mecanismos) e accountability horizontal, definida como aquela que se efetiva mediante a mútua fiscalização entre os poderes (checks and balances) e por meio de órgãos governamentais que controlam a atividade pública, a exemplo dos tribunais de contas brasileiros.

Diante deste interesse a academia tem seguido a mesma tendência buscando mensurar formas mais eficientes de participação e controle dos recursos públicos arrecadados. Partindo então para os critérios de avaliação bibliométrica, a serem apresentados neste manuscrito, para a série temporal 2015-2019 foram identificados 58 trabalhos acadêmicos de relevância internacional sobre o tema *tax management and social control* na plataforma WoS nas mais diversas áreas da ciência. Na tabela a seguir (Tabela 1), tem-se o ranking das 05 categorias científicas que mais apresentaram trabalhos de relevância internacional sobre gestão fiscal e controle social.

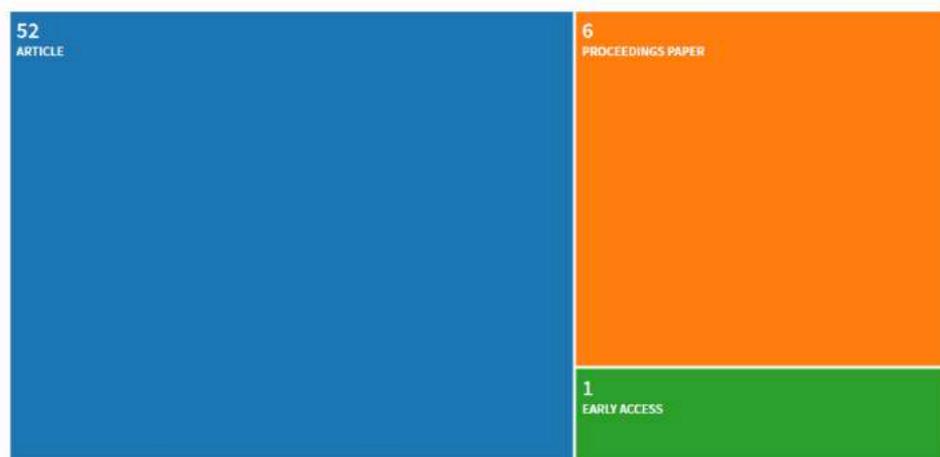
Tabela 1 - Ranking das categorias relacionadas a temática *tax management and social control* na plataforma WoS (2015-2019)

Categorias	Número de Publicações
1° Economics	9
2° Business Finance	8
3° Business	5
4° Management	4
5° Computer Science	3

Fonte: Web of Science, 2019.

Na tabela 1 tem-se a área de gestão - management - como a quarta categoria em termos de publicação de relevância internacional, apresentando quatro trabalhos. Nota-se que a área de economia surge como primeira no ranking. Percebe-se então com esse comportamento que a questão da gestão fiscal e controle social tende a ter pesquisas mais direcionadas a aspectos econômicos do que de gestão propriamente dita. Em atendimento ao segundo indicador bibliométrico relacionado ao tipo de documento, a Figura 1 a seguir apresenta dados para essa categorização.

Figura 1 - Numero publicações por categoria de trabalho acadêmico para a temática *tax management and social control*



Fonte: Web of Science, 2019.

De acordo o que foi observado na figura 1, a tendência de publicações internacionais sobre a temática *tax management and social control* (gestão fiscal e controle social) teve por tendência para o período avaliado ter maior número de publicações na categoria de artigo científico (total = 52). Não foram identificados capítulos de livro de relevância internacional sobre a temática gestão fiscal e controle social e nem tampouco outro tipo de documento técnico sobre a temática. Nota-se que a academia poderia contribuir mais na discussão relacionada a gestão fiscal e controle social através do fomento para a confecção de outras fontes - congressos, revista de acesso a informação sobre a importância do envolvimento social nas políticas relacionadas à gestão fiscal.

A análise demográfica dos resultados obtidos na pesquisa (Figura 2) aponta a Rússia como o país que teve mais interesse pela temática relacionada a gestão fiscal e controle social para a série temporal 2015-2019 - 11 publicações internacionais (média = 2,2 publicações/ano) - ocupando o 1º lugar no ranking dos 10 países que mais publicam sobre esta temática. Em 2º vem os Estados Unidos (média = 2 publicações/ano). Já o Brasil juntamente com a China e Espanha apresentaram o mesmo número de publicações internacionais, no total de 4 publicações para cada país (média = 0,8 publicações/ano). Ainda nesta fase de classificação em termos de ranking sob o número de publicações por países relacionados ao tema *tax management and social control*, foi identifica-

do um trabalho em formato de artigo científico, de autoria brasileira, tendo por título: *Contratos de Gestão com Organizações Sociais: o papel dos sistemas de controle interno como ferramenta de acompanhamento e fiscalização*, de autoria de Silva et. al. (2018).

Figura 2 - Distribuição da produção científica por países para a temática *tax management and social control*

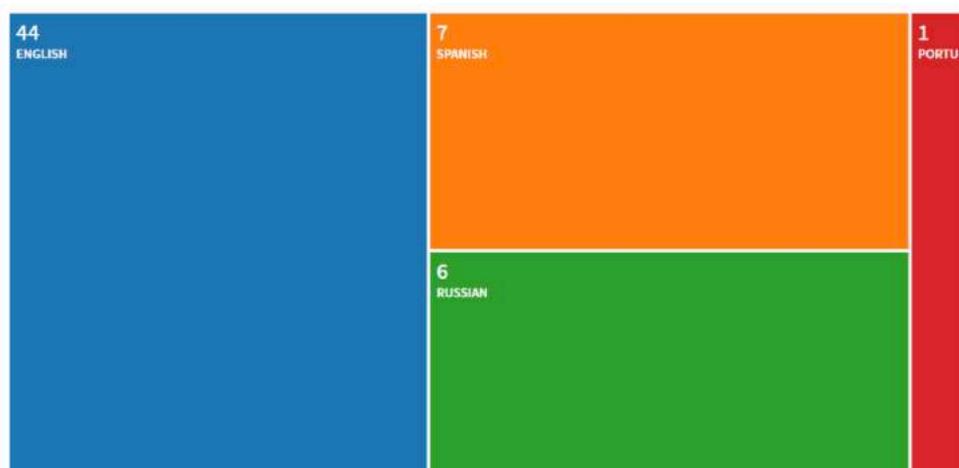


Fonte: Web of Science, 2019.

Corroborando com as informações apresentadas na Figura 2, verifica-se na Figura 3 que o idioma inglês é o mais utilizado nas publicações internacionais, sendo um total de 44 publicações científicas sobre o tema *tax management and social control* para a série temporal avaliada. Apesar da Rússia ser o país que mais publicou para o período, percebe-se pouca a influência de seu idioma nas publicações internacionais.

Em língua portuguesa foi identificado apenas um trabalho, sendo o artigo do autor Silva et. al. (2018), conforme já citado no parágrafo anterior. Este dado torna-se relevante para que se possa despertar cada vez mais o interesse da comunidade acadêmica nacional de confeccionar seus manuscritos em língua inglesa, aumentando, possivelmente, a contribuição das pesquisas brasileiras em plataformas de consulta bibliométricas internacionais tais como: WoS, Scopus etc.

Figura 3 - Idiomas das publicações sobre a temática *tax management and social control*

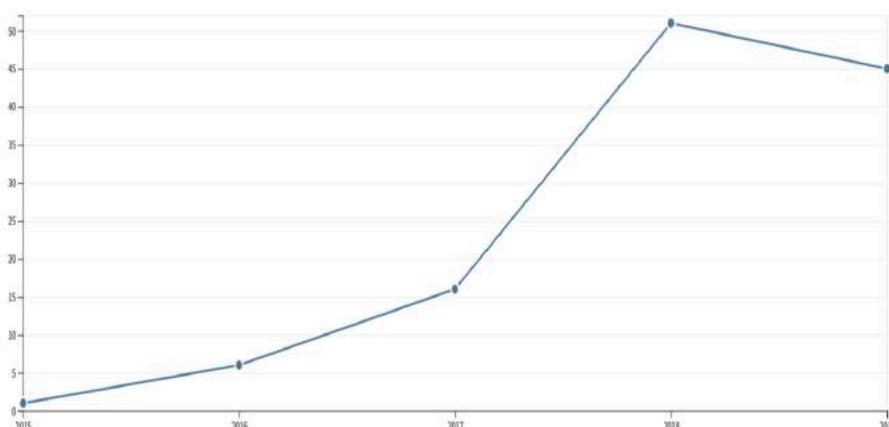


Fonte: Web of Science, 2019.

Indicadores de impacto

Para os últimos cinco anos, conforme apresentado no Gráfico 1, tem-se uma tendência crescente no número de artigos internacionais sobre o tema *tax management and social control*, atingindo seu ápice no número de publicações no ano de 2018, demonstrando o interesse da academia em produzir trabalhos científicos em que são discutidos a participação social nas ações de gestão pública referente a arrecadação tributária, sendo uma tendência na busca de *accountability* por parte da sociedade.

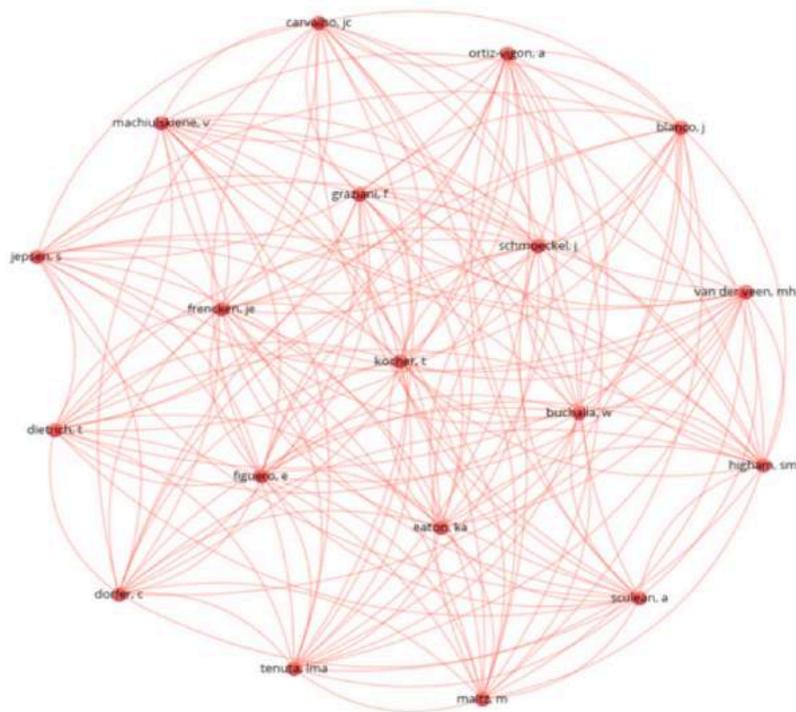
Gráfico 1 - Evolução no número publicações por ano para a temática *tax management and social control*



Fonte: Web of Science, 2019.

A quantidade de citações e os artigos mais citados apresentam-se como os indicadores mais relevantes para se avaliar o impacto dos documentos para uma determinada área. A análise desses indicadores permite ilações sobre a existência de elos entre pesquisadores (ARAÚJO, 2006). O elo entre pesquisadores referente ao número de citações apresenta-se neste trabalho como um demonstrativo de como a colaboração científica é significativa entre autores que buscam entender a dinâmica da participação social na gestão fiscal no mundo (Figura 4).

Figura 4 - Autores citados em pelo menos dois trabalhos acadêmicos sob o tema *tax management and social control*, período 2015-2019

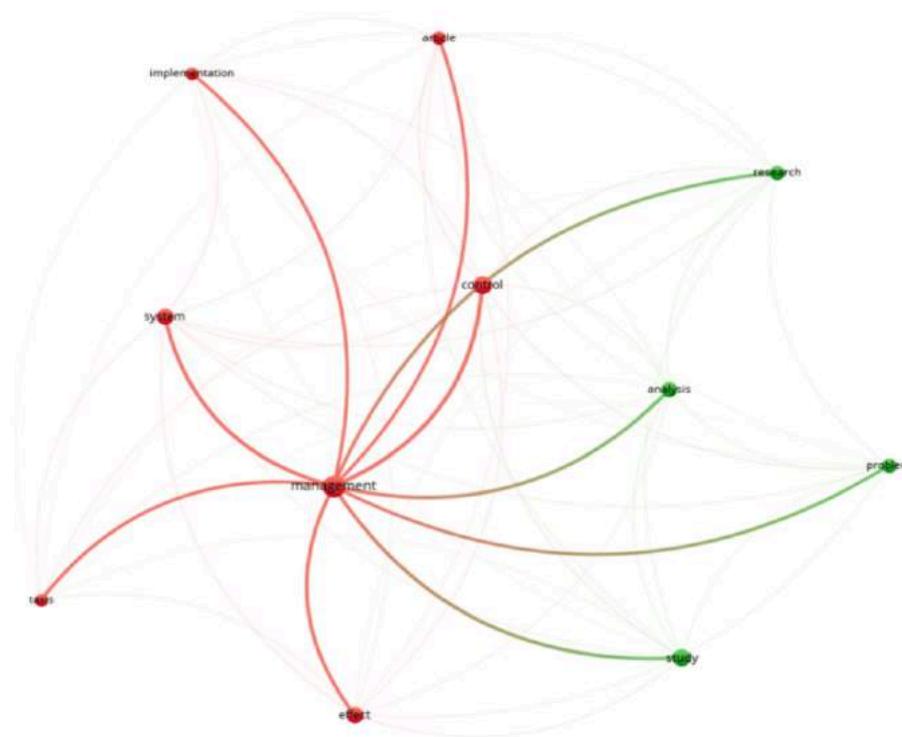


Fonte: VOSviewer 2019.

O número de citações também está associado ao quanto os pesquisadores de uma dada temática atribuem reconhecimento e/ou importância a uma determinada produção científica (CALDAS e TINOCO, 2004).

Outro método bibliométrico para se entender a relevância de um dado tema é utilizar a análise de palavras chave mais frequentes nas publicações - Figura 5 - permitindo assim identificar quais assuntos são mais recorrentes e onde há possíveis carências de estudos na busca de se estimular pesquisas futuras.

Figura 5 - Palavras chave mais citadas na produção científica sobre a temática *tax management and social control*, período 2015-2019



Fonte: VOSviewer 2019.

As palavras chave mais evidentes nos estudos acadêmicos sobre gestão fiscal e controle social foram: *implementation* (implementação), *system* (sistema), *taxs* (fiscal), *article* (artigo), *control* (controle), *effect* (efeito), *study* (estudo), *problem* (problema), *analysis* (analises), *research* (pesquisa). Todas estas palavras chave gravitaram em uma palavra que serviu de elo de ligação, *management* (gestão). As palavras com ligações em vermelho são as que mais se relacionam com a palavra chave gestão. Para tanto observa-se o termo gestão (*management*) como o mais recorrente nas pesquisas internacionais relacionadas ao envolvimento da sociedade na questão de arrecadação por meio da tributação fiscal.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir da análise bibliométrica - escopo deste estudo - se fez possível delinear informações sobre os mais relevantes trabalhos internacionais que discutem a questão da gestão fiscal e controle social.

Ademais foi possível verificar que grande parte dos trabalhos acadêmicos no mundo e no Brasil, sob a temática abordada, realizam pesquisas de caráter mais técnico científico por meio de publicações de relevância internacional no formato de artigos científicos, necessitando avanços nessa área através do fomento de pesquisas que possam vir a alavancar outras fontes de dados e/ou consultas tais como: capítulos de livros, anais de congressos, livros, livros digitais etc., para que a sociedade saiba seu papel tanto como contribuinte como também agente fiscalizador dos recursos fiscais arrecadados pelo poder público.

Recursos bem aplicados e ferramentas de transparência elevam a confiabilidade da sociedade sob a gestão do Estado e conseqüentemente há uma melhor aplicação dos recursos financeiros nas ações relacionadas as políticas públicas.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, C.A. Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. Porto Alegre: **Revista Em Questão**, vol.12, nº 1, p.11-32, 2006.

CALDAS, M.P.; TINOCO, T. Pesquisa em gestão de recursos humanos nos anos 1990: um estudo bibliométrico. São Paulo-SP, RAE - **Revista de Administração de Empresas**, v.44, n.3, 2004.

CAPES. Web of Science lança nova versão de base de dados. Brasília, **Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior**, 2012. Disponível em: <http://www.capes.gov.br/servicos/>. Acesso em: 01 de set de 2019.

CGU. Controle Social: Orientações aos cidadãos para participação na gestão pública e exercício do controle social. Brasília: **Controladoria-Geral da União**, Coleção Olho Vivo, 2012.

O'DONNELL, Guillermo. Accountability horizontal e novas poliarquias. São Paulo: **Revista Lua Nova**, CEDEC, Nº 44, 1998.

OKUBO, Y. **Bibliometric indicators and analysis of research systems: methods**

and examples. Paris: OCDE/GD, 1997.

REIS, D.A.M. O controle popular do dinheiro público. São Luís - MA, 2006. **Monografia** (Curso de Direito). Unidade de Ensino Superior de São Luís do Maranhão, São Luís - MA, 2006.

REY-MARTÍ, A.; RIBEIRO SORIANO, D; PALACIOS –MARQUÉS, D. A bibliometric analysis of social entrepreneurship. *Journal of Business Research*, v.69, n.5, p. 1651-1655, 2016.

SILVA, G.G da.; CRUZ, V.L; SANTOS, R.R dos.; LEONE, R.J.G. Contratos de Gestão com Organizações Sociais: o papel dos sistemas de controle interno como ferramenta de acompanhamento e fiscalização. São Paulo: **Revista Científica Hermes**, vol. 21, 2018.

VANZ, S.A.S; STUMPF, I.R.C. Procedimentos e ferramentas aplicados aos estudos. João Pessoa: **Revista Informação & Sociedade**, v.20, n.2, p. 67-75, maio/ago. 2010.

WANG, B. et al. An overview of climate change vulnerability: A Bibliometric Analysis based on Web of Science Database. *Natural Hazards*, v. 74, n.3, p. 1649-1666, 2014.



Boas práticas em educação fiscal

Economia comportamental sob a óptica do programa de incentivo à cidadania fiscal do município de Fortaleza

Denise Xavier Araújo de Oliveira¹

Vanessa Gomes Simonassi²

Karina Oliveira Câmara³

INTRODUÇÃO

Cada vez mais é exigido dos gestores municipais alinhar suas políticas públicas aos insights comportamentais, às metodologias que retratem mais fielmente o comportamento dos cidadãos, visto que estes tomam decisões com base em suas experiências pessoais, adquirindo, por sua vez, uma forma limitada para processar informações. Sendo assim, o desenho para o desenvolvimento de políticas públicas mais assertivas deve estar bem formulado e delineado, pois os municípios são atores relevantes para a implementação e efetividade dos resultados dos programas sociais.

Nesse sentido, o Estado é cada vez mais exigido e questionado no desempenho de suas funções, de forma que as ações estatais devem ser pensadas e construídas de forma a serem mais eficientes e efetivas para a melhoria da realidade socioeconômica, em especial no Brasil, onde existem tantas carências (MENEQUIN, ÁVILA, 2015). Deste modo, a economia comportamental tem o potencial de apresentar soluções práticas para a sociedade, talvez sendo esta sua maior contribuição para a ciência econômica. Por sua vez, no campo das políticas públicas, o impacto da economia comportamental é mais evidente, dada a importância dos resultados positivos para melhorar o bem-estar da população.

Assim, tomando a Economia Comportamental como objeto de análise, avaliar-

¹ SEFIN-Fortaleza. Assessora Técnica, Doutora em Economia.

² SEFIN-Fortaleza. Gerente da Célula de Estudos e Pesquisas Econômicas, Mestre em Economia.

³ SEFIN-Fortaleza. Auditora do Tesouro Municipal, Gerente da Célula de Educação Fiscal. Especialista em Finanças Públicas e Direito Tributário.

-se-ã o quão os economistas comportamentais passam a entender o comportamento econômico sob o viés das emoções e da irracionalidade humana e que sempre podem influenciar nas decisões econômicas (D'ÂNGELO, 2018). Portanto, vale destacar a contribuição desta ciência que vem realinhando políticas públicas, programas e produtos e vem transformando a forma como os governos enxergam os processos decisórios.

Com base no exposto, o presente estudo se divide em quatro seções além desta introdução: a seção 2 discute a Economia Comportamental quanto ciência, para revelar a associação com políticas públicas; a seção 3 discorre sobre a evidência empírica, com estudo de caso para o Nota Fortaleza, no contexto do Programa de Educação Fiscal do Município, enquanto a seção 4 traz a metodologia. Por fim, a seção 5 traz os resultados e, a seção 6 traz as considerações finais do trabalho.

ECONOMIA COMPORTAMENTAL

Economia Comportamental Quanto Ciência

A questão da Economia Comportamental é um campo de pesquisas relativamente recente, proveniente da incorporação, pela economia, de desenvolvimentos teóricos e descobertas empíricas no campo da psicologia. A esses se somaram, mais recentemente, as contribuições da neurociência e de outras ciências humanas e sociais, que buscam entender como os indivíduos tomam suas decisões (MENEQUIN, ÁVILA, 2015).

Nesse sentido surgiram alguns *insights* da recém área de Economia Comportamental para auxiliar os indivíduos a atingirem situações mais confortáveis, melhores escolhas e até mesmo o bem-estar (THALER, SUNSTEIN, 2008). Daí a publicação de *Nudge*, em 2008, um marco importante para a Economia Comportamental, ao trazer a discussão acadêmica para o campo das aplicações práticas, inclusive para as políticas públicas, ao mostrar a relevância da maneira como o contexto onde as decisões ocorrem é estruturado.

Mesmo a pesquisa comportamental se mostrando eficiente na contribuição para políticas públicas, a mudança de comportamento pretendida pode ser alcançada muitas vezes apenas com o correto desenho e aplicação de *nudges*, um aspecto da “arquitetura de escolhas” que altera o comportamento das pessoas de uma forma previsível, sem criar proibições ou alterar incentivos econômicos (THALER, SUNSTEIN, 2008).

Isto posto, verifica-se que seus pesquisadores partem de uma crítica à abordagem econômica tradicional, apoiada na concepção de “*homo economicus*”, que é descrito como um tomador de decisão racional, ponderado, centrado no interesse pessoal e com capacidade ilimitada de processar informações (KAHNEMAN & TVERSKY, *apud* Ramiro e Fernandez).

Economia Comportamental e Políticas Públicas

Conforme estudos dos autores Meneguín & Ávila, já citados anteriormente, existem ferramentas e metodologias utilizadas pelos formuladores das políticas para se construir uma política pública adequada de forma a se alcançar o resultado desejado. No entanto, há de se ter em mente que o sucesso de uma ação governamental depende de como as ações escolhidas vão influenciar ou moldar o comportamento do cidadão que, em muitos casos, não age de forma racional, visto que as preferências são diversas e as respostas às políticas adotadas também o serão.

Neste aspecto, é a partir do entendimento da relevância da aproximação da Economia Comportamental para o enriquecimento no desenvolvimento das políticas públicas que esta subseção irá se pautar, pois é relativamente nova a ideia de política pública enquanto área de conhecimento, tendo seus primórdios nos anos 1930.

De forma multidisciplinar, a política pública envolve campos da sociologia, ciência política e economia com objetivo em comum de promover o desenvolvimento econômico e a inclusão social (SOUZA, 2006). Assim, a maioria das políticas públicas utilizam premissas de racionalidade plena, ou seja, os indivíduos

sempre tomariam decisões que maximizam sua utilidade independentemente do contexto em que estão presentes.

EVIDÊNCIA EMPÍRICA

Programas de Incentivo à Cidadania Fiscal no Brasil

Neste cenário emerge a necessidade de mostrar como os programas de incentivo à cidadania fiscal tornam-se um importante instrumento de conscientização do cidadão acerca da sua contribuição para o financiamento da Administração Pública, mediante o pagamento de tributos e dos correspondentes direitos no tocante à utilização desses recursos por meio das políticas públicas sob a ótica da Economia Comportamental.

Os programas de incentivo à cidadania fiscal objetivam atender aos interesses tanto do Estado/Município quanto do contribuinte, uma vez que, além de estimular por parte do adquirente de mercadorias/serviços a exigência da emissão do documento fiscal, diminui a sonegação e, conseqüentemente, aumenta a arrecadação.

Importa destacar que 17 das 26 capitais brasileiras têm programas de incentivo à cidadania fiscal. Verificando-se, portanto, que programas desta natureza ocupam posição relevante não apenas no âmbito da Administração Tributária, mas se revelam como uma importante política de governo ao priorizar o ator e o sujeito social que é foco da gestão: o cidadão. Sendo assim, de forma mais específica, os resultados dos programas devem ser entendidos a fim de direcionar os esforços do governo, visando a sua eficácia.

Nota Fortaleza no Contexto do Programa de Educação Fiscal do Município

Nesse contexto e de acordo com os aspectos mencionados nas seções anteriores, o presente estudo aborda o Programa Nota Fortaleza, inserido no Programa de Educação Fiscal do Município, como sendo um programa de incen-

tivo à cidadania fiscal, conscientizando os cidadãos sobre a função social dos tributos, sob a ótica da Economia Comportamental, e de sua responsabilidade no controle da aplicação desses recursos, por meio do exercício da cidadania, buscando assim a construção de uma sociedade mais livre, justa e solidária, conforme preconizado na Constituição Federal.

Todavia, importa ressaltar que, no âmbito do Município, o Programa Nota Fortaleza foi instituído por meio do Decreto nº 13.300/2014, sendo produto do Programa de Educação Fiscal da Secretaria das Finanças de Fortaleza (SEFIN), destinado a incentivar o cidadão tomador de serviço a exigir do seu prestador a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e) correspondente ao serviço tomado e realizar ações de conscientização da população quanto à importância dos tributos e sua função social. Sintetizando, o referido programa tem como objetivo central criar na sociedade a cultura de solicitar a Nota Fiscal de Serviço Eletrônica (NFS-e), dando uma maior visibilidade ao ISSQN, ampliando a cidadania fiscal e ressaltando a importância social dos tributos para a sociedade, aliando-se, por conseguinte, à missão da SEFIN de “captar receita pública com justiça fiscal e gerir recursos financeiros, com eficiência, para o desenvolvimento sustentável do Município de Fortaleza”.

O Gráfico 1 mostra a evolução da quantidade de notas fiscais de serviço emitidas para pessoa física para os participantes e não participantes do Programa Nota Fortaleza no período de abril de 2013 a março de 2019.

Gráfico 1: Quantidade de Notas Fiscais de Serviço Emitidas para Pessoa Física para os Participantes e Não Participantes do Programa Nota Fortaleza



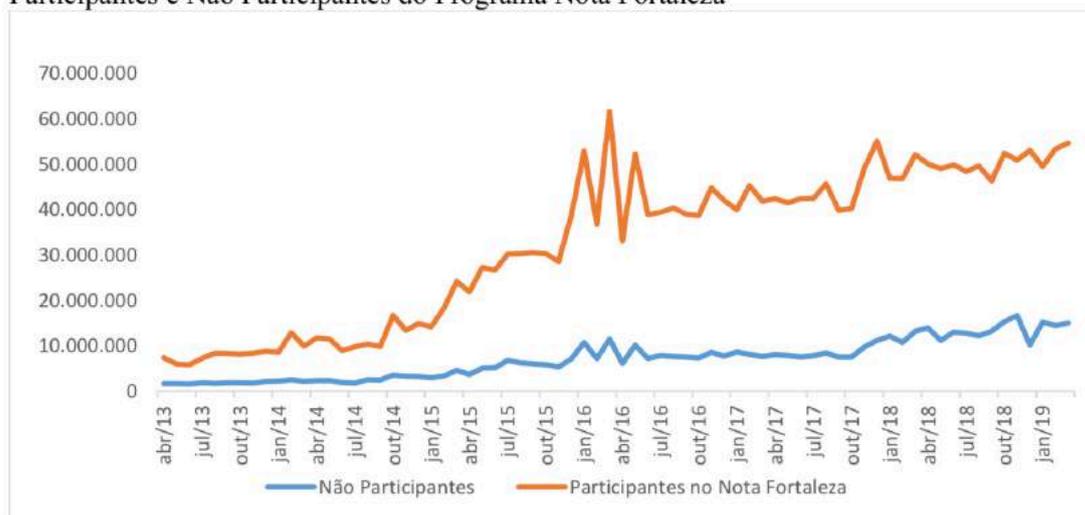
Fonte: Elaboração dos autores.

Percebe-se que os dois grupos seguem uma trajetória quase que linear quando, a partir do lançamento do programa em abril de 2014, o grupo de participantes do programa passa a aumentar vertiginosamente a quantidade de notas emitidas. Pode-se perceber duas características entre os grupos: uma diferença permanente entre eles e uma leve tendência temporal de crescimento a partir de 2015, provavelmente, em decorrência de um novo modelo de gestão, o ISS-Fortaleza, que foi uma estratégia inovadora da SEFIN, revelando resultados expressivos de arrecadação, aumento na quantidade de usuários e crescimento na emissão de NFS-e.

A metodologia proposta na seção 4 é robusta a essas características e possui mecanismo de controle de forma a avaliar apenas o impacto do programa Nota Fortaleza.

Então, a partir da leitura do Gráfico 1, é possível inferir que há fortes indícios que o ingresso no Programa Nota Fortaleza, a partir de uma política de incentivos por parte da prefeitura de Fortaleza de sorteio de prêmios em dinheiro, gerou nos envolvidos uma cultura de solicitar a nota fiscal de serviço, ou seja, uma forma de incentivar o cidadão tomador do serviço a exigir a NFS-e a cada serviço tomado, realizando assim uma mudança de paradigma no modelo de atuação do Fisco, propiciando a aproximação da sociedade à Administração Tributária.

Gráfico 2: Valor Total das Notas Fiscais de Serviço Tomados por Pessoa Física para os Participantes e Não Participantes do Programa Nota Fortaleza



Fonte: Elaboração dos autores.

Em conformidade com o que vem sendo exposto, o Nota Fortaleza ainda gera benefícios indiretos de incremento de arrecadação e dá indícios para fiscalização e monitoramento. Além do mais, institucionalmente, a automatização de todo o processo desde a emissão da NFS-e até a entrega da premiação, permite que seja apresentada à sociedade uma imagem de eficiência e eficácia da Prefeitura Municipal de Fortaleza.

O mesmo resultado evidenciado no Gráfico 1 pode ser observado quando se analisa o valor do serviço tomado por pessoa física, conforme mostra o Gráfico 2.

METODOLOGIA

Base de Dados

A base de dados do estudo é composta de uma amostra aleatória referente a informações de 225.525 de abril de 2013 e março de 2019, sendo 97.447 de cadastrados e 128.078 de não cadastrados do programa Nota Fortaleza. Os dados foram classificados por CPF, sendo contabilizado o valor total de notas fiscais de serviço emitidas e notas fiscais de serviço identificadas emitidas na cidade de Fortaleza no período o valor total do serviço tomado em cada mês.

Modelagem Econométrica

Modelo de Diferenças em Diferenças

O modelo de diferenças em diferença, já consagrado na literatura de avaliação de impacto das políticas públicas, foi utilizado a primeira vez por Snow (1855) em estudo sobre as causas de uma epidemia de cólera em Londres. Trata-se de um método de avaliação em que há a definição de dois grupos com características semelhantes, sendo que um deles é submetido a uma determinada intervenção, denominado grupo de tratamento, e outro não, denominado grupo de controle.

É necessário ter informações sobre o que se deseja mensurar, denominado aqui como indicador de impacto, para os dois grupos antes e após o evento

(tratamento). Desta forma, é possível calcular em média o quanto que cada grupo se modificou durante esse período. O grupo de controle não foi submetido ao evento, o que permite supor que os fatores que fizeram com que ele se modificasse também afetou o grupo dos tratados. Calcula-se então a diferença entre as diferenças de cada grupo para obter o efeito do evento no grupo dos tratados, conforme mostra a Tabela 2.

Tabela 2: Método Diferenças em Diferenças

	Antes (0)	Depois (1)	Diferença
Controle	C_0	C_1	$(C_1 - C_0)$
Tratamento	T_0	T_1	$(T_1 - T_0)$
Diferença	$(T_0 - C_0)$	$(T_1 - C_1)$	$(T_1 - T_0) - (C_1 - C_0)$

Fonte: Elaboração dos autores.

Ressalte-se que os dois grupos não precisam necessariamente serem similares, já que a diferença inicial entre eles é controlada. A hipótese que se faz necessária é a de que não existe um fato exógeno afete apenas um dos grupos, pois isto levaria a resultados viesados (Peixoto – Itau social).

Em termos de modelagem econométrica, o modelo de diferenças em diferenças pode ser representado conforme a Equação 1:

$$y_i = \beta_0 + \beta_1 D_1 + \beta_2 D_2 + \beta_3 D_1 D_2 + \varepsilon_i \quad (1)$$

Em que y_i é o indicador em que se pretende auferir o impacto de determinado programa, D_1 uma variável que indique que determinado indivíduo pertence ao grupo de tratamento, que assume a forma dicotômica em que 1 são os indivíduos tratados e 0 para aqueles não tratados e D_2 uma variável que indique se o período analisado é antes ou após o programa, assumindo a forma também dicotômica em que 0 é o período pré-evento e 1 o período pós-evento. É incluído na equação o produto entre $D_1 D_2$ que indica se o indivíduo é do grupo dos tratados após o evento.

Cada coeficiente da Equação 1 tem um significado dentro do contexto dos gru-

pos de controle e tratamento antes após o evento. O intercepto, β_0 , representa o valor esperado da variável de impacto antes da intervenção; β_1 representa o impacto do grupo de tratamento na variável de interesse; β_2 mostra a tendência temporal para os dois grupos; e β_3 representa o efeito médio do tratamento sobre os tratados. Assim, β_3 indica o verdadeiro impacto da política.

Tabela 3: Interpretação dos coeficientes da Regressão de Diferenças-em-Diferenças

$y_i = \beta_0 + \beta_1 D_1 + \beta_2 D_2 + \beta_3 D_1 D_2 + \varepsilon_i$			
	Antes	Após	Diferenças
Controle	β_0	$\beta_0 + \beta_2$	β_2
Tratados	$\beta_0 + \beta_1$	$\beta_0 + \beta_1 + \beta_2 + \beta_3$	$\beta_2 + \beta_3$
Diferenças	β_1	$\beta_1 + \beta_3$	β_3
Contrafactual	$\beta_0 + \beta_1$	$\beta_0 + \beta_1 + \beta_2$	

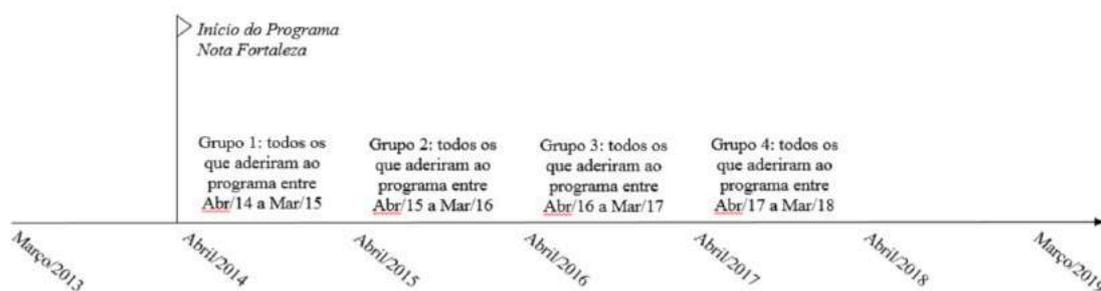
Fonte: Elaboração dos autores.

A estimação da Equação 1 permite ainda estimar o contrafactual que é a situação hipotética do que aconteceria com o grupo dos tratados caso eles não recebessem o tratamento. Como não é possível obter esse valor, o grupo de controle atua como sua estimativa e, portanto, por hipótese, a trajetória do contrafactual é paralela à do grupo de controle.

Diferenças em Diferenças aplicado ao Programa Nota Fortaleza

A metodologia descrita na seção anterior será utilizada para avaliar o impacto do programa Nota Fortaleza, sendo o grupo de tratados aqueles indivíduos que aderiram ao programa e o grupo de controle os indivíduos não cadastrados no programa, mas que identificam, por CPF, suas notas fiscais de serviço. Será necessário fazer uma adaptação à metodologia descrita em 4.2.1, pois esta pressupõe um período definido de tratamento e, neste caso, todos os dias, continuamente, novas pessoas se cadastram no programa. Desta forma, será definido um período de tratamento de um ano e serão considerados tratados todas as pessoas que aderiram ao programa dentro desse período. Considerando o início do programa em abril de 2014, foram definidos quatro grupos de tratamento, conforme descrito na Figura 2.

Figura 2: Grupos de Tratamento



O período antes do tratamento será definido como a média da variável de interesse dos doze meses anteriores ao tratamento. Por sua vez, o efeito do tratamento será mensurado como a média dos doze meses posteriores ao tratamento, conforme descrito na Tabela 4.

Tabela 4: Período Antes, Após e de Ingresso no Programa por Grupo

	Nº Obs	Antes do Tratamento	Tratamento	Efeito Tratamento
Grupo 1	33.798	Abr/13 a Mar/14	Abr/14 a Mar/15	Abr/15 a Mar/16
Grupo 2	26.221	Abr/14 a Mar/15	Abr/15 a Mar/16	Abr/16 a Mar/17
Grupo 3	16.867	Abr/15 a Mar/16	Abr/16 a Mar/17	Abr/17 a Mar/18
Grupo 4	20.561	Abr/16 a Mar/17	Abr/17 a Mar/18	Abr/18 a Mar/19

Fonte: Elaboração dos autores.

O efeito total do tratamento será a média dos quatro grupos. Adicionalmente, de forma a verificar se o impacto do programa se dissipa ao longo do tempo, este efeito será mensurado para os anos subsequentes àqueles auferidos inicialmente.

Em relação ao indicador de impacto para auferir o efeito do programa Nota Fortaleza segundo o seu objetivo primordial que é a promoção da cidadania fiscal este será avaliado utilizando duas métricas. A primeira delas é quantidade de notas fiscais de serviço emitidas, posto que, uma vez que as pessoas tomem consciência da importância de se exigir nota fiscal a cada serviço tomado, influenciados pela possibilidade de ganhar prêmio em dinheiro, o grupo de tratamento deve ter uma média de emissão de notas maior que o grupo de controle.

A segunda métrica, complementar à primeira, é o valor do serviço tomado. Isto porque, ao solicitar mais a nota fiscal, espera-se que o grupo dos tratados,

ou seja, dos participantes do programa Nota Fortaleza, apresentam um maior valor de serviço tomado vis-à-vis o grupo de controle. Isto posto, pode-se inferir que em decorrência da intervenção do Nota Fortaleza, poderá haver uma maior arrecadação do ISS que se daria não via aumento de alíquotas e sim através do combate à sonegação tendo a própria população como agente ativo na promoção da justiça fiscal.

Assim, serão estimadas duas equações de diferenças em diferenças, conforme apresentado nas Equações 2 e 3 a seguir.

$$\text{quant. notas}_i = \beta_0 + \beta_1 \text{Cadastrado} + \beta_2 \text{Tempo} + \beta_3 \text{Cadast} * \text{Tempo} + \varepsilon_i \quad (2)$$

$$\text{valor. serviço}_i = \beta_0 + \beta_1 \text{Cadastrado} + \beta_2 \text{Tempo} + \beta_3 \text{Cadast} * \text{Tempo} + u_i \quad (3)$$

Em que *quant.notas* é a quantidade de notas de serviço e *valor.serviço* é o valor do serviço tomado por pessoa física pela pessoa física *i*.

RESULTADOS

Para o objetivo de promoção da cidadania fiscal, o indicador de impacto escolhido foi a quantidade de notas fiscais emitidas por pessoa física. A Tabela 5 traz o resultado da estimação da Equação 2 para os quatro grupos de tratamento definidos na Tabela 4. Na referida tabela, há, ainda, uma coluna com a média dos quatro grupos, representando o efeito médio de cada coeficiente.

Tabela 5: Efeito do Ingresso no Programa Nota Fortaleza na Quantidade de Notas de Serviço Emitidas por Pessoa Física

<i>Dependente: quantidade de notas de serviço emitidas para pessoa física</i>					
	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3	Grupo 4	Efeito Médio
Const.	0,057*	0,071*	0,148*	0,167*	0,11
	[39,61]	[47,81]	[94,28]	[99,55]	
Cadastrado	0,202*	0,336*	0,585*	0,564*	0,42
	[64,49]	[93,56]	[126,64]	[124,78]	
Tempo	0,092*	0,126*	0,049*	0,130*	0,10
	[45,43]	[60,19]	[21,82]	[54,49]	
Cadast * tempo	0,446*	0,476*	0,259*	0,120*	0,33
	[100,88]	[93,53]	[39,73]	[18,73]	
R ²	0,1512	0,1881	0,1493	0,126	
# Tratados	33.798	26.221	16.867	20.561	
	# Controle: 128.078				

Fonte: Elaboração dos autores.

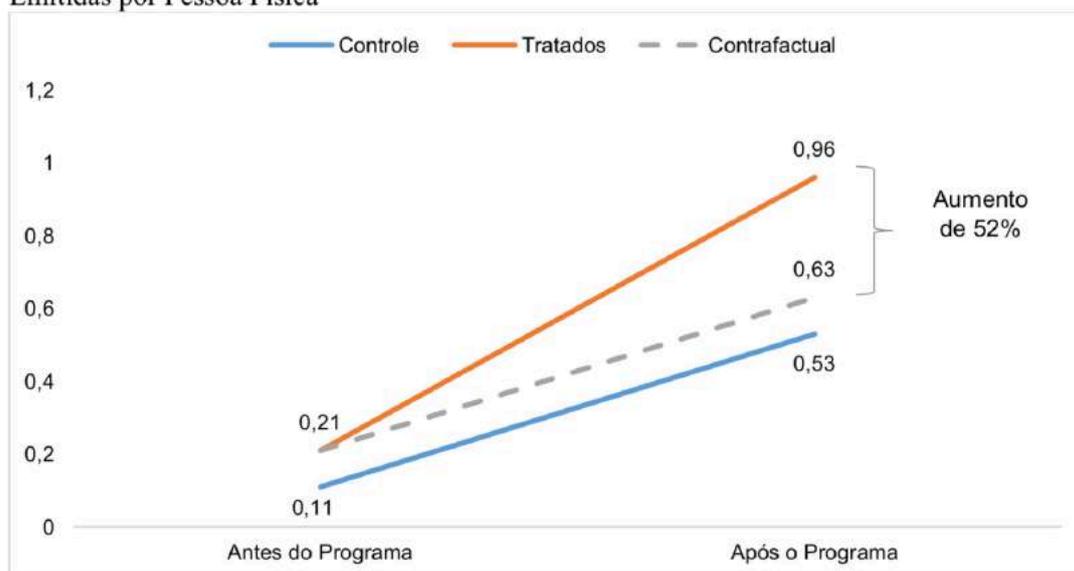
* *p*-valor < 0,0001

Há diferenças significativas entre os grupos. Os grupos 1 e 2, compostos pelos cadastrados entre abril de 2014 e março de 2016 apresentaram resultados mais expressivos do efeito do tratamento que os demais. Uma das razões para este fato é que estes grupos foram expostos a massiva divulgação publicitária, diferente dos demais, o que pode ter levado a uma maior automatização da decisão de solicitar a nota fiscal.

Os indivíduos que ingressaram no programa Nota Fortaleza tiveram um aumento na quantidade média de notas emitidas de 0,33 maior do que os indivíduos que não ingressaram.

Conforme exposto na Tabela 5, cada coeficiente da regressão acima tem uma interpretação em termo de efeito médio dos grupos de controle e de tratamento antes e após a intervenção. O Gráfico 3 sintetiza essas informações.

Gráfico 3: Impacto Estimado Médio do Programa Nota Fortaleza na Quantidade de Notas Emitidas por Pessoa Física



Fonte: Elaboração dos autores.

O contrafactual é que teria acontecido ao grupo de tratados caso eles não tivessem recebido o tratamento, ou seja, não tivessem se cadastrado no Programa Nota Fortaleza. A hipótese básica é que sem o programa, o grupo dos tratados iria se comportar de forma semelhante ao grupo de controle, haja vista que, em tese, todos os fatores externos afetariam os dois grupos de forma semelhante.

Dessa forma, sem o programa, a quantidade média de notas fiscais emitidas para pessoa física seria de 0,63. Com o programa essa média passou a ser de 0,96, o que representou um aumento médio de 52%.

A Tabela 6 traz apenas o coeficiente β_3 “Cadast. * Tempo”, que indica o efeito do programa na quantidade de notas emitidas, considerando um maior horizonte de tempo. Note que os resultados da coluna “Após 1 ano” são iguais ao apresentado na Tabela 5.

Tabela 6: Efeito do Programa Nota Fortaleza nos Anos seguintes ao Ingresso – Quantidade de Notas Emitidas por Pessoa Física

	Após 1 ano	Após 2 Anos	Após 3 Anos	Após 4 Anos
Grupo 1	0,446*	0,461*	0,460*	0,346*
Grupo 2	0,534*	0,476*	0,333*	-
Grupo 3	0,259*	0,074*	-	-
Grupo 4	0,120*	-	-	-

Fonte: Elaboração dos autores.

* *p*-valor < 0,0001

Infer-se da Tabela 6 que com o passar do tempo o efeito do programa na quantidade de notas emitidas vai se dissipando, com exceção do Grupo 1. Para este grupo, o impacto após um ano de programa foi menor que após dois e três anos.

A Tabela 7 apresenta os resultados das estimações da Equação 3 para os quatro grupos anteriormente definidos tomando como variável de impacto o valor de serviço tomado por pessoa física.

Tabela 7: Efeito do Ingresso no Programa Nota Fortaleza no Valor do Serviço Tomado por Pessoa Física

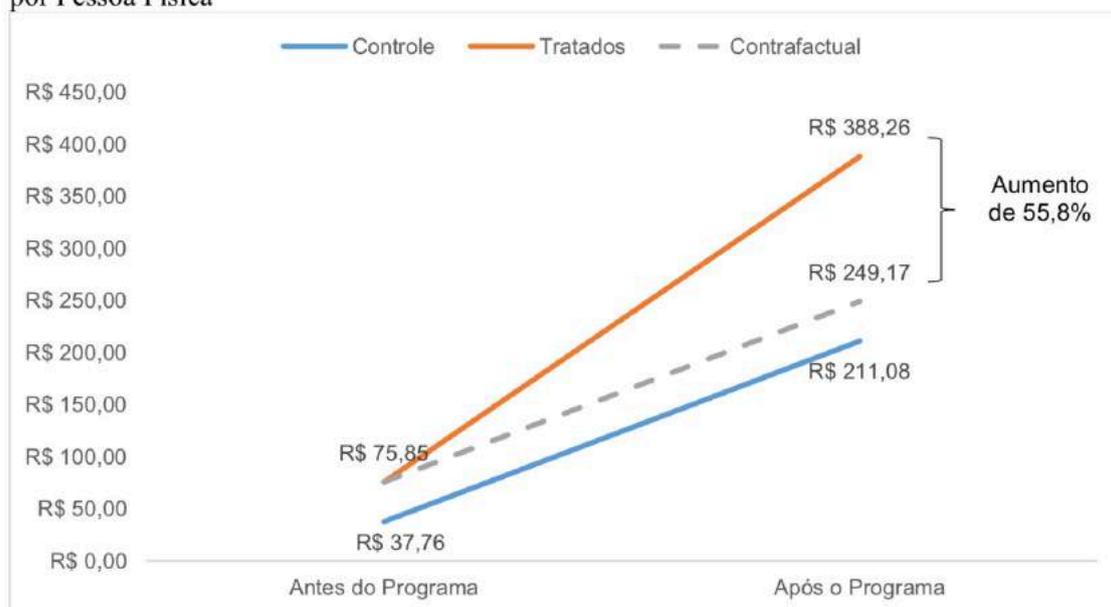
<i>Dependente: valor do serviço tomado por Pessoa Física</i>					
	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3	Grupo 4	Efeito Médio
Const.	14,90*	22,31*	52,45*	61,36*	37,76
	[15,84]	[17,03]	[43,10]	[48,96]	
Cadastrado	60,65*	116,87*	260,60*	255,15*	173,32
	[29,46]	[36,77]	[73,05]	[75,72]	
Tempo	37,55*	50,21*	20,07*	44,54*	38,09
	[28,23]	[27,10]	[11,66]	[25,13]	
Cadast * tempo	151,76*	218,28*	111,90*	74,43*	139,09
	[52,12]	[48,56]	[22,18]	[15,62]	
R ²	0,044	0,047	0,054	0,052	
# Tratados	33.798	26.221	16.867	20.561	
	# Controle: 128.078				

Fonte: Elaboração dos autores.

* *p*-valor < 0,0001

Os indivíduos que ingressaram no programa Nota Fortaleza tiveram um aumento no valor do serviço tomado médio de R\$ 139,09 em relação aos indivíduos que não aderiram ao programa. O Gráfico 4 sintetiza o impacto do programa no valor de serviço tomado por pessoa física, ressaltando que o contrafactual é valor hipotético esperado no grupo dos cadastrados no programa Nota Fortaleza caso eles não tivessem ingressado no programa, tendo o seu resultado estimado pelo grupo de controle.

Gráfico 4: Impacto Estimado Médio do Programa Nota Fortaleza no Valor de Serviço Tomado por Pessoa Física



Fonte: Elaboração dos autores.

A partir da leitura do gráfico, percebe-se que o programa Nota Fortaleza gerou um aumento no valor médio de serviço tomado por pessoa física de 55% em relação ao valor médio caso os indivíduos não tivessem ingressado no programa.

Por se tratar de um valor médio, não é possível apenas com esta informação avaliar de forma precisa o impacto do programa no aumento da arrecadação do ISS. Entretanto, o fato de o coeficiente que mede o impacto do programa apresentar impacto positivo nas duas métricas utilizadas implica que passaram a ser emitidas NFS-e e o seu respectivo valor tomado de serviço passou a ser tributado, certamente gerando impactos na arrecadação municipal de ISSQN.

A Tabela 8 traz apenas o coeficiente β_3 , que indica o efeito do programa no

valor de serviço tomado por pessoa física, considerando um maior horizonte de tempo.

Tabela 8: Efeito do Programa Nota Fortaleza nos Anos seguintes ao Ingresso – Valor do Serviço Tomado por Pessoa Física

	Após 1 ano	Após 2 Anos	Após 3 Anos	Após 4 Anos
Grupo 1	151,76*	168,14*	169,85*	156,60*
Grupo 2	238,15*	218,28*	201,33*	-
Grupo 3	111,90*	66,13*	-	-
Grupo 4	74,43*	-	-	-

Fonte: Elaboração dos autores.

* *p*-valor < 0,0001

Assim como no caso anterior, o efeito do programa, com exceção do Grupo 1, tende a se dissipar com o passar dos anos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando a importância da Economia Comportamental e de como esta ciência busca explicar e modelar as decisões individuais e dos mercados a partir de uma visão mais realista, o trabalho desenvolvido a partir de um estudo de caso para o Município, através do Programa Nota Fortaleza, evidencia novos conceitos e paradigmas, o que impõe novos mecanismos de sensibilização e conscientização do tema pela sociedade.

A elaboração da metodologia e análise dos resultados sob ótica de avaliação das políticas públicas é primordial para analisar se o resultado esperado foi mesmo obtido, corrigir ou efetuar melhorias no processo e também permitir um maior controle pela sociedade das ações do governo, visto que o Programa Nota Fortaleza prevê impacto efetivo sobre a sociedade.

Caminhando para o estudo de caso, as evidências permitem inferir que o Programa Nota Fortaleza se destina a incentivar o cidadão tomador de serviço a exigir do seu prestador a NFS- e correspondente ao serviço tomado, realizar as ações de conscientizar a população quanto à importância dos tributos e sua função social. Além disso, contempla a concessão de prêmios, mediante realização de sorteio mensal, motivando a participação da sociedade na exigência do docu-

mento fiscal, quando da prestação de serviços alcançados pela incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN). Ainda, há de se considerar o combate à sonegação e à evasão fiscal mediante o estímulo da emissão da nota fiscal pelos contribuintes do ISSQN.

Espera-se que os resultados deste estudo possam contribuir para subsidiar ações e estratégias a serem desenvolvidas pelo Município, primeiramente visando maiores esclarecimentos e orientações sobre o funcionamento do programa Nota Fortaleza de forma a promover uma maior adesão dos contribuintes a essa importante política de incentivo à cidadania fiscal e, com isso, o atingimento pleno dos objetivos e propósitos do referido Programa. Paralelamente, o fato de o coeficiente que mede o impacto do Programa Nota Fortaleza apresentar impacto positivo nas duas métricas utilizadas, implica que passaram a ser emitidas NFS-e e o seu respectivo valor tomado de serviço passou a ser tributado, certamente gerando impactos na arrecadação municipal de ISSQN.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Sérgio. **Economia Comportamental e as contribuições de Richard Thaler** – breve resumo, 16/10/2017. Disponível em: <http://jornal.usp.br/artigos/economia-comportamental-e-ascontribuicoes-de-richard-thaler-breve-resumo>. Acesso em: 16 de dez. 2017.

ÁVILA, F.; BIANCHI, A. **Guia de Economia Comportamental e Experimental**. São Paulo: EconomiaComportamental.org, 2015.

CORBI, Raphael. **Dados em Painel e Diff-inDiff**. Universidade de São Paulo, 2014. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4159622/mod_resource/content/1/aula5_Painel_DID.pdf.

D'ÂNGELO, Pedro. **Economia Comportamental e a Importância de Entender as Decisões das Pessoas**. <https://blog.opinionbox.com/economia-comportamental/>

KAHNEMAN, Daniel; KNETSCH, Jack L.; THALER, Richard H. Anomalies: The endowment effect, loss aversion, and status quo bias. *Journal of Economic perspectives*, v. 5, n. 1, p. 193-206, 1991.

MACHADO, Luciano; PARREIRAS, Maria; PEÇANHA, Vinícius; **Avaliação de impacto do uso do Cartão BNDES sobre o emprego nas empresas de menor porte.** Revista do BNDES, nº 36, 2011.

MENEGUIN, Fernando B.; ÁVILA, Flávia. A Economia Comportamental Aplicada a Políticas Públicas. **Guia de Economia Comportamental e Experimental.** São Paulo: Economia Comportamental. org, p. 209-219, 2015.

PEIXOTO, B; PINTO, C; UMA, L; FOGUEL, M; BARROS, R., **Avaliação Econômica de Projetos Sociais.** Fundação Itaú Social. 3ª Ed. São Paulo, 2017.

SEFAZ. Secretaria da Fazenda do Ceará. **15 Anos do Programa de Educação Fiscal do Estado do Ceará: Memórias e Perspectivas.** Fortaleza, 2014. Disponível em:<http://www.fundacaosintaf.org.br/arquivos/files/publicacoes/memorias.pdf>

SOUZA, Celina. **Políticas públicas: Uma Revisão da Literatura,** 2006.

SUSTEIN, C; THALER, Richard. **Nudge: Improving decisions about health, wealth, and happiness.** 2009.

THALER, R. H.; SUNSTEIN, C. R. **Nudge: O empurrão para a escolha certa.** Tradução Marcello Lino. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

Análise comparativa dos estados relativa ao nível de participação dos contribuintes no projeto Destinação em 2018

Francisco Batista dos Santos Neto¹
Lara Capelo Cavalcante²

INTRODUÇÃO

O custo dos tributos está presente em praticamente toda atividade econômica, garantir que estes valores sejam realmente recolhidos aos cofres públicos e, em seguida, corretamente aplicados pelo Estado em prol da comunidade deve ser uma preocupação constante de um povo politicamente ativo. Nesse sentido, a educação fiscal busca justamente construir a consciência voltada ao exercício da cidadania, propiciando à população uma participação efetiva no funcionamento e aperfeiçoamento dos instrumentos de controle social e fiscal do Estado.

Uma das espécies de tributo, o imposto de renda (IR), possui natureza não vinculada, ou seja, ele é recolhido sem uma atividade estatal específica na qual deva ser aplicado. No entanto, o Governo Federal elaborou o Projeto Destinação – o imposto de renda a serviço da cidadania, em que uma parte do IR devido pelos contribuintes pode ser encaminhada diretamente a fundos que contemplam projetos sociais, assim, o cidadão tem o poder de escolher onde seu dinheiro será aplicado, em vez de ir diretamente aos cofres públicos.

Apesar de educação fiscal e imposto de renda serem assuntos recorrentes em pesquisas acadêmicas, o mesmo não acontece com o Projeto Destinação, contudo, esta pesquisa vem contribuir para sanar essa falta. Logo, buscar-se-á proporcionar um maior esclarecimento à população a respeito do tema, bem

¹ Bacharelado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará (UFC), Especialista em direito e gestão judiciária pela Unice – Instituto de Ensino Superior de Fortaleza e Bacharel em Administração de Empresas pela Universidade Estadual do Ceará (UECE).

² Professora adjunta de Legislação Tributária e Direito Empresarial do Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração, Atuariais e Contabilidade da UFC, Coordenadora da Pró-reitoria de extensão do Campus Benfica e do programa de extensão Núcleo de Apoio Fiscal (NAF) da UFC, Doutora em Sociologia pela UFC, Mestre em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza (Unifor) e Bacharel em Direito pela Unifor.

como, contribuir para aumentar a adesão à campanha, de forma que se tenham mais projetos assistidos pelos fundos beneficiados.

Dentre os fundos, destaca-se o Fundo dos Direitos da Criança e do Adolescente (FDCA), nacional, estadual ou municipal, estes ajudam para que crianças e adolescentes tenham a oportunidade de participar de diversas atividades sociais nas áreas de educação, saúde, lazer etc. Para o Fundo citado, a destinação é realizada diretamente em Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) emitido diretamente no Programa Gerador de Declaração (PGD) do imposto de renda pessoa física (IRPF).

Avaliando-se a importância do Projeto Destinação e o consequente repasse ao FDCA, este estudo, por meio de um levantamento das quantias destinadas, tem o propósito de identificar a que grau está a participação dos contribuintes em cada Unidade Federativa (UF) pela soma dos valores encaminhados aos fundos estaduais e municipais respectivos. Esta análise proporcionará indícios de quais Estados-membros têm uma população politicamente ativa, refletindo-se em uma maior consciência cidadã, a partir dos conceitos levantados sobre educação fiscal no decorrer deste trabalho.

Diante do exposto, chegou-se ao seguinte questionamento: a partir dos valores encaminhados aos Fundos dos direitos da criança e do adolescente durante a declaração de ajuste anual do imposto de renda pessoa física (DIRPF) no ano de 2018, qual o nível de participação dos contribuintes em cada Estado-membro da Federação brasileira e do Distrito Federal (DF) no Projeto Destinação?

A partir da problemática apresentada, definiu-se como objetivo geral da pesquisa realizar um estudo comparativo dos Estados e DF relativo ao nível de participação dos contribuintes, com domicílios tributários diversos, no Projeto Destinação – o imposto de renda a serviço da cidadania, levando-se em consideração as declarações realizadas no ano de 2018 e as destinações feitas aos FDCA.

No intuito de se alcançar o objetivo basilar, os objetivos a seguir foram esta-

belecidos:

- Discorrer sobre a educação fiscal no Brasil, seu histórico, conceito e sobre a função social dos tributos para o alcance dos objetivos da coletividade;
- Realizar um estudo jurídico do imposto de renda (IR), averiguando-se os sujeitos passivos e ativo, base de cálculo, fato gerador e sua natureza não vinculada; e
- Ampliar o conhecimento no Projeto Destinação, sua criação, fundos beneficiados, limites de valores, além de comentar sobre o processo de destinar.

No intuito de se alcançar os objetivos definidos, a metodologia utilizada consiste em uma pesquisa bibliográfica, em que serão utilizados: livros, leis, instruções normativas, bem como, a internet. Posteriormente, será realizada uma pesquisa documental, em que serão extraídos dados primários das planilhas disponíveis nos sítios eletrônicos da Receita Federal do Brasil (RFB), para, então, ser elaborado o estudo comparativo proposto com as informações obtidas do IR devido pelos Estados-membros da Federação brasileira e dos valores destinados aos FDCA (estaduais e municipais) nos repasses do IRPF 2018.

O restante deste trabalho está estruturado em seção 1, 2 e 3, consistindo-se no desenvolvimento teórico do trabalho, em que são discutidos os assuntos educação fiscal, imposto de renda e o Projeto Destinação. A metodologia é abordada na seção 4. A seção 5 apresenta os resultados obtidos com a pesquisa e a seção final contém as considerações finais, bem como, sugestões para futuras pesquisas.

EDUCAÇÃO FISCAL E CIDADANIA

A educação é um direito previsto na Constituição Federal de 1988 (CF/1988) e tem como objetivo erradicar o analfabetismo, assegurar o ensino fundamental, universalizar o ensino médio e democratizar o acesso à educação superior. A elevação geral do nível de escolaridade da população possibilita ganhos socioeconômicos, fortalece a cidadania e propicia a participação da comunidade na luta por conquistas sociais substantivas (VIDAL et al., 2010). Ser cidadão,

nas palavras de Vidal et al. (2010, p. 11), “pressupõe assumir deveres que objetivem o bem comum da sociedade”.

Portanto, no intuito de criar condições para uma relação harmoniosa entre o cidadão e o Estado e propagar o conhecimento à população sobre administração pública surgiu a educação fiscal, esta emergiu com o processo de redemocratização do País e teve sua origem em um seminário sobre Administração Tributária realizada pelo Conselho Nacional de Políticas Fazendárias (Confaz) em Fortaleza (CE) no ano de 1996 (FARIAS E FILHO, 2014).

A educação fiscal é um processo de ensino e aprendizagem baseado em três eixos: *valores*, que significa que as pessoas possam assumir uma posição crítica em relação as decisões emanadas pelo governo; *cidadania*, relacionada aos direitos e deveres dos cidadãos na construção da democracia; e *cultura fiscal*, visando formar pessoas conscientes das responsabilidades sociais, que pagam tributos e reconhecem a importância da transparência e adequada gestão de gastos públicos (VIDAL et al., 2010).

De acordo com Farias e Filho (2014), o ensino dessa modalidade não é centrado apenas em explicar por que se deve pagar impostos, ela tenta conquistar o desenvolvimento de atitudes de responsabilidade e compromisso frente ao bem comum e às normas que regulam a convivência em sociedade. Desse modo, faz-se necessário que a população como um todo se comprometa com seus deveres de cidadão, de forma que acompanhem as decisões tomadas com o dinheiro encaminhado aos cofres públicos.

Para que isso aconteça existem dispositivos legais que propiciam essa fiscalização por parte da sociedade, a CF/1988 em seu art. art. 31, §3º, determina que as contas dos Municípios fiquem, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei (BRASIL, 1988). No artigo 74, §2º, também da CF/1988 afirma que “Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidade perante o Tribunal de Contas da União” (BRASIL, 1988).

Dispositivos como os citados anteriormente, estão presente na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) de 4 de maio de 2000, em seu art. 48, parágrafo único, inciso I, consta que a transparência na gestão fiscal será assegurada mediante incentivo a participação popular e realização de audiências públicas, durante a elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos, é o conhecido orçamento participativo (BRASIL, 2014). No inciso II do art. 48, também da LRF, determina a liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso ao público (BRASIL, 2014).

De acordo com Vidal et al. (2010), a obrigação de pagar impostos e controlar sua aplicação corresponde a um dever fundamental do cidadão, essa compreensão coloca em evidência que a tributação e o controle da destinação dos recursos públicos têm como finalidade proporcionar a cada um deles a possibilidade de uma vida digna, numa sociedade próspera. Essa atitude do cidadão em participar de forma ativa das decisões de natureza pública é decorrente da educação fiscal.

ESTUDO JURÍDICO DO IMPOSTO DE RENDA

Conforme Alexandre (2016), o Estado institui os tributos para conseguir angariar recursos para os cofres públicos, possibilitando o desempenho de sua atividade financeira, tudo em busca do bem comum. Sabbag (2012) afirma que a cobrança de tributos se mostra como a principal fonte de receitas públicas voltadas ao atingimento dos objetivos fundamentais insertos no art. 3º da CF/1988.

De acordo com o Código Tributário Nacional (CTN) de 25 de outubro de 1966, em seu artigo 3º “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade plenamente vinculada” (BRASIL, 2017, p. 11). Dentre as espécies de tributos existentes, o imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer

atividade estatal específica relativa ao contribuinte (PAULO, ALEXANDRINO, 2016). A CF/1988, em seu artigo 167, inciso IV, veda a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa (BRASIL, 1988), este dispositivo estabelece o princípio da não vinculação, ou da não afetação da receita de impostos (SABBAG, 2012).

O imposto de renda (IR), tipo de imposto estabelecido na FC/88, tem como sujeito ativo a União, a quem compete sua instituição, possui finalidade marcadamente fiscal, ou seja, sua função principal é arrecadar, sendo ele o maior arrecadador entre os impostos federais, de acordo com Alexandre (2016). No exercício de 2018 o imposto de renda pessoa física (IRPF) teve R\$ 183,65 (cento e oitenta e três reais e sessenta e cinco centavos) em bilhões arrecadados, valor calculado a partir da base de cálculo formada pelos rendimentos tributáveis declarados pelos contribuintes,³ tais como ganhos com salários, aluguéis, prêmios de loteria e investimentos.

O IR tem como fato gerador a renda, entendida como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e os proventos de qualquer natureza, referente aos acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda (MACHADO, 2006). Conforme Sabbag (2012), a incidência do IR independe da denominação da receita, ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem, e da forma de percepção, portanto, o que precisa ser qualificado como econômico ou jurídico é a disponibilidade do rendimento, e não sua causa. O adimplemento da obrigação do referido imposto é cobrado anualmente pelo governo federal sobre os ganhos dos sujeitos passivos, estes localizados nos mais diversos domicílios tributários, onde manterão suas relações com o fisco, sendo fiscalizado, intimado etc. (MACHADO, 2006).

No entanto, na IN RFB nº 1.794 contém a opção de o contribuinte obter um

³ Receita Federal. Grandes Números das Declarações do Imposto de Renda das Pessoas Físicas. Ano-calendário 2017. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/relatorio-gn-irpf-ac-2017-excel.xlsx>. XLSX. Acesso em 15 de ago de 2019.

desconto simplificado a partir da renda declarada, o qual corresponde à dedução de 20% do valor dos rendimentos tributáveis na DIRPF, limitado a R\$ 16.754,34, a opção por este tipo de desconto implica a substituição de todas as deduções admitidas na legislação tributária (BRASIL, 2018). Outro modelo, o de formulário completo, permite a opção pela utilização das deduções legais, como por exemplo: gastos relativos à saúde; filhos ou pais dependentes, educação, escola e faculdade; contribuição à Previdência Social; contribuição à Previdência Privada e “doações”.⁴

As deduções legais correspondentes às “doações” são estimuladas pelo governo federal por meio do Projeto Destinação, nele o contribuinte tem o poder de decidir para onde parte do seu imposto de renda será direcionado, tal imposto, como já mencionado, não é vinculado a qualquer atividade estatal, entretanto, por meio da destinação, pode decidir qual será sua aplicação, consistindo-se numa atitude de cidadania efetiva, um dos preceitos estimulados pela educação fiscal.

PROJETO DESTINAÇÃO – O IMPOSTO DE RENDA A SERVIÇO DA CIDADANIA

A IN RFB nº 1.131 de 20 de fevereiro de 2011 dispõe sobre os procedimentos a serem adotados para fruição dos benefícios fiscais relativos ao IRPF nas “doações” aos:

Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente, aos Fundos do Idoso, nos investimentos e patrocínios em obras audiovisuais, nas destinações e patrocínios de projetos culturais, projetos desportivos e paradesportivos, diretamente efetuados ao Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica (Pronon) e ao Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência (Pronas/PCD) e na contribuição patronal paga à Previdência Social incidente sobre a remuneração do empregado doméstico (BRASIL, 2011).

A palavra “doações” está entre aspas, pois é considerada uma atecnia do le-

⁴ Domingues e Pinho Contadores. IRPF 2018: Quais as deduções legais? Disponível em: <https://dpc.com.br/irpf-2018-quais-as-deducoes-legais/>. Acesso em 07 jun. 2019.

gislador, o termo que melhor se aplica seria destinação, forma que já vem sendo utilizada no decorrer desta pesquisa. Segundo o Código Civil de 10 de janeiro de 2002, em seu art. 538, a doação é considerada o contrato em que uma pessoa, por liberdade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra (BRASIL, 2017). Na destinação, o valor encaminhado é decorrente do IR, uma prestação pecuniária compulsória, que, em regra, não pode ser vinculada a qualquer atividade estatal específica, no entanto, o processo de destinar se constitui em uma exceção a não vinculação, porém, a origem do valor continua sendo de natureza obrigatória, indo de encontro ao conceito de doação.

Com o intuito de fomentar as disposições da referida IN RFB nº 1.131, a Receita Federal do Brasil lançou o Projeto Destinação – o imposto de renda a serviço da cidadania que leva informação à sociedade a respeito das destinações aos fundos e projetos citados, podendo ser realizadas durante o ano-calendário ou até mesmo diretamente no programa gerador de declaração (PGD), no ato da declaração de ajuste anual.

O limite global das destinações realizadas durante o ano-calendário para qualquer fundo ou projeto pelas pessoas físicas que entreguem a declaração de IR formulário completo é de até 6% (seis por cento) do imposto devido, respeitando-se também os limites individuais de 1% (um por cento) para o Pronon e 1% (um por cento) para o Pronas/PCD.⁵

No entanto, há outra modalidade de destinação, a qual, após o contribuinte preencher todos os rendimentos tributáveis e as respectivas deduções no PGD, tem-se a opção de realizar destinação diretamente a um FDCA nacional, estadual ou municipal diretamente no programa, limitando-se a 3% do imposto devido. O pagamento dessa destinação é efetuado por meio do DARF, logo, serão gerados dois, um para o pagamento do imposto e outro para o respectivo fundo,⁶ ou seja, caso o IR calculado seja R\$1.000,00 (mil reais) e destinou-se

⁵ Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/direitos-e-deveres/educacao-fiscal/projeto-destinacao/fotos/apresentacao-projeto-destinacao-3-rf.pdf/view>. PDF. Acesso em: 31 jul. 2019.

⁶ Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/direitos-e-deveres/educacao-fiscal/projeto-destinacao/material-de-divulgacao-1/folder-criancas-pf.pdf>. PDF. Acesso em 30 jun. 2019.

o limite máximo ao fundo, um DARF será de R\$970,00 (novecentos e setenta reais) e outro de R\$30,00 (trinta reais), respectivamente.

Os FDCA têm como objetivo financiar projetos referentes à garantia da promoção, proteção e defesa dos direitos da criança e do adolescente. De acordo com a lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990 que instituiu o Estatuto da Criança e do Adolescente (ECA), art. 260, os contribuintes poderão efetuar destinações aos Fundos (nacional, estaduais ou municipais), devidamente comprovadas, sendo essas integralmente deduzidas do imposto de renda (BRASIL, 1990), corroborando com o que já foi explanado anteriormente.

Dentre os 26 Estados da Federação, 5.568 Municípios e do Distrito Federal⁷, existem 23 FDCA Estaduais, com exceção dos Estados da Paraíba, Roraima e Amapá, 2.402 FDCA Municipais, além do FDCA Distrital e Nacional. Estes Fundos são monitorados por conselhos que tiveram sua criação prevista pelo ECA e fiscalizados pelo Ministério Público (BRASIL, 1990). Os conselhos devem com base no que afirma Digiácomo (2017), tomar por base o disposto na legislação específica relativa ao Fundo que administra e no seu próprio planejamento, efetuado com vistas à progressiva implantação de uma verdadeira política de atenção de proteção à criança e ao adolescente, estabelecer critérios claros e objetivos para destinação de recursos captados, tudo com posterior prestação de contas, por parte do Conselho e dos órgãos e entidades cujos programas tenham sido com aqueles contemplados.

METODOLOGIA

No intuito de se alcançar os objetivos definidos, a metodologia utilizada nesse estudo consistiu, inicialmente, em uma pesquisa bibliográfica, cujo intuito foi fundamentar a educação fiscal, o imposto de renda e o Projeto Destinação. Esse tipo de pesquisa é um excelente meio de formação científica quando realizada independentemente ou como parte indispensável de qualquer trabalho

⁷ IBGE atualiza lista de municípios e distritos do Brasil. Disponível em: <https://mundogeo.com/2019/02/04/ibge-atualiza-lista-de-municipios-e-distritos-do-brasil/>. Acesso em 31 jul. 2019.

científico, visando à construção da plataforma teórica do estudo (MARTINS, THEÓPHILO, 2007).

Posteriormente, será realizada uma pesquisa documental, a qual utiliza documentos como fonte de dados, informações e evidências (GIL, 2008). Segundo Martins e Theóphilo (2007), o estudo documental emprega fontes primárias, assim considerados os materiais compilados que ainda não foram objeto de análise, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os propósitos da pesquisa. Os documentos analisados serão os seguintes:

- I. Grandes números das declarações do imposto de renda das pessoas físicas ano- calendário 2017;⁸
- II. Repasses IRPF 2018;⁹
- III. Fundos sem destinação ou com inconsistências cadastrais.¹⁰

O documento I apresenta aos valores do IR devido nas 26 UF e no Distrito Federal (DF). O documento II fornece os valores repassados a 23 FDCA Estaduais, com exceção dos Estados da Paraíba, Roraima e Amapá que não possuem FDCA; 2.402 FDCA Municipais, além do FDCA Distrital, tratado no repasse como um fundo municipal.

O documento III contém os valores e os motivos dos não repasses aos FDCA em 2018. Devido a considerável quantidade de motivos utilizaremos a análise de Pareto, esta análise busca evidenciar 20% das causas que ocasionam 80% dos problemas, o objetivo é classificar em ordem decrescente os problemas que produzem os maiores efeitos e solucioná- los, de forma que a capacidade de resolução seja direcionada para onde os resultados possam ser maximizados (CORRÊA, CORRÊA, 2012).

⁸ Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/relatorio-gn-irpf-ac-2017-broffice.ods>. Acesso em: 27 jun. 2019.

⁹ Disponível em: <http://www.direitosdacrianca.gov.br/noticias-2017/ANEXOIRepasses.pdf>. Acesso em: 27 jun. 2019.

¹⁰ Disponível em: <http://www.direitosdacrianca.gov.br/noticias-2017/ANEXOISemDoaoInconsistentes.pdf>. Acesso em 27 jun. 2019.

Em posse dessas informações, será elaborado um ranking com os Estados que mais contribuíram com o Projeto Destinação pela soma dos valores destinados aos fundos estaduais e municipais respectivos, e, então, será realizado o estudo comparativo. Tal método, seguindo Andrade (2010), realiza comparações com a finalidade de verificar semelhanças e explicar divergências de grupos no passado, no presente, e entre sociedades de iguais ou diferentes estágios de desenvolvimento. De acordo com Gil (2008), o estudo comparativo procede pela investigação de indivíduos, classes fenômenos ou fatos, com vistas a ressaltar as diferenças e similaridades entre eles.

RESULTADOS

O documento 'Grandes números das declarações do imposto de renda das pessoas físicas ano-calendário 2017' nos fornece, para este estudo, os valores de IR devido por Unidade Federativa (UF), estando presentes na coluna (B) da tabela 1.

O documento 'Repasses IRPF 2018' contém informações relativas aos FDCA que receberam o repasse das destinações realizadas em DARF pelo contribuinte. Os valores repassados totalizam R\$ 59.292.898,20 (cinquenta e nove milhões, duzentos e noventa e dois mil, oitocentos e noventa e oito reais e vinte centavos) repassados para 1.377 (mil trezentos e setenta e sete) fundos, correspondendo a 54.685 (cinquenta e quatro mil, seiscentos e oitenta e cinco) destinações. As destinações estaduais e municipais da respectiva UF foram somadas e se encontram na coluna (C) da tabela 1, representando os repasses aos Fundos em 2018.

O documento 'Fundos sem destinação ou com inconsistências cadastrais' contém informações relativas aos fundos que não tiveram os valores repassados por estarem com o cadastro inconsistente. Os valores destinados, porém, não repassados totalizam R\$ 8.419.825,15 (oito milhões, quatrocentos e dezenove mil, oitocentos e vinte e cinco reais e quinze centavos) para 1.049 (mil e quarenta e nove) fundos. Os valores não repassados aos fundos estaduais e municipais da respectiva UF foram somados e se encontram na coluna (D) da tabela 1.

A coluna (A) representa o valor declarado pelo contribuinte antes de qualquer destinação, ou seja, antes de ter sido gerado o DARF para o IR e outro para o FDCA escolhido, sendo (A) a soma das colunas (B), (C) e (D). A partir dela será feita a relativização com os valores dos repasses, ou seja, coluna (C) dividida pela coluna (A). A partir desse cálculo foi definida a porcentagem que a UF efetivamente destinou, presente na coluna (E).

Com a análise da tabela, pode-se verificar que São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais, Rio Grande do Sul e Paraná, respectivamente, são os Estados com os maiores impostos devidos do Brasil, coluna (B), ficando o Estado do Ceará em 11ª colocação. Em valores absolutos, os maiores destinadores aos FDCA se encontram em São Paulo, Rio Grande do Sul, Paraná, Minas Gerais e Santa Catarina, respectivamente, ficando o Ceará em 9ª colocação, coluna (C). Nessas duas análises, os cinco primeiros colocados são Estados das regiões Sudeste e Sul do País, os cinco últimos estão presentes nas regiões Nordeste e Norte.

No entanto, relativizando a coluna (C) com a coluna (A), as UF que mais se destacaram foram Rio Grande do Sul, Paraná, Mato Grosso, Pernambuco e Santa Catarina, respectivamente, presente na coluna (E), ficando o Ceará em 11ª colocação, acima do Estado de São Paulo que liderava os rankings anteriores. Os cinco primeiros Estados foram os únicos que destinaram mais de 0,07% do IR ao FDCA, nesse ranking podemos notar a presença dos três Estados da região Sul, um da Centro-oeste e um da Nordeste do País. As duas últimas regiões não tinham representantes nas análises anteriores, essa mudança foi possível devido à relativização dos valores, pois vivemos em um País com alto índice de desigualdade entre suas regiões, tanto financeira, quanto populacional, e até mesmo cultural, sendo injusto comparar em valores absolutos. As cinco localidades com menores destinações foram Amapá, Rio de Janeiro, Roraima, Maranhão e DF, respectivamente.

Tabela 1 - Rol da porcentagem de destinação por UF

Valores em R\$1.000

UF	(A) Imposto de renda declarado	(B) Imposto devido	(C) Repasses	(D) Inconsistências	(E) % Destinação
RS	R\$ 11.134.230,85	R\$ 11.123.679,38	R\$ 9.298,97	R\$ 1.252,50	0,084%
PR	R\$ 9.453.432,20	R\$ 9.444.791,49	R\$ 7.671,29	R\$ 969,42	0,081%
MT	R\$ 2.320.726,05	R\$ 2.318.843,73	R\$ 1.729,73	R\$ 152,59	0,075%
PE	R\$ 4.426.371,13	R\$ 4.423.158,91	R\$ 3.178,05	R\$ 34,17	0,072%
SC	R\$ 5.844.348,61	R\$ 5.839.946,88	R\$ 4.092,35	R\$ 309,38	0,070%
MS	R\$ 2.144.662,73	R\$ 2.143.292,79	R\$ 1.214,67	R\$ 155,28	0,057%
MG	R\$ 14.173.140,47	R\$ 14.166.201,29	R\$ 6.083,94	R\$ 855,24	0,043%
ES	R\$ 2.613.055,32	R\$ 2.612.044,39	R\$ 1.002,99	R\$ 7,94	0,038%
RO	R\$ 884.260,29	R\$ 883.895,45	R\$ 338,26	R\$ 26,58	0,038%
PB	R\$ 1.754.311,31	R\$ 1.753.626,81	R\$ 620,94	R\$ 63,56	0,035%
CE	R\$ 3.681.024,82	R\$ 3.679.734,22	R\$ 1.211,73	R\$ 78,87	0,033%
SP	R\$ 54.395.314,22	R\$ 54.375.184,83	R\$ 16.667,78	R\$ 3.461,60	0,031%
PI	R\$ 1.267.677,46	R\$ 1.267.309,70	R\$ 339,49	R\$ 28,27	0,027%
GO	R\$ 4.047.924,27	R\$ 4.046.769,02	R\$ 998,89	R\$ 156,36	0,025%
RN	R\$ 1.863.379,57	R\$ 1.862.880,01	R\$ 427,65	R\$ 71,91	0,023%
TO	R\$ 771.100,73	R\$ 770.893,69	R\$ 176,81	R\$ 30,22	0,023%
SE	R\$ 1.363.009,02	R\$ 1.362.728,79	R\$ 280,23	R\$ 0,00	0,021%
AL	R\$ 1.279.848,92	R\$ 1.279.579,07	R\$ 242,84	R\$ 27,01	0,019%
BA	R\$ 5.769.354,87	R\$ 5.768.278,53	R\$ 904,23	R\$ 172,12	0,016%
PA	R\$ 2.829.846,05	R\$ 2.829.506,77	R\$ 264,71	R\$ 74,57	0,009%
AC	R\$ 445.288,17	R\$ 445.195,53	R\$ 40,01	R\$ 52,62	0,009%
AM	R\$ 1.680.849,59	R\$ 1.680.748,16	R\$ 96,22	R\$ 5,21	0,006%
DF	R\$ 9.316.968,46	R\$ 9.316.486,62	R\$ 481,84	R\$ 0,00	0,005%
MA	R\$ 1.703.196,95	R\$ 1.703.096,92	R\$ 84,76	R\$ 15,27	0,005%
RR	R\$ 420.349,29	R\$ 420.311,96	R\$ 19,59	R\$ 17,74	0,005%
RJ	R\$ 24.038.485,46	R\$ 24.037.265,62	R\$ 818,46	R\$ 401,38	0,003%
AP	R\$ 458.014,06	R\$ 458.005,10	R\$ 8,95	R\$ 0,00	0,002%
BR	-	-	R\$ 997,55	-	0,000%
TOTAL	R\$ 170.080.170,86	R\$ 170.013.455,68	R\$ 59.292,90	R\$ 8.419,83	0,035%

Fonte: Elaboração própria

Sendo assim, Rio de Janeiro, o segundo Estado com maior IR devido, ficou em penúltimo lugar no ranking de % de destinação, ficando a frente apenas do Estado do Amapá, a diferença de IR devido dos dois é de R\$ 23,5 bilhões de reais, e a diferença de % de destinação apenas 0,0014%. Já o Estado de São Paulo, que possui o maior IR devido, ficou em 12º em % de destinação, apenas uma colocação atrás do Estado do Ceará, a diferença de IR devido dos dois é de R\$ 50,7 bilhões, e a diferença de % de destinação 0,0023%.

Considerando a soma do IR declarado em todo o País, soma da coluna (A), em 2018 e os repasses aos FDCA, soma da coluna (C), a porcentagem de destinação se deu em 0,035%, muito longe de se alcançar o limite máximo que se

pode destinar que é de 3%, considerando que todos os contribuintes destinassem esse limite em suas declarações individuais.

Dos 26 Estados juntamente o DF, apenas 18% destinam acima de 0,07% do seu potencial, os quais foram evidenciados anteriormente; mais da maioria, 52% destinaram entre 0,01% (um por cento) e 0,07% (dois por cento), o que representa 14 Estados; e 30% deles destinam menos de 0,01% do seu potencial, no total de oito Estados-membros e DF, como podemos notar no gráfico abaixo.

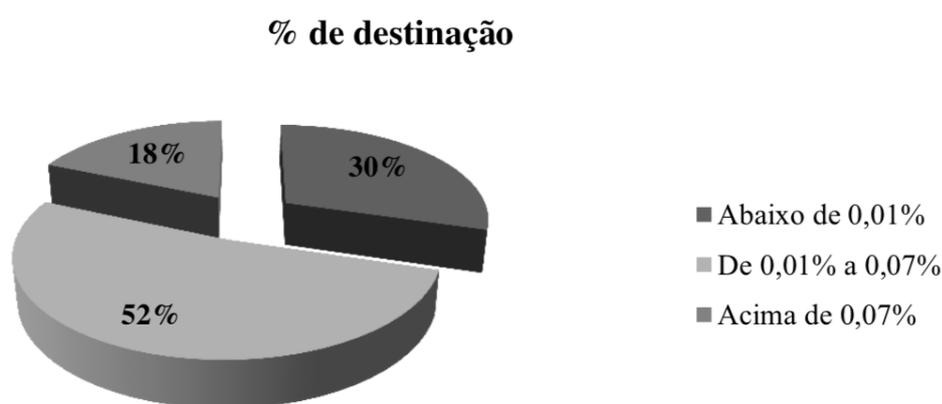


Gráfico 1: Porcentagem de destinação

Fonte: Elaboração própria

Os dados extraídos do documento 'Fundos sem destinação ou com inconsistências cadastrais revelam também informações relevantes acerca do cenário do Projeto Destinação no Brasil no que diz respeito aos valores não repassados aos FDCA. Dos 2.402 FDCA municipais, 1.049 não receberam o repasse da destinação por motivos diversos, totalizando 43,67%. Desses fundos, 347 realmente não receberam destinações dos contribuintes, representando 14,44% do total de FDCA e 33,08% das causas da não destinação ou inconsistência, conforme tabela abaixo.

Tabela 2 - Não destinações e inconsistências

Causa da não destinação ou inconsistência	Consequência	Quantidade de FDCA	Porcentagem
Não recebeu doações	Não recebeu doações	347	33,08%
SIAFI: Domicílio Bancário Inexistente	Valor não destinado	318	30,31%
SIAFI: Favorecido Incompatível	Valor não destinado	169	16,11%
Variados	Diversos	215	20,54%

Fonte: Elaboração própria

Levando-se em consideração as inconsistências mais relevantes: 30,31% dos FDCA possuem domicílio bancário cadastrado inexistente; e 16,11% possuem o cadastrado do favorecido incompatível com um FDCA; outras 17 causas diversas somadas representam 20,50%, destacando-se a ausência de dados bancários, contêm banco privado cadastrado, dados bancários incompletos e nome não estabelece a condição de FDCA.

O repasse referente as causas das inconsistências dependem de correção ou atualização de dados (banco, agência, conta e número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ)) perante a Secretaria Nacional da Criança e do Adolescente (SNDCA) do Ministério da Mulher, no endereço eletrônico do Ministério da Família e dos Direitos Humanos (MDH).¹¹

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo buscou examinar o nível de participação dos contribuintes em cada Estado-membro da Federação brasileira e DF no Projeto Destinação, levando-se em consideração os valores encaminhados aos Fundos dos direitos da criança e do adolescente durante a declaração de ajuste anual do imposto de renda pessoa física no ano de 2018.

Com as análises realizadas podemos notar que os Estados-membros das regiões Sudeste e Sul são os maiores destinadores aos FDCA em valores absolutos e os menores estão presentes no Norte e Nordeste. Porém, ao se relativizar os valores, o ranking de porcentagem de destinação se altera, demonstrando uma presença mais diversificada de regiões, estando presente nas cinco primeiras colocações Estados do Centro-oeste, Nordeste e Sul e nas cinco últimas colocações representantes das regiões Centro-oeste, Nordeste, Norte e Sudeste. Contudo, a porcentagem de destinações ainda é muito baixa, considerando o potencial máximo a se destinar de 3% nas declarações individuais dos contribuintes. Além do baixo número de destinações, ainda se tem um número relevante de inconsistências que impedem que aqueles que realizaram a destina-

¹¹ Disponível em: <https://www.mdh.gov.br/navegue-por-temas/crianca-e-adolescente/cadastramento-de-fundos>.

ção tenham os valores repassados a um FDCA, fazendo-se necessário, para isso, um maior acompanhamento dos conselhos responsáveis pelo monitoramento dos Fundos, bem como, do Ministério Público, responsável pela fiscalização.

Apesar de a iniciativa de destinar ser de inteira responsabilidade do contribuinte, é importante a continuidade e o fortalecimento da divulgação desse projeto pelas entidades responsáveis do Poder Público, bem como, do meio acadêmico, por meio de ações de propagação de conhecimento através dos Núcleos de Apoio Fiscal (NAF), presente em diversas faculdades, e por meio da elaboração de trabalhos como este. Atividades como as elencadas anteriormente buscam esclarecer que o exercício da cidadania ativa percorre todos os momentos do funcionamento da vida pública, de forma que o cidadão participe de forma diligente das decisões e lute para que se amplie seu poder de participação e de decisão.

Ainda se tem um longo caminho a percorrer para o atingimento de uma educação fiscal uniforme em todo território nacional, bem como para uma participação substancial dos contribuintes do IRPF no Projeto Destinação, que se traduz numa ação de cidadania efetiva, pois com os valores encaminhados aos projetos sociais beneficiados, crianças e adolescentes terão a oportunidade de participar de atividades educacionais, culturais, artísticas etc., relevantes para a formação integral do ser humano.

Este trabalho contribui com um estudo empírico sobre o Projeto Destinação, dos quais há apenas um número limitado. Trata-se de um estudo inicial que revela uma parte da disparidade das destinações por Estados, no entanto, não é conclusivo, então, sugere-se que outros estudos sejam feitos de maneira mais qualitativa para se averiguar as causas que influenciam a disparidade da quantidade de destinações entre os Estados-membros, bem como a causa das inconsistências para o não repasse. Que sejam feitos estudos de casos no intuito de levantar as causas de baixa destinação em determinadas localidades e destinações mais relevantes em outras, para que se possa replicar o modelo de abordagem.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016. 773 p.;

ANDRADE, Maria Margarida. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico: elaboração de trabalhos na graduação**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010. 158 p.;

BRASIL. **Código Civil**: Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002. 9. ed., 2a reimpr. Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2017. 152 p. - (Série legislação; n. 242)

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas emendas constitucionais nos 1/1992 a 99/2017, pelo Decreto Legislativo no 186/2008 e pelas Emendas constitucionais de revisão 1 a 6/1994. 53. ed., 2. reimpr. - Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2019. 167 p. - (Série legislação; n. 275 papel)

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 3. ed. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2017. 69 p.;

BRASIL. **Lei de responsabilidade fiscal**: Lei complementar no 101, 4 de maio de 2000, e legislação correlata – Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2014. 113 p. - (Série legislação; n. 112).

BRASIL. **Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990**. Institui o Estatuto da Criança e do Adolescente. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8069.htm. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL. **Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015**. Dispõe sobre os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13149.htm. Acesso

em: 27 jun. 2019.

BRASIL. Receita Federal. **Instrução Normativa RFB nº 1.131, de 20 de fevereiro de 2011**. Brasília, DF: Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=16103&visao=anotado>. Acesso em: 27 jun. 2019;

BRASIL. Receita Federal. **Instrução Normativa nº 1.794, de 23 fevereiro de 2018**. Brasília, DF: Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90350>. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL. Receita Federal. **Instrução Normativa nº 1.871, de 20 de fevereiro de 2019**. Brasília, DF: Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=98886>. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL. Receita Federal. **Ofício nº 050/2018-RFB/Codac/Codar**. Brasília 10 ago. 2018. 96 f. Disponível em: <http://www.direitosdacrianca.gov.br/noticias-2017/ANEXOIREpasses.pdf>. PDF. Acesso em: 27 jun. 2019;

CORRÊA, Henrique L., CORRÊA, Carlos A. **Administração de produção e operações: manufatura e serviços: uma abordagem estratégica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012;

DIGIÁCOMO, Murillo José. **Estatuto da criança e do adolescente anotado e interpretado**. 7. ed. Curitiba: Ministério Público do Estado do Paraná. Centro de Apoio Operacional das Promotorias da Criança e do Adolescente, 2017;

FARIAS, Fátima Maria Gondim Bezerra; FILHO, Valdinar Custódio. **Educação fiscal e cidadania: ensino médio**. Fortaleza: Edições Demócrito Rocha, 2014.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 200 p.;

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2006. 549 p.;

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007. 225 p.;

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito constitucional descomplicado**. 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016. 982 p.;

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. 1158 p.;

VIDAL, Eloísa Maia et al (Org.). **Educação fiscal e cidadania**. Fortaleza: Edições Demócrito Rocha, 2010.

Análise do processo de elaboração e execução do orçamento público do município de Cariré/CE

Gilson Gomes de Araújo¹
Maria Amanda Viana Oliveira²

INTRODUÇÃO

O orçamento público é um instrumento que contém informações políticas e programas de ação o qual funciona como mecanismo de fiscalização. Sendo assim, o principal instrumento da administração pública para o planejamento de projetos, programas e atividades para um determinado período financeiro. Cabe ao Poder Executivo Municipal organizar de maneira eficiente, para administrar seus recursos e cumprir com suas obrigações perante a população, valendo-se do planejamento e pondo à disposição da sociedade meios aos quais possam suprir suas necessidades básicas (essencial para a sobrevivência/ bem estar social). Este artigo tem como objetivo a realização de uma análise do processo de elaboração e execução do orçamento público do município de Cariré/CE referente ao exercício de 2017, como forma de evidenciar a importância desse instrumento de planejamento na política econômico-financeira municipal.

Para o presente estudo foram realizadas pesquisas de características bibliográficas sobre o tema abordado. As informações referentes à Prefeitura de Cariré foram extraídas do site da mesma. Vale ressaltar que embora o orçamento em curso seja o do exercício de 2019 fora escolhido o de 2017 para análise, tendo em vista que está devidamente encerrado, proporcionando com isto uma análise íntegra, abrangendo a execução dos recursos orçamentários. Este estudo está estruturado em mais quatro seções: o referencial teórico so-

¹ Graduando em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual Vale do Acaraú – UVA.

² Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual Vale do Acaraú – UVA.

bre a contabilidade pública, seus instrumentos e legislação aplicável, a metodologia empregada na pesquisa, a discussão e análise dos dados e, por fim, as considerações finais.

REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção busca discutir aspectos relacionados às definições de contabilidade pública, legislação aplicável e seus instrumentos analisando a importância destes mecanismos de controle gerencial.

Conceito de Contabilidade Pública e Legislação Aplicável

Para Kohama (2013, p.25) a Contabilidade Pública é:

[...] um dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, [...]

Contabilidade Pública tem como premissa/base o controle da “coisa pública” (patrimônio público), sendo um ramo da ciência contábil que tem o seu enfoque no processo gerador de informações, o controle patrimonial das entidades públicas as quais tem como objetivo a prestação de serviços à sociedade, e não a obtenção de lucros. A Contabilidade como um todo vem passando por um processo de reestruturação que são as convergências das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais. Processo este enfrentado pela Contabilidade geral a qual se encontra totalmente dentro dos padrões da International Accounting Standard (IAS) e agora enfrentado pela Contabilidade Pública. Na qual já podemos ver resultados já que ocorreram diversas mudanças nas regras que norteiam a mesma.

A Lei 4.320/64 é a principal legislação que norteia a Contabilidade Pública Brasileira, onde nela contém as normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Além dela temos a Constituição Federal de

1988 que trouxe grandes mudanças referentes à matéria contábil voltada para as finanças públicas e em particular para o orçamento, nos artigos 165 a 169, que estabelece os instrumentos do planejamento público e a elaboração do orçamento. Em seguida a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101 de 04 de Maio de 2000) veio para estabelecer normas direcionadas à responsabilidade na gestão fiscal com o objetivo de impor limites aos gestores da política fiscal, determinando metas e impondo limites para a administração das Receitas e Despesas, obrigando-os assumirem responsabilidades com os gastos públicos.

Instrumentos de Planejamento da Administração Pública

Para o alcance de bons resultados na gestão pública é necessário planejamento, através dele pode-se estabelecer metas e prioridades respeitando os preceitos legais para a aplicação de recursos públicos. Com um planejamento é possível identificar as necessidades da população e quais os mecanismos e possibilidades que podem ser utilizados para supri-las. Os instrumentos de planejamento estão contidos no art. 165 seção II da Carta Magna de 1988 e são: Plano Plurianual (PPA), as diretrizes orçamentárias, que compõem a Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) e os orçamentos anuais, que são concretizados pela Lei Orçamentária Anual (LOA).

O Plano Plurianual é o instrumento de planejamento de médio prazo, contendo especificações das ações do governo suas ações, suas metas e objetivos, além de que deve descrever qual o órgão que será responsável pela execução e fiscalização do projetos nele contido, informar qual será o gasto e sua origem, seu prazo de execução, indicadores de avaliação, meta física e diagnóstico da situação regional. Tendo vigência durante o período de quatro anos, o primeiro ano do PPA será o segundo ano do mandato do gestor. Essa coincidência entre o mandato do gestor e a vigência do PPA acontece para que haja uma continuidade de programas e ações governamentais na transição de um governo para outro.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias, instituída pelo art.164 da Carta Magna de

1988 tem como finalidade nortear a elaboração da Lei Orçamentária Anual com as diretrizes estabelecidas no Plano Plurianual. Nela estarão compreendidas as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, também deu ênfase para LDO, em seu artigo 4º, reafirmou a Carta Magna e acrescentou a obrigatoriedade de elaboração dos anexos de metas fiscais e riscos fiscais e também dispôs sobre o equilíbrio entre despesas e receitas; critérios e forma de limitação de empenho; normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos.

A Constituição Federal prevê, em seu artigo 165, § 5º que a Lei Orçamentária Anual compreenderá os orçamentos fiscal, de investimento e o da seguridade social. O Poder Executivo é o órgão encarregado pela elaboração da LOA, enquanto isso o Poder legislativo é responsável pela a discursão e aprovação, a vigência da mesma é de um ano. “A lei que aprova a receita orçamentária não pode conter matéria estranha ao orçamento; isso significa que a lei orçamentária não disporá sobre assunto que não se relacione estritamente com o orçamento” (ANGÉLICO, 1995, p. 25), ou seja, a proposta orçamentária deve ser elaborada de forma detalhada apresentando todas as receitas estimadas, com o detalhamento de suas projeções e o método que a levou a encontrar tal resultado. Também deve conter todas as despesas a serem executadas, pois não poderão ser realizadas, caso não estejam contidas na Lei Orçamentária.

Orçamento Público

O orçamento do aspecto financeiro é um planejamento de aplicação dos recursos esperados, em programas de custeios, investimentos, inversões e transferências durante um determinado período financeiro, já o orçamento público do aspecto econômico é a representação exata do quadro econômico público, é o reflexo da vida do Estado e na forma monetária que tomamos conhecimento dos detalhes de seu processo, de sua cultura e de sua população. O orça-

mento público é uma lei de tem sua elaboração feita pelo Poder Executivo e sua aprovação fica a cargo do Poder Legislativo, que estima a receita e fixa a despesa para um determinado período.

Andrade (2013, p.43) diz que orçamento é:

[...] a materialização do planejamento do Estado, quer na manutenção de sua atividade (ações de rotina), quer na execução de seus projetos (ações com início, meio e fim). Configura o instrumento do Poder Público para expressar seus programas de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos (receitas) a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios (despesas) a serem efetuados.

O orçamento procura o equilíbrio entre as receitas e despesas, ele é a interligação entre o planejamento e as funções executivas da organização, em que distribuição de recursos visa à consecução de objetivos e metas. O mesmo é dividido em quatro etapas: planejamento, programação, projeto e orçamento.

Receita e Despesa Orçamentárias

Receita orçamentária é aquela que é devidamente discriminada na forma do anexo nº 3 da lei 4320/64, receitas correntes e receitas de capital previstas no artigo 11. Segundo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP (2016, p.37) receitas orçamentárias (receitas públicas) são:

[...] disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício e que aumentam o saldo financeiro da instituição. Instrumento por meio do qual se viabiliza a execução das políticas públicas, as receitas orçamentárias são fontes de recursos utilizadas pelo Estado em programas e ações cuja finalidade precípua é atender às necessidades públicas e demandadas da sociedade.

A receita que se espera arrecadar é denominada de receita prevista ou receita orçada. Sua arrecadação efetiva denomina-se receita realizada. Logo, ao término do período determinado, a receita realizada poderá ser igual, maior ou menor que a estimada. Despesa orçamentária é o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços

públicos prestados à sociedade” (MCASP, 2016, p.70).

Na contabilidade pública a despesa é identificada sob uma perspectiva financeira, dentro do regime de controle e da disciplina ordenativa do setor público, uma despesa pública só pode ser efetivada se houver lei que a permita, se for processada regularmente e se for aprovada por quem de direito. Após a confirmação destas premissas a despesa segue para as suas fases de execução. A primeira fase da execução da despesa é denominada de empenho e o art. 58 da Lei 4.320/64 o define como, “O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”. A liquidação é a segunda fase da execução da despesa pública. Sua definição está descrita no artigo 63 da Lei 4.320/64, “A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”. A última fase da execução da despesa orçamentária é o pagamento, representado pela emissão de ordem de pagamento em prol do credor.

Portanto cada gestor deve ter como prioridade o equilíbrio entre receita e despesa com o propósito de gastar os recursos de forma criteriosa, tendo como base o cumprimento de uma programação, a partir da qualificação de cada atividade ou projeto, sem esquecer-se da avaliação e possíveis correções de desvios ao longo da sua implementação.

METODOLOGIA

Esta seção trata dos procedimentos utilizados nesta pesquisa, definindo o seu delineamento e unidade de análise, bem como suas técnicas de coleta e análise de dados. Esta pesquisa utiliza dados primários e secundários, coletados por meio das técnicas de pesquisa documental e bibliográfica. “A pesquisa pode ser considerada um procedimento formal com método de pensamento reflexivo que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para se conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais.” (MARCONI e LAKATOS, 2009, P.43). Toda pesquisa implica o levantamento de dados de variadas fontes.

A pesquisa documental compreende “O exame de materiais de natureza diversa, que ainda não receberam um tratamento analítico, ou que podem ser reexaminados, buscando-se novas e/ ou interpretações complementares” (GODOY, 1995, p. 21). A Pesquisa bibliográfica, por sua vez, envolve toda a literatura já publicada (livros, artigos, trabalhos acadêmicos etc.), cujos dados já foram elaborados, ou seja, receberam um tratamento analítico. Ela constitui o primeiro passo de qualquer pesquisa científica (MARCONI; LAKATOS, 2009).

Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa classifica-se como qualitativa. A pesquisa qualitativa “consiste em um conjunto de práticas materiais e interpretativas que dão visibilidade ao mundo. Essas práticas transformam o mundo em uma série de representações [...]” (DENZIN; LINCOLN, 2006, p. 17). Quanto aos procedimentos, esta pesquisa classifica-se como estudo de caso. Trata-se de um “Estudo profundo e exaustivo de indivíduos e instituições em particular, de maneira a permitir o seu amplo e detalhado conhecimento” (MICHAUSZIN; TOMASINI, 2005, p. 51).

Os dados serão analisados por meio da análise de conteúdo. Esta técnica compreende “um instrumental metodológico que se pode aplicar a discursos diversos e a todas as formas de comunicação, seja qual for a natureza do seu suporte (GODOY, 1995, p. 23). Este artigo procura demonstrar como foi dado o processo de elaboração e execução orçamentária do município de Cariré, a fim de verificar se o planejamento e a execução orçamentária foram executados conforme previsto por lei.

ANÁLISE DOS RESULTADOS

Análise do Orçamento do Município de Cariré

Cariré é um município que fica localizado no Noroeste do Estado do Ceará, mais especificamente na microrregião de Sobral e distante 268 km da capital cearense. Segundo informações extraídas do site do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), possui uma população estimada em 18.660 habitantes (2017) e uma área territorial de 756, 875 km².

O exercício de 2017 foi previsto na Lei Orçamentária Anual nº 525, de 19 de Novembro de 2016, na qual o Poder Executivo elaborou uma estimativa de receitas e fixou despesas no valor de R\$44.306.407,00 e para o Poder Legislativo foi orçado o valor de R\$1.562.769,00. No seu artigo 1º é mostrado que a despesa é dividida entre Orçamento Fiscal e Orçamento de Seguridade Social, o que mostra que o Município não possui Orçamento de Investimentos que seria no caso se o mesmo possuísse empresas. Com relação aos seus desdobramentos é demonstrado no artigo 4º, sendo em termos de valores monetários R\$31.742.828,00 para o Orçamento Fiscal e R\$14.126.348,00 para o Orçamento de Seguridade Social. Cabe Ressaltar que a LOA 2017 foi elaborada tendo como base o Plano Plurianual do Município de Cariré instituído pela Lei Municipal nº 442, de 22 de Novembro de 2013, vigente para o quadriênio 2014-2017 e segundo as diretrizes da LDO 2017, que foi instituída pela Lei Municipal nº 509, de 13 de Maio de 2016.

TABELA 1-RECEITAS CORRENTES E DE CAPITAL PREVISTAS

FONTES	VALOR R\$
RECEITAS CORRENTES	46.239.126,00
RECEITA TRIBUTÁRIA	633.862,00
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES	290.503,00
RECEITA PATRIMONIAL	368.575,00
RECEITA DE SERVIÇOS	39.137,00
TRANSFERENCIAS CORRENTES	44.666.475,00
OUTRAS RECEITAS CORRENTES	240.664,00
RECEITAS DE CAPITAL	4.325.505,00
ALIENAÇÃO DE BENS	71.202,00
TRANSFERENCIAS DE CAPITAL	4.254.303,00
DED.DE RECEITA P/FORM DO FUNDEB	-4.695.545,00
TOTAL GERAL	45.869.176,00

Fonte: Lei nº525 de 19 de Novembro de 2016.

Destaca-se que 90,57% das receitas do Município de Cariré são correntes e 9,43% são de capital. Nota-se que são as Transferências Correntes as principais fontes de arrecadação do município, visto que representa 97,38% da receita estimada total. A Receita Tributária tem uma baixa proporção representando apenas 1,38% do total da receita. No artigo 5º da LOA 2017 as despesas do Poder Executivo e do Poder Legislativo estão alocadas por órgãos, sendo que as funções são apresentadas na tabela de demonstrativos da lei, mais especificamente no de receitas e despesas seguindo o que determina a portaria do MOG nº 42 de 14 de Abril de 1999, demonstrando como são distribuídos os recursos nas diversas áreas de atuação do governo municipal. É demonstrada a alocação por função na tabela a seguir:

TABELA 2-CLASSIFICAÇÃO POR FUNÇÃO

FUNÇÃO	VALOR EM R\$
01-LEGISLATIVA	1.562.769,00
04-ADMINISTRATIVA	2.131.161,00
08-ASSISTÊNCIA SOCIAL	3.871.973,00
10-SAÚDE	10.254.375,00
12-EDUCAÇÃO	17.030.163,00
13-CULTURA	961.784,00
15-URBANISMO	4.568.679,00
17-SANEAMENTO	667.120,00
18-GESTÃO AMBIENTAL	369.186,00
20-AGRICULTURA	1.363.925,00
23-COMERCIO E SERVIÇOS	417.698,00
25-ENERGIA	505.000,00
26-TRANSPORTE	207.718,00
27-DESPORTO E LAZER	304.706,00
28-ENCARGOS ESPECIAIS	471.497,00
99-RESERVA DE CONTINGÊNCIA	207.718,00
TOTAL	45.869.176,00

Fonte: Demonstrativo de Receitas e Despesas.

Através de uma análise detalhada dos números, constata-se que a Educação é a área para qual se destinou o maior volume de recursos, correspondendo a 37,13% do orçamento total do Município de Cariré, em seguida vem a Saúde com recursos que somam 22,35%. A área com menor destinação é a de Transportes com apenas 0,45% do valor orçado total. Em relação à natureza econômica, as despesas foram distribuídas no Demonstrativo de Receita e Despesa de natureza de categoria com o nome da respectiva natureza seguindo o adendo do Anexo 9 da lei 4.320/64.

TABELA 3-CLASSIFICAÇÃO SEGUNDO A NATUREZA ECONÔMICA

DESPESAS CORRENTES	38.795.749,00
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	24.745.589,00
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA	3.646,00
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	14.046.514,00
DESPESAS DE CAPITAL	6.865.709,00
INVESTIMENTOS	6.086.303,00
INVERSÕES FINANCEIRAS	129.520,00
RESERVA DE CONTINGÊNCIA	207.718,00
TOTAL	45.869.176,00

Fonte: Demonstrativo da Receita e Despesa, com ênfase nas Despesas segundo a Categoria econômica da Lei nº525 de 19 de Novembro de 2016(Adaptado)

Analisando os dados apresentados, percebe-se que as despesas correntes representam 84,58 % do orçamento, e as despesas de capital representam 15%. Segundo esses números verificados, pode-se notar que as despesas com Pessoal e Encargos Sociais comprometeram 53,94% do orçamento total, sendo, portanto, a maior despesa do Município. Na elaboração do Orçamento do Município de Cariré é percebido que o Princípio do Equilíbrio Orçamentário foi respeitado, por conta de que o total estimado para a receita é igual ao montante que foi fixado para a despesa.

Execução Orçamentária do Município de Cariré

O Balanço Orçamentário é uma demonstração contábil que está regulamentada no Art.102 da Lei nº 4.320/64, cabe a ele fazer a demonstração das

receitas e despesas que foram previstas e confrontar com as que foram realizadas. Segundo a Prestação de Contas de Governo do exercício de 2017 disponível no site da Prefeitura Municipal de Cariré, o resultado da execução do orçamento do respectivo exercício foi positivo ao registrar um superávit de R\$1.080.292,03, por conta das receitas realizadas terem sido maiores que as despesas que foram empenhadas no período, o qual é demonstrado na tabela abaixo:

TABELA 04-EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

RECEITAS	PREVISÃO	REALIZAÇÃO
RECEITAS CORRENTES	46.239.216,00	48.483.037,39
RECEITA TRIBUTÁRIA	633.862,00	1.275.034,93
RECEITAS DE CONTRIBUIÇÕES	290.503,00	563.502,82
RECEITA PATRIMONIAL	368.575,00	276.934,00
RECEITA DE SERVIÇOS	39.137,00	0,00
TRANSFERENCIAS CORRENTES	44.666.475,00	46.265.032,72
OUTRAS RECEITAS CORRENTES	240.664,00	102.531,00
RECEITAS DE CAPITAL	4.325.505,00	2.676.805,00
ALIENAÇÃO DE BENS	71.202,00	127.520,00
TRANS. DE CAPITAL	4.254.303,00	2.549.285,59
DED. DE RECEITA P/ FORM. DO FUNDEB	-4.695.545,00	-4.443.235,68
SUBTOTAL DAS RECEITAS	45.869.176,00	46.716.607,30

Superávit de Arrecadação**847.431,30**

DESPESAS	FIXADO	EMPENHADO
DESPESAS CORRENTES	40.263.757,00	40.036.967,00
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	24.963.991,00	24.793.232,64
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA	116,00	39,68
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	15.299.649,00	15.243.695,00
DESPESAS DE CAPITAL	5.605.401,00	5.591.347,00
INVESTIMENTOS	4.791.515,00	4.780.480,72
INVERSÕES FINANCEIRAS	20.230,00	20.000,00
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA	793.656,00	790.866,86
RESERVA DE CONTINGÊNCIA	207.718,00	0,00
TOTAL DAS DESPESAS	45.869.176,00	45.628.315,27
Economia Orçamentária		240.860,73

Resultado da Ex. Orçamentária**Superávit****1.088.292,03**

Fonte: Balanço Orçamentário (Adaptado)

Analisando a tabela acima, foi possível observar que houve um aumento na arrecadação no montante de R\$ 847.431,30, e uma menor execução das despesas no valor de R\$240.860,70, o que contribuiu para que o resultado de Cariré fosse positivo ao atingir uma economia orçamentária no valor de R\$1.080.292,03. O Superávit de Arrecadação foi ocasionado pelo crescimento acentuado das Transferências Correntes, que foi estimada em R\$46.265.032,72 e foi realizada em R\$48.483.037,39. Embora tenha registrado um resultado positivo, pode se destacar a baixa realização das Receitas de Capital, na qual as Transferências de Capital foram bem menores do que o previsto em R\$1.648.700,00.

As Receitas Tributárias e de Contribuição tiveram um bom desempenho com arrecadações que atingiram 201,15% e 193,97% em relação ao inicialmente estimado na Lei Orçamentária Anual do Município. Vale destacar que não teve a realização da Receita de Serviços, fazendo com que Cariré não registrasse a arrecadação de R\$39.137,00, sendo que a falta dessa arrecadação pode ter

vido ocasionada por um erro nos cálculos da estimativa. O Município de Cariré alocou os recursos nas áreas descritas na tabela abaixo:

TABELA 05-EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA POR FUNÇÃO

FUNÇÕES	FIXADO	EXECUTADO
01-LEGISLATIVA	1.562.769,00	1.753.197,67
04-ADMINISTRATIVA	2.131.161,00	3.436.281,00
08-ASSISTÊNCIA SOCIAL	3.871.973,00	1.406.274,94
10-SAÚDE	10.254.375,00	11.295.294,68
12-EDUCAÇÃO	17.030.163,00	15.853.917,33
13-CULTURA	961.784,00	892.117,00
15-URBANISMO	4.568.679,00	6.821.827,86
17-SANEAMENTO	667.120,00	161.843,38
18-GESTÃO AMBIENTAL	369.186,00	372.212,50
20-AGRICULTURA	1.363.925,00	604.154,57
23-COMÉRCIO E SERVIÇOS	417.698,00	52.245,62
25-ENERGIA	217.156,00	584.319,35
26-TRANSPORTE	1.415.266,00	1.115.559,00
27-DESPORTO E LAZER	304.706,00	672.028,00
28-ENCARGOS ESPECIAIS	471.497,00	607.041,00
99-RESERVA DE CONTINGÊNCIA	207.718,00	0,00
TOTAL	45.869.176,00	45.628.315,27

Fonte: Demonstrativo da Despesa por Função/ Subfunção.

Seguindo a análise do quadro acima, nota-se que para a área da Educação no transcorrer do exercício de 2017 registrou despesa no montante de R\$15.853.917,33, e foi à área com mais investimentos, correspondendo a 34,75% do orçamento total, e teve 93% do que foi previsto foi executado para esse segmento. Com relação à Saúde, essa área teve despesa de R\$ 11.295.294,68, correspondente a 110,15% do inicialmente previsto na LOA, ou seja, o Governo Municipal colocou mais recursos na área da Saúde do que o previsto no planejamento do orçamento do Município, sendo essa área a segunda com maior percentual sobre o orçamento executado ao representar 24,75% do total. O Valor que a unidade gestora previu para executar era de

R\$ 45.869.176,00, sendo que os valores são mostrados nos estágios de Empenho, Liquidação e Pagamento, e estão expressos no Balanço Orçamentário da Prestação de Contas de Governo de 2017 com os valores abaixo:

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Presente artigo concluiu que para ter uma gestão que seja eficaz e eficiente com relação aos recursos públicos, toda gestão pública deve planejar o seu orçamento, para que ele tenha uma boa execução e com isso desenvolver mecanismos de controle que evite erros na alocação e distribuição desses recursos. O PPA, a LDO e a LOA são os três instrumentos que tornam o planejamento realidade, por conta de sua elaboração envolver toda a estrutura do governo na busca de alocar de forma assertiva os recursos, buscando atender as prioridades e garantir o funcionamento de programas e projetos, observando e atendendo o papel social do Poder Público.

O Município de Cariré atende ao Princípio da Transparência na gestão dos seus recursos públicos ao disponibilizar no site da Prefeitura Municipal os instrumentos utilizados no planejamento orçamentário, como também nos seus Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária e na Prestação de Contas de Governo todas as demonstrações contábeis e notas explicativas que a legislação exige para que a sociedade possa acompanhar a sua execução. O Município de Cariré participou de maneira bastante efetiva o acompanhamento e o controle da execução orçamentária, pois conseguiu obter um superávit em seu resultado final, ao aliar o aumento de receitas com uma aplicação eficiente e mais cautelosa no atendimento das despesas. Entretanto não deixando de ressaltar a ineficiência do município estudado na arrecadação de Receita de Serviços, o que poderia ter gerado uma descompensação orçamentária acarretando em possíveis prejuízos aos cofres do município de Cariré, tal erro pode ter ocorrido principalmente pela falta de cobrança e fiscalização nas taxas de serviços (IPTU, Cobranças de Melhorias, Transporte, etc).

Portanto, para ter um orçamento equilibrado e eficiente, ele dever ser flexível e ter sempre a capacidade de responder as variações que forem ocorrendo,

sendo que ele é uma ferramenta da qual o Poder Público dispõe para poder organizar e controlar de forma assertiva os recursos que tem ao seu dispor em determinado exercício

REFERÊNCIAS

ANGÉLICO, JOÃO. **Contabilidade Pública**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 1995.

BRASIL, **Lei Complementar nº 101 de 04 de Maio de 2000**. Lei de Responsabilidade Fiscal. É a lei que estabelece normas que visa melhorar as finanças públicas ao estabelecer responsabilidades voltadas para a gestão fiscal e dá outras providências.

BRASIL, **Lei nº 4320 de 17 de Março de 1964**. É a lei que estatui as Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 13a.Ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2013.

PREFEITURA DE CARIRÉ. Transparência Disponível em <https://www.carire.ce.gov.br/acessoainformacao.php>. Acesso em 18 fev 2018.

SCHIRMER, Daiana. **Orçamento Público Municipal** - Comparativo entre valores previstos e os realizados no Município de Torres – RS.2014. 62 p. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências. Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense UNESC. Criciúma – SC.> Disponível em repositorio.unesc.net/bitstream/1/3622/1/Daiana%20Schirmer.pdf. Acesso em 27 mar 2018.

Análise do Processo de Elaboração e Execução do Orçamento do município de Peruíbe/SP. Disponível em unifia.edu.br/revista_eletronica/revistas/gestao_foco/.../orcamento_publico.pdf. Acesso em 18 fev 2018.

A EVOLUÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO E SEUS INSTRUMENTOS DE PLA-

NEJAMENTO. Disponível em [semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigo_regis_1 .pdf](http://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigo_regis_1.pdf). Acesso em 18 fev 2018.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MICHAUSZYN, M. S.; TOMASINI, Ricardo. **Pesquisa, orientações e normas para elaboração de projetos, monografias e artigos científicos**. 4. ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2008.

GODOY, A. S. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 35, n.3, p. 20-29, maio. /jun. 1995.

DENZIN, N.K.; UNCOLN, Y.S. A disciplina e a prática da pesquisa qualitativa. In: **O planejamento da pesquisa qualitativa: Teorias e Abordagens**. 2 ed. Porto Alegre: Artmed, 2006. p. 15-47.

Impacto do projeto Destinação IRPF no desenvolvimento das ações sociais da Associação Peter Pan

Rafael Lima de Sousa¹
Kamilah de Carvalho Maranhão²
Lara Capelo Cavalcante³

INTRODUÇÃO

Um dos maiores desafios na atual sociedade brasileira é concretizar os princípios e as diretrizes constantes na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CRFB/88 (BRASIL, 1988), que é a lei fundamental, base de todo o ordenamento jurídico brasileiro, de modo a possibilitar a efetivação dos direitos fundamentais nela previstos, tais como os direitos da criança e do adolescente.

Em seu art. 227, a CRFB/88 (*ibid.*) preceitua que, de forma absolutamente prioritária, a família, a sociedade e o Estado têm o dever de assegurar à criança, ao adolescente e ao jovem, direitos, tais como à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à cultura, à dignidade, ao respeito e à liberdade, bem como garantir a sua proteção contra qualquer tipo de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão.

A Lei nº 8.069/90, também conhecida como Estatuto da Criança e do Adolescente (ECA), além de reiterar o preceito constitucional acima citado, prescreve ainda, em seu art. 3º, que devem ser asseguradas todas as oportunidades e facilidades, “a fim de lhes facultar o desenvolvimento físico, mental, moral,

¹ Pós-Graduando em Direito e Processo Tributários pelo Centro Universitário Christus – Unichristu; Graduando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará – UFC; Advogado; bolsista voluntário do Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal – NAF-UFC; Graduado em Direito pelo Centro Universitário Estácio do Ceará.

² Graduanda em Ciência Contábeis pela Universidade Federal do Ceará – UFC; bolsista remunerada do Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal – NAF-UFC.

³ Professora da Universidade Federal do Ceará, nas disciplinas de Legislação Tributária I, Legislação Societária e Empresarial e Introdução ao Estudo do Direito; Coordenadora da Pró-Reitoria de Extensão do Campus Benfica – UFC e do Programa Educação Fiscal e Cidadania - Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal – NAF-UFC; Doutora em Sociologia pela Universidade Federal do Ceará; Mestre em Direito pela Universidade de Fortaleza – UNIFOR e Graduada em Direito pela Universidade de Fortaleza – UNIFOR.

espiritual e social, em condições de liberdade e de dignidade” (BRASIL, 1990).

Conforme se pode apreender, a partir dos dispositivos legais apresentados, é de pleno interesse social garantir o bem-estar e um desenvolvimento minimamente satisfatório a crianças e adolescentes no Brasil. Nesse sentido, revela-se fundamental que a sociedade, em todos os seus setores, crie e aperfeiçoe mecanismos que conduzam os preceitos normativos ao plano concreto. Um desses mecanismos, objeto de estudo do presente trabalho, é o Projeto Destinação, cuja campanha é realizada pela Receita Federal do Brasil, com fundamento nos artigos 260 e 260-A do ECA, que possibilita que os contribuintes do Imposto de Renda efetuem destinações a determinados fundos de amparo social, incluído nesse conjunto os Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente, no âmbito nacional, distrital, estadual ou municipal.

Assim, esta pesquisa se volta à análise do Projeto Destinação, no contexto da arrecadação de recursos por entidades sem fins lucrativos que promovem os direitos da criança e do adolescente, investigando o impacto de tal projeto no desenvolvimento das ações sociais da Associação Peter Pan. Surge, então, o seguinte problema de pesquisa: qual o impacto do repasse da arrecadação fiscal, auferida com o Projeto Destinação Imposto de Renda Pessoa Física, no desenvolvimento das ações sociais de promoção dos direitos da criança e do adolescente exercidas pela Associação Peter Pan?

Partindo de tal problema, este trabalho tem como objetivo geral investigar, a partir da análise das demonstrações contábeis da Associação Peter Pan, a repercussão da aplicação da receita pública auferida com o repasse da arrecadação tributária proveniente do Projeto Destinação IRPF no desenvolvimento das ações sociais em questão, por parte desta instituição.

A fim de melhor conduzir a pesquisa, definiu-se os seguintes objetivos específicos: a) conceituar, na legislação e na doutrina, o IRPF ; b) conceituar, na legislação e na doutrina, os direitos fundamentais da criança e do adolescente; c) analisar a importância da Educação Fiscal para o exercício da cidadania e efetivação dos direitos fundamentais; d) expor o Projeto Destinação IRPF

e em que medida este pode contribuir para a promoção da Educação Fiscal e efetivação de direitos fundamentais; e) descrever os atributos básicos e a importância das demonstrações contábeis em uma entidade; f) definir as entidades do terceiro setor, analisando a natureza jurídica da Associação Peter Pan, seus fins sociais e ações desenvolvidas; g) apresentar os conceitos de Direito Financeiro voltados à aplicação de recursos públicos; h) fazer uma análise das demonstrações contábeis da Associação Peter Pan, no sentido de investigar o repasse da arrecadação tributária proveniente do Projeto Destinação IRPF no desenvolvimento das ações sociais de promoção dos direitos da criança e do adolescente.

Esta pesquisa é fruto da experiência no programa “Educação Fiscal e Cidadania - Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal (NAF)”, vinculado ao Departamento de Contabilidade da FEAAC⁴ – UFC. O programa de extensão se desenvolve através de um acordo de cooperação técnica da UFC com a Receita Federal do Brasil. Possui atuação voltada para o desenvolvimento de ações de educação fiscal direcionadas aos contribuintes com menor poder aquisitivo, por parte dos alunos do curso de Ciências Contábeis, sob supervisão de professores desta instituição.

O programa NAF tem como uma de suas vertentes a promoção da educação fiscal, com enfoque não somente em questões acerca do recolhimento de tributos, mas também da forma como a arrecadação tributária e subsequente destinação de recursos deve ser efetivada em prol do desenvolvimento da sociedade. A partir dessa atuação foi possível, inclusive, levar o Projeto Destinação ao conhecimento dos contribuintes que buscaram auxílio relativamente à declaração do Imposto de Renda, promovendo uma maior reflexão sobre o tema. Diante disso, o controle das contas públicas e a participação social são fundamentais e se revelam como um exercício de cidadania.

Nesse cenário, é de inegável relevância a necessidade de estudos que se debruçam sobre a questão dos direitos da criança e do adolescente, sob a ótica

⁴ Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade da Universidade Federal do Ceará.

dos preceitos constitucionais, bem como é importante analisar as ferramentas utilizadas pela sociedade a fim de efetivamente concretizar tais preceitos, contexto em que se insere o Projeto Destinação. Também é importante destacar o relato desta experiência vivenciada pelos pesquisadores, no contexto de sua atuação no programa de extensão Educação Fiscal e Cidadania – Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal – NAF, na UFC, tendo em vista a escassez de trabalhos voltados à presente temática.

Revela-se importante, ainda, investigar o papel da educação fiscal na adesão de novos contribuintes ao referido projeto, promovendo uma reflexão e melhor compreensão acerca de seu potencial incentivador.

METODOLOGIA

Por meio de fontes bibliográficas, essencial a qualquer pesquisa (LIMA; MIO-TO, 2007), foi realizada uma investigação mais apurada, no sentido de se observar o entendimento dos autores, analisando-os de forma sistemática, no contexto do presente estudo. Em conjunto a tais autores, foram examinadas também as leis pertinentes ao tema, para que se identifique a aplicação prática de tais normas no plano concreto.

Este trabalho realiza, ainda, um estudo de caso, método que tem por finalidade uma investigação empírica acerca de um fenômeno contemporâneo, em profundidade e no contexto do mundo real, sobretudo quando os limites entre fenômeno e contexto não são claramente evidentes (YIN, 2015). A instituição sem fins lucrativos escolhida foi a Associação Peter Pan, sediada em Fortaleza-Ceará, que atua com foco no atendimento a crianças e adolescentes portadores de câncer, bem como suas famílias.

Será utilizada, na fase de coleta de dados, uma análise documental, subsidiada pelas demonstrações contábeis da Associação Peter Pan, do ano de 2018, dados estes coletados a partir do sítio eletrônico da referida instituição. O ano de 2018 foi escolhido como período de análise por proporcionar informações documentais mais recentes. Serão analisadas, além das demonstrações con-

tâbeis, outros documentos que proporcionem uma análise mais abrangente e adequada aos objetivos ora pretendidos, relativamente à educação fiscal e ao Projeto Destinação IRPF, com informações obtidas no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil.

Os dados coletados serão apreciados sob uma abordagem qualitativa, que permitirá uma melhor compreensão acerca dos fenômenos investigados, bem como identificar também os impactos gerados pela captação dos recursos (parte deles via Projeto Destinação IRPF) na realidade da instituição e no desenvolvimento de suas atividades.

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA FÍSICA

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), em seu art. 5º, estabelece três espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria (BRASIL, 1966). O presente estudo não tem por escopo adentrar em discussões acerca da totalidade das espécies de tributos, à luz das teorias existentes, convém salientar apenas que o Supremo Tribunal Federal já reconheceu a natureza tributária de outras espécies, também previstas na CRFB/88: contribuições e empréstimos compulsórios (MACHADO SEGUNDO, 2017).

A CRFB/88 delinea a competência tributária de cada ente político, possibilitando a estes a criação de impostos previstos no texto constitucional. No que tange ao Imposto de Renda, tal competência foi atribuída à União (art. 153, III).

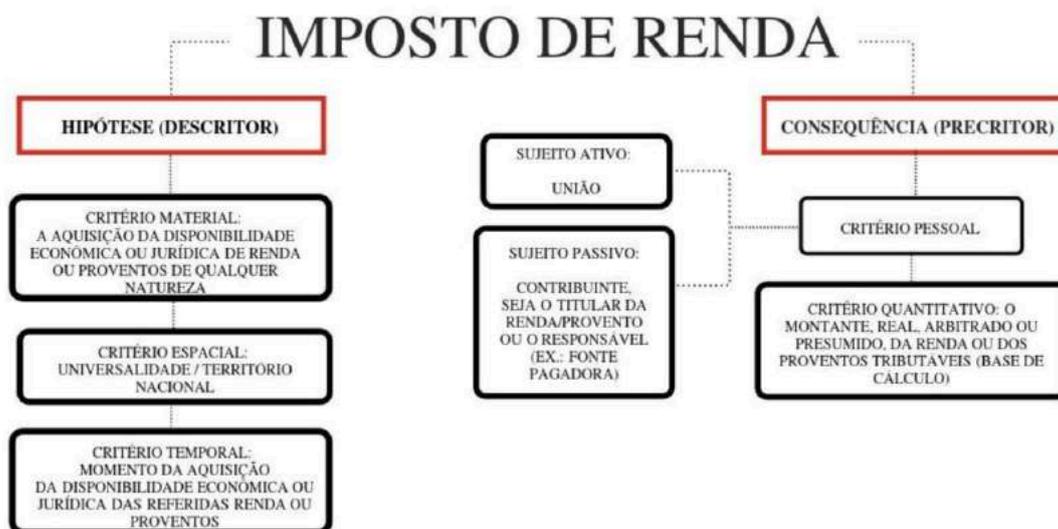
Outro aspecto fundamental para a compreensão do Imposto de Renda, enquanto espécie tributária, é extraído das lições de Carvalho (2018), quando trata da denominada regra matriz de incidência tributária. Nela, se devem inserir, em observância ao princípio tributário da estrita legalidade, o elemento descritor (critérios material, espacial e temporal), relativo à hipótese, e o elemento prescriptor (critérios pessoal e quantitativo), relativo à consequência.

Na linha de análise do referido autor, e conforme os artigos 43 a 45 do CTN, pode-se descrever a Regra Matriz de Incidência Tributária do Imposto de Ren-

da da seguinte forma:

Por seu turno, o CTN, em seu Art. 16, determina que “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer ati-

Figura 1 – Regra Matriz de Incidência Tributária: Imposto de Renda



Fonte: Elaborado pelos autores.

vidade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 1966). Ou seja, diferentemente de taxas e contribuições de melhoria, o Estado não necessita apresentar ao contribuinte do imposto uma contraprestação específica apta a caracterizar seu fato gerador. O fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Física, em tal perspectiva, e conforme se pode extrair do Decreto nº 9.580/18 (Regulamento do Imposto de Renda), seria a simples percepção de “renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital” (BRASIL, 2018).

Leciona Carvalho (2018, p.56) nesse mesmo sentido, asseverando que “é da índole do imposto, no nosso direito positivo, a inexistência de participação do Estado, desenvolvendo atuação atinente ao administrado”. Resta claro, assim, que se trata de um tributo de arrecadação não vinculada.

Oportuno ressaltar, entretanto, que a não vinculação inerente ao imposto não se restringe apenas à arrecadação deste, mas também à destinação dos recur-

sos provenientes dessa arrecadação. É o que se observa no texto constitucional. Em seu art. 167, IV, a CRFB/88 estabelece o que alguns teóricos do Direito Financeiro denominam princípio da não-afetação (Torres, 2007), ao vedar a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa. Paulsen (2017), por sua vez, considera a não-afetação uma regra e não um princípio. O autor assinala que não se trata de um fim a ser buscado, mas algo que restringe a atuação do legislador, ou seja, uma vedação que, caso não seja observada, criaria uma lei inconstitucional.

Não é objetivo da presente pesquisa se debruçar sobre tais discussões, apenas expô-las para fins de contextualização do tema. Princípio ou regra, cabe aqui apenas salientar que a própria CRFB/88 prevê exceções ao art. 167, IV, como, por exemplo, a determinação de que a União deve entregar, do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 21,5% ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, bem como 22,5% ao Fundo de Participação dos Municípios (art. 159, I, “a” e “b”).

Tais exceções são objeto relevante para este estudo, tendo em vista que a destinação de parte da receita de impostos da União, no que se inclui o Imposto de Renda, aos Fundos de Participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios é algo previsto no próprio texto constitucional, não caracterizando, assim, violação ao preceito constitucional acima referido e, no caso do Projeto Destinação, o contribuinte do Imposto de Renda Pessoa Física tem a possibilidade de indicar instituições ou fundos a serem destinatários de tais recursos, conforme será explanado adiante.

Nesse sentido, resta claro que a regra contida no CTN, a qual expressamente diz que o imposto é um tributo que tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativamente ao contribuinte, comporta exceções, inclusive, constitucionalmente previstas. Portanto, tal situação constitui uma exceção ao caráter da não vinculação do Imposto de Renda.

PROJETO DESTINAÇÃO E EDUCAÇÃO FISCAL

Conforme já mencionado, um dos deveres do Estado Brasileiro é a proteção da criança e do adolescente, como pode ser observado na própria Constituição Federal, no seu Artigo 227, *in verbis*:

Art. 227: É dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança, ao adolescente e ao jovem, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão (BRASIL, 1988).

Importante aqui uma análise sistematizada, que se debruce sobre os preceitos constitucionais, como o acima apresentado, no contexto da arrecadação tributária e aplicação dos recursos. Os direitos sociais prestacionais, ou seja, aqueles que envolvem prestações a serem cumpridas pelo Estado – e pela própria sociedade como um todo – guardam relação com os propósitos de melhorar, distribuir e redistribuir os recursos existentes, assim como criar bens essenciais para os que deles necessitam (SARLET, 2003).

O Projeto Destinação surge, assim, como uma forma de efetivação dos direitos fundamentais da criança e do adolescente, contribuindo também para o exercício da cidadania, pois atua diretamente na realidade social, especificamente para o fundo escolhido a receber a destinação. Tal projeto busca divulgar aos contribuintes do IR a possibilidade, em especial na época de entrega da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, de se destinar, diretamente no programa do IRPF, até 3% do imposto devido para o Fundo da Criança e do Adolescente – FIA, sem pagar mais imposto em decorrência disso.

Oportuno assinalar o que diz o Estatuto da Criança e do Adolescente, ao tratar especificamente desta possibilidade de destinação, como pode ser observado em seu artigo 260 e incisos:

Art. 260: Os contribuintes poderão efetuar doações aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente nacional, distrital, estaduais ou municipais, devida-

mente comprovadas, sendo essas integralmente deduzidas do imposto de renda, obedecidos os seguintes limites:

I - 1% (um por cento) do imposto sobre a renda devido apurado pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real; e

II - 6% (seis por cento) do imposto sobre a renda apurado pelas pessoas físicas na Declaração de Ajuste Anual, observado o disposto no art. 22 da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997 (BRASIL, 1988).

É nítida, portanto, a preocupação do legislador com a efetivação das diretrizes constitucionais até aqui discutidas, no que diz respeito aos direitos das crianças e dos adolescentes. O desafio é, e sempre parece ter sido, conduzir tais diretrizes ao plano da realidade social.

Segundo a Receita Federal do Brasil, em 18 de julho de 2018, foram repassados R\$ 59.292.898,20 aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente (FDCA), distribuídos em 1.377 fundos, correspondendo a 54.685 doações (BRASIL, 2018). Sendo, deste total, repassado R\$ 384.343,37 para o Município de Fortaleza (262 doações) e R\$ 477.551,74 para o Estado do Ceará (302 doações), segundo consta no documento anexo ao Ofício nº 050/2018- RFB/Codac/Codar, intitulado “Anexo I - Fundos que Receberam os Valores Doados via DIRPF 2018” (ibid.).

O Conselho Municipal de Defesa dos Direitos da Criança e do Adolescente de Fortaleza (COMDICA) é o órgão colegiado que tem como uma de suas principais responsabilidades a gestão do Fundo Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente – FMDCA. Segundo informações obtidas no sítio eletrônico do órgão⁵, os recursos do fundo são utilizados mediante aprovação pelo colegiado, por meio de resoluções deliberativas. Tais resoluções devem ser cumpridas pela Administração Pública, por observância aos princípios constitucionais da soberania popular e da prioridade absoluta a criança e ao Adolescente. Cumpre, ainda, salientar, que outra função do órgão é acompanhar e avaliar o desempenho das entidades civis que atuam junto à criança e ao adolescente. Além do fundo municipal, em âmbito estadual, há a atuação do Conselho Es-

⁵ Disponível em: <www.comdica.fortaleza.ce.gov.br>.

tadual dos Direitos da Criança e do Adolescente do Ceará (CEDCA), cuja função, dentre outras determinadas pela legislação pertinente, é prestar apoio à gestão do Fundo para a Criança e o Adolescente – FECA. Os recursos do referido fundo estadual são direcionados a projetos sociais de entidades com projetos aprovados.

É importante destacar que, a partir da destinação de recursos e da gestão voltada à promoção dos direitos da criança e do adolescente, como a realizada pelo COMDICA e pelo CEDCA, é possível financiar projetos sociais nos quais as crianças e adolescentes terão a oportunidade de participar de atividades educacionais, culturais, artísticas, bem como de atenção à saúde, que serão de grande relevância para sua formação integral do ser humano e como consequência para a redução da violência em nossas cidades.

Conforme consta no Banco de Projetos Certificados para o FECA 2018-2019⁶, a Associação Peter Pan obteve aprovação para captação de recursos referente ao projeto intitulado “Amplitude do Atendimento Centro Pediátrico do Câncer”, que consiste na ampliação das instalações do Centro Pediátrico de Câncer, visando atender ao aumento da demanda de atendimento médico e proporcionar suporte aos programas sociais desenvolvidos em prol das crianças e adolescentes em tratamento de câncer. O valor aprovado foi de R\$ 8.910.000,00.

Todo esse processo de participação social e atuação da Administração Pública é permeado pela questão relativa à educação fiscal dos contribuintes, consistindo em uma verdadeira expressão de cidadania.

A educação fiscal pode ser conceituada como um processo que envolve tanto o ensino como a aprendizagem, a fim de fomentar uma cidadania participativa e consciente quanto a direitos e obrigações. Baseia-se, ainda, em três eixos: valores – objetiva possibilitar aos mais jovens a construção de uma posição

⁶ Informações acerca deste banco estão disponibilizadas no sítio eletrônico do Conselho Estadual dos Direitos da Criança e do Adolescente do Ceará. Disponível em: <<http://bit.ly/2mmhrj5>>. Acesso em: 18 set. 2019.

crítica; cidadania – enfatiza a relação entre direitos e deveres dos cidadãos na construção da cidadania; e cultura fiscal – objetiva promover a consciência das responsabilidades sociais, na formação dos cidadãos, que pagam tributos e reconhecem tanto a importância da transparência, quanto a adequada gestão do gasto público (RIVILLAS, MOTA; VILARDEBÓ, 2009).

É comum, no meio social, a percepção de que a educação fiscal está intimamente vinculada ao conhecimento sobre que tributos pagar, a forma de pagamento e as obrigações acessórias que devem ser cumpridas. Conforme se pode depreender do conceito acima, educação fiscal é um instrumento que vai muito além disso, que tem a função social do tributo como um aspecto relevante a ser considerado e que traz importantes reflexões ao presente estudo.

Ao carrear recursos aos cofres públicos, por meio do pagamento de tributos, os contribuintes cooperam com o funcionamento do Estado e a promoção do bem-estar social. Entretanto, aderir ao Projeto Destinação pode ser compreendido como uma expressão de cidadania por parte do contribuinte, em um contexto de concreticidade da educação fiscal. Em outras palavras, é a educação fiscal sendo posta em prática.

ASSOCIAÇÃO PETER PAN

O terceiro setor, segundo Albuquerque (2006), possui entre 6 mil e 23 mil organizações, nas quais trabalham voluntários e profissionais das mais diversas áreas no Brasil, ou seja, cerca de 2% da população está ligada a este setor. De forma geral, ele reúne organizações sem fins lucrativos, não-governamentais, que têm por objetivo gerar serviços de carácter público.

A atuação do terceiro setor é notória e seus impactos sociais são de grande importância para o desenvolvimento da sociedade. Entretanto, atender uma demanda que apresenta uma velocidade de crescimento maior que as arrecadações é um desafio no Brasil.

Os recursos necessários para a manutenção das atividades das organizações

pertencentes a este setor podem originar-se de fontes nacionais ou internacionais, privadas ou governamentais (LANDIM, 1999 apud CRUZ; ESTRAVIZ, 2000).

A organização sem fins lucrativos escolhida para a realização da pesquisa se classifica como associação, que, segundo Szazi (2003), pode ser definida com uma pessoa jurídica criada a partir da união de ideias e esforços de pessoas em torno de um propósito que não tenha finalidade lucrativa.

O Código Civil de 2002 especifica que a associação possui personalidade distinta de seus integrantes, conseqüentemente, por adquirir personalidade jurídica, a associação passará a ser sujeito de direitos e obrigações (BRASIL, 2002). Em decorrência disso, cada um dos associados constituirá uma individualidade, e a associação uma outra, tendo cada um deles seus bens, direitos e obrigações.

Nesse cenário, a Associação Peter Pan (APP), centro de referência no tratamento de crianças com câncer no estado do Ceará, iniciou suas atividades em 1996⁷ com um grupo de voluntários realizando visitas, no Hospital Infantil Albert Sabin, a crianças diagnosticadas com câncer. Através do auxílio de doações, empresas parceiras e do engajamento dos voluntários, a associação construiu um centro de excelência e referência no tratamento do câncer. Conseguiu, também, desenvolver um eficiente processo de diagnóstico precoce.

Em dezembro de 2000, a APP, após congrega um significativo número de empresas e de voluntários, inaugurou o Hospital Dia Peter, o qual proporcionou a realização de um projeto ainda maior, inaugurado 10 anos depois, o Centro Pediátrico do Câncer. É considerado o hospital que recebe o maior número de pacientes onco-hematológicos no Brasil, com um total de mais de 2.000 atendimentos de crianças e adolescentes de todo o Ceará.

Atualmente, a APP é responsável por mais de 15 programas sociais, os quais se direcionam tanto para atender as crianças e adolescente quanto às famílias

⁷ Informações acerca do histórico da Associação foram obtidas a partir o sítio eletrônico www.app.org.br.

envolvidas, apenas com o auxílio de doações mensais.

Oportuno salientar que, além de acompanhar o desenvolvimento das atividades de uma entidade, é possível conhecer sua situação patrimonial, econômica e financeira, partindo da análise de suas demonstrações contábeis (SZAZI, 2005). Diante disso, é nítido o relevante papel das demonstrações contábeis quanto à evidenciação dos fatos considerados importantes para os usuários da informação contábil. Almeida e Espejo (2012) assinala que, no contexto das entidades do terceiro, as demonstrações contábeis devem utilizar terminologias específicas, diferentemente das entidades com finalidade lucrativa. Exemplifica que, ao invés de lucro e prejuízo, devem ser utilizados os termos superávit e déficit, respectivamente. Ressalta, ainda, que a atividade exercida pela entidade determina o tratamento individualizado na sua contabilidade.

Antes de se proceder à análise das demonstrações contábeis propriamente ditas, revela-se importante definir alguns conceitos relacionados ao direito financeiro. No Estado Democrático e Social de Direito, é necessária uma estrutura financeira apta a garantir a existência de instituições que executem os comandos constitucionais, permitindo a proteção dos direitos e garantias previstos na CRFB/88. Daí a necessidade de se compreender os conceitos de receitas e despesas públicas, consistindo as primeiras em entradas definitivas de dinheiro nos cofres públicos e as segundas em um conjunto de gastos do Estado, a fim de satisfazer as necessidades públicas (PISCITELLI, 2018).

Conforme já visto, a regra é que, dentre as receitas públicas, as provenientes de impostos têm natureza arrecadatória não vinculada, ou seja, podem ser aplicadas em qualquer despesa pública, independentemente da área (saúde, educação, segurança pública etc.), ressalvando-se as exceções constitucionais já comentadas (art. 159, I, “a” e “b”, da CRFB/88). Assim, no contexto do Projeto Destinação, o próprio contribuinte já define para onde vai aquela receita pública.

Pode-se verificar, no balanço patrimonial da Associação Peter Pan, referente ao exercício de 2018, que a entidade possui um valor de ativo no montante

de R\$ 16.244.292,00; passivo no valor de R\$ 7.224.968,00; e um patrimônio social cujo montante é de R\$ 9.019.324,00.

Na Demonstração de Resultado, verifica-se a existência da conta “Receita Operacional”, em que constam os valores registrados, conforme as seguintes subcontas:

Tabela 1 – Conta: Receita Operacional

Subconta	Valor
Telemarketing	R\$ 2.752.975,00
Contribuição de Associados	R\$ 612.944,00
Venda de Produtos	R\$ 162.340,00
Doação	R\$ 994.752,00
Penas Alternativas	R\$ 38.900,00
Leilão	R\$ 400,00
Bazar – Receita Federal	R\$ 0,00
Receita – Outros Projetos	R\$ 527.677,00
Governo – Sefaz “Sua Nota Vale Dinheiro”	R\$ 183.564,00
Outras Receitas	R\$ 43.262,00
Gratuidades	R\$ 610.443,00

Fonte: Demonstração de Resultados da Associação Peter Pan – 2018⁸.

Assim, calcula-se que o total de valores registrados na conta “Receita Operacional” é de R\$ 5.927.257,00. A título de comparação, as despesas registradas em 2018, verificadas no mesmo relatório, foram no montante de R\$ 5.712.022,00, um valor muito próximo à receita operacional da entidade.

Em que integram as demonstrações contábeis, a instituição esclarece que os recursos recebidos pelo Conselho Estadual dos Direitos da Criança e do Adolescente – CEDCA, além de outras fontes especificadas, são classificados como receita diferida e aplicados, em quase toda a sua totalidade, no projeto vinculado à construção e ampliação do Hospital Peter Pan (HPP), em conformidade com as Normas ITG 2002 (R1) e NBC TG 07 (R1), o que corrobora as informações constantes no Banco de Projetos Certificados para o FECA 2018-2019, relativamente ao resumo do projeto destinatário dos recursos, ou seja, a

⁸ Informações obtidas a partir do Relatório de auditor independente sobre as demonstrações contábeis, onde também constam informações sobre o balanço patrimonial e notas explicativas. Disponível em: <<http://bit.ly/2kZ3urg>>. Acesso em: 11 set. 2019.

criação e ampliação do hospital.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em se tratando de concretizar as diretrizes presentes na Constituição Federal de 1988, bem como cumprir com a legislação infraconstitucional pertinente, o Projeto Destinação pode ser considerado um relevante aliado na busca pela eficácia dos direitos fundamentais. Trata-se de um exercício de cidadania a que muitos contribuintes parecem não aderir, em virtude da falta de conhecimento quanto ao projeto.

Ademais, com uma educação fiscal efetiva e de qualidade, seria possível promover o aumento de receitas de doações recebidas por instituições com atenção voltada aos direitos de crianças e adolescentes, e, conseqüentemente, garantir o alcance de sua finalidade social.

A questão relativa à aplicação desses recursos é de notório interesse social, em que pese ainda haver poucos trabalhos voltados especificamente ao Projeto Destinação e os benefícios da maior aderência dos contribuintes ao projeto.

O presente estudo teve como objetivo principal proceder a uma investigação, a partir da análise das demonstrações contábeis da Associação Peter Pan, acerca do impacto da aplicação de recursos originados do Projeto Destinação IRPF no desenvolvimento das ações sociais de promoção dos direitos da criança e do adolescente.

Nesse contexto, e tendo em vista as problemáticas que se pretendeu aqui abordar, é possível conjecturar que o repasse da arrecadação tributária, auferida a partir do projeto Destinação IRPF, exerce influência positiva no desenvolvimento das ações sociais de instituições do terceiro setor, tais como a Associação Peter Pan, considerando-se a aplicação destes recursos, por parte da instituição, na construção e ampliação do Hospital Peter Pan (HPP).

Fica evidente, contudo, que os procedimentos metodológicos aqui adotados

não cuidam de esgotar as perspectivas de análise de forma plena, ensejando novas pesquisas, cujas metodologias proporcionem a utilização de mais técnicas próprias das ciências sociais aplicadas. Sugere-se, para próximas pesquisas, uma análise que compreenda as demonstrações contábeis de um maior período, possibilitando uma investigação comparativa entre os anos, bem como a utilização de entrevista junto à instituição, proporcionando um enriquecimento da pesquisa. Nesse sentido, este trabalho buscou apenas iniciar as análises, apresentando os resultados preliminares, por fazer parte de uma pesquisa mais ampla, cujos resultados possuem um potencial mais abrangente.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, A. C. C. **Terceiro setor: história e gestão de organizações**. São Paulo: Summus Editorial, 2006.

ALMEIDA, V. E.; ESPEJO, R. A. **Contabilidade no terceiro setor**. Curitiba: IESDE BRASIL, 2012.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <<http://bit.ly/2lYng6d>>. Acesso em: 12 set. 2019.

_____. Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 nov. 2018. Disponível em: <<http://bit.ly/2m13Q0y>>. Acesso em: 8 set. 2019.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <<http://bit.ly/2ktngux>>. Acesso em: 8 set. 2019.

_____. Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990. Dispõe sobre o Estatuto da Criança e do Adolescente e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF,

16 jul. 1990. Disponível em: <<http://bit.ly/2msvK5R>>. Acesso em: 10 set. 2019.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <<http://bit.ly/2msvK5R>>. Acesso em: 10 set. 2019.

_____. Ministério da Fazenda. **Ofício nº 050/2018-RFB/Codac/Codar**. Brasília, DF: Ministério da Educação, 10 ago. 2018. Disponível em: <<http://bit.ly/2kN33jJ>>. Acesso em: 20 set. 2019.

CARVALHO, P. B. **Curso de Direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CEDCA. **Banco de Projetos Certificados para o FECA 2018-2019**. Disponível em: <<http://bit.ly/2mmhrj5>>. Acesso em: 18 set. 2019.

CEDCA. **Conselho Estadual dos Direitos da Criança e do Adolescente do Ceará**. Disponível em: <<http://bit.ly/2m7qZhG>>. Acesso em: 18 set. 2019.

COMDICA. **Conselho Municipal de Defesa dos Direitos da Criança e do Adolescente de Fortaleza**. Disponível em: <<http://bit.ly/2moUawY>>. Acesso em: 18 set. 2019.

CRUZ, C.; ESTRAVIZ, M. **Captação de diferentes recursos para organizações da sociedade civil**. São Paulo: Global, 2000.

LIMA, T. C. S.; MIOTO, R. C. T. Procedimentos metodológicos na construção do conhecimento científico: a pesquisa bibliográfica. **Revista Katálysis**, v. 10, n. 1, p. 37-45, 2007. Disponível em: <<http://bit.ly/2msvRyj>>. Acesso em: 30 jun. 2019.

MACHADO SEGUNDO, H. B. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

PAULSEN, L. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PISCITELLI, T. **Direito financeiro**. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018.

RIVILLAS, B. D; MOTA, L. O. S.; VILARDEBÓ, A. Educação fiscal no Brasil e no Mundo. In: UNIVERSIDADE ABERTA DO NORDESTE. **Educação fiscal e cidadania**. v. 2. Fortaleza: Fundação Demócrito Rocha, 2009.

SARLET, I. W. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 3. ed. rev., atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

SZAZI, E. **Terceiro Setor: Regulação no Brasil**. 3. ed. São Paulo: Peirópolis, 2003.

SZAZI, E. **Terceiro Setor: Temas Polêmicos**. v. 2. São Paulo: Peirópolis, 2005.

TORRES, R. L. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Os tributos na Constituição. v. 4. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

As trilhas da educação fiscal: implementação do programa nacional na 3ª Coordenadoria Regional de Desenvolvimento da Educação – Crede 3

Erlane Muniz de Araújo Martins¹

INTRODUÇÃO

A 3ª Coordenadoria Regional de Desenvolvimento da Educação (Crede), com sede em Acaraú, fomenta o estudo e pesquisa do tema transversal 'Educação Fiscal e Cidadania' desde 2008. Neste sentido, este trabalho apresenta a efetividade das ações estratégicas pensadas pelas 23 escolas estaduais, de abrangência da referida Crede, a partir dos relatórios de atividades anuais produzidas por essas escolas e enviados à Crede 3, bem como das ações desenvolvidas pela Coordenadoria.

A efetividade do Programa de Educação Fiscal ocorre na Crede 3 com o desenvolvimento de ações pedagógicas apoiadas pela gestão da própria instituição e dos parceiros: Secretaria da Fazenda - Sefaz, através da Célula de Educação Fiscal, Secretaria da Educação do Estado - Seduc, Associação dos Auditores Fiscal do Estado do Ceará – Auditece e Escola de Administração Fazendária – Esaf. O trabalho desenvolvido encontra-se no Plano de Ação Anual da Crede 3 constituído por ações voltadas a implementação do Programa Nacional de Educação Fiscal.

Por se tratar de um assunto trabalhado com vigor por algumas escolas da Crede 03, evidencia-se projetos específicos implementados nas escolas da regio-

¹ Formada em Pedagogia e Ciências Sociais, com Especialização em Psicopedagogia, Língua Portuguesa e Literatura e Gestão e Avaliação da Educação Pública. Mestranda em Avaliação de Políticas Públicas pela UFC. Professora concursada do Estado do Ceará, atualmente exerce o cargo de Articuladora de Gestão da Cede CREDE 3/Acaraú, tendo como uma das funções acompanhar e apoiar a gestão das unidades escolares. Coordena ainda na CREDE 3: Ensino Afro-indígena Lei no 11.645, Programa Nacional de Educação Fiscal, Ouvidoria, Organismos Colegiados.

nal, ao final do ano letivo há uma produção de relatórios anuais de atividades, os quais mostram a motivação dos estudantes e dos docentes em estudar e pesquisar sobre Educação fiscal e Cidadania. Trata-se de um estudo descritivo e qualitativo, o qual apresento as boas práticas institucionalizadas no trabalho dessa Coordenadoria. O corpus deste artigo consiste em apresentar os objetivos do PNEF na Crede 3; O desenvolvimento das atividades realizadas; A Abrangência e Inovação do programa na regional; As Orientações pedagógicas enviadas às escolas estaduais da Crede 3 e as Ações anuais desenvolvidas pela Crede 3.

Dessa forma, mostra-se com esse trabalho que a temática sobre a Educação Fiscal em sala de aula, é necessária por se observar dúvidas frequentes dos alunos. Assim, disseminar Educação Fiscal na escola é essencial para a formação de consciência cidadã, entre alunos, professores e sociedade em geral.

A IMPORTÂNCIA DO DESENVOLVIMENTO DE UM PROGRAMA DE EDUCAÇÃO FISCAL

A Educação Fiscal para a construção da Cidadania tem sido uma preocupação não apenas de âmbito nacional, mas mundial. Educar para o desenvolvimento de uma consciência crítica como habilidade a ser desenvolvida nas Escolas tem sido uma preocupação da Organização Mundial de Educação desde a década de 1990 quando se começou a repensar a educação para o século XXI. Face aos múltiplos desafios do futuro, a educação surge como um trunfo indispensável da humanidade na construção dos ideais de paz, liberdade e justiça social. A construção de uma sociedade democrática e produtiva tem suas raízes no conhecimento que permite às pessoas atuarem como cidadãos, exercendo a cidadania consciente de sua responsabilidade social, responsabilidade compartilhada entre o Estado, a Administração Pública e os Cidadãos.

A Educação Fiscal, nesse contexto, deve ser entendida como uma prática na área educacional que discute a relação do cidadão com o Estado, no campo financeiro, integrando suas duas vertentes: a arrecadação e o gasto público, e vigiando para que ambos sejam realizados com eficiência, transparência e

honestidade. A Educação Fiscal é reflexão, busca o ser comprometido com o contexto social e a cultura em que vive.

Um dos eixos da Educação Fiscal volta-se a questão da arrecadação através dos tributos. O cidadão, consciente da função social do tributo como forma de redistribuição da renda nacional e elemento de justiça social, é capaz de participar do processo de arrecadação, aplicação e fiscalização do dinheiro público. Infelizmente, muitos cidadãos parecem pensar e agir como se os benefícios sociais fossem gratuitos; na verdade, os bens e serviços públicos são custeados pelos tributos pagos por toda sociedade.

Diretamente, os tributos revertem para a sociedade em forma dos bens e serviços públicos, tais como: segurança pública, saúde, educação, justiça, sistemas de transportes, etc. Muitos ainda não sabem que tudo o que é público é nosso e não utilizam como meio de valorização para a sociedade.

Dessa forma, a implementação do Programa Nacional de Educação Fiscal nas Escolas Estaduais sob abrangência da 3ª Coordenadoria Regional de Desenvolvimento da Educação – CREDE 3, fortalece a consciência cidadã tanto do entendimento de que a sociedade depende dos tributos arrecadados, como também que é de suma importância acompanharmos e fiscalizamos os gastos públicos, de fato desenvolvermos o controle social tanto nas escolas, como na comunidade em geral.

OBJETIVOS DO TRABALHO DE IMPLEMENTAÇÃO COM EDUCAÇÃO FISCAL NAS ESCOLAS ESTADUAIS DA CREDE 3

Para efetividade dessa ação o foco foi e é (projeto de continuidade) orientar e acompanhar os trabalhos desenvolvidos nas escolas estaduais sob abrangência da CREDE 3, referentes ao Programa Nacional de Educação Fiscal, objetivando a efetividade da temática Educação Fiscal e Cidadania.

Como objetivos específicos temos:

(i) Disseminar a educação fiscal na escola conscientizando alunos, pais e funcionários, para que estes levem a seus vizinhos e/ou comunidade, conhecimentos básicos sobre a origem, os tipos e o destino dos tributos, bem como, necessidade de serem pagos a contento e a importância destes para a sociedade;

(ii) Estimular o interesse pela Educação fiscal, visando oferecer à comunidade escolar conhecimentos que conduzam a uma prática cidadã de transformação social, por meio de debates e reflexões fundamentais para a compreensão da função socioeconômica do tributo; (iii) Incentivar o acompanhamento da aplicação dos recursos públicos pela sociedade, e nas escolas, os alunos acompanharem os investimentos aplicados pelos gestores.

DISCUSSÃO TEÓRICA SOBRE EDUCAÇÃO FISCAL

Trabalha-se o PNEF nesta região da Crede 3 com a parceria da Secretaria de Educação Básica do Ceará - SEDUC, a Secretaria da Fazenda do Ceará – SEFAZ, através da Célula de Educação Fiscal, e com a Escola de Administração Fazendária - ESAF, sediada em Brasília. Este trabalho é uma tentativa de promover a Educação Fiscal e sua importância social e econômica para os cidadãos. Vale ressaltarmos que a Educação Fiscal busca aproximar o Estado do Cidadão. Assim, o investimento em Educação Fiscal para a Cidadania é um investimento em Educação e Formação para a Cidadania, pois desperta na sociedade uma reflexão e uma ação participativa, ou seja, mostra a todos como funciona a máquina pública e ajuda na compreensão da finalidade do Estado que é servir ao bem comum.

Nesta perspectiva, é válido realizarmos uma análise no campo da educação para cidadania, visto que a história da cidadania confunde-se em muito com a história das lutas pelos direitos humanos. A cidadania esteve e está em permanente construção; é um referencial de conquista da humanidade, através daqueles que buscam por mais direitos, maior liberdade, melhores garantias individuais e coletivas. Direitos à vida, à liberdade, à propriedade, à igualdade, enfim, direitos políticos, civis e sociais. Mas este é um dos lados da moeda. Cidadania também pressupõe deveres. Ao cidadão cabe também o dever do

controle social, da fiscalização das contas públicas, da postura contribuinte no entendimento do que é arrecadado pelo poder público e onde estão sendo investidos esses recursos.

Dessa forma, as ações da 3ª Coordenadoria Regional de Desenvolvimento da Educação comungam para que através do trabalho implementado nas escolas, consigamos compreender para além da função socioeconômica do tributo. Além disso, buscamos o despertar do cidadão para acompanhar a aplicação dos recursos postos à disposição da Administração Pública; Propicia a participação do cidadão no funcionamento e aperfeiçoamento dos instrumentos de controles social e fiscal; Estudo nas diversas disciplinas do ensino médio conteúdos voltados ao Programa de Educação como: ética, cidadania, controle social, relações de poder, investimentos públicos, valorização do patrimônio público, entre outros. O tributo é um instrumento que pode e deve ser utilizado para promover as mudanças e reduzir as desigualdades sociais. O cidadão, consciente da função social do tributo como forma de redistribuição da renda nacional e elemento de justiça social, é capaz de participar do processo de arrecadação, aplicação e fiscalização do dinheiro público, transformando nossa realidade e diminuindo assim o foco de desigualdades sociais existentes.

De acordo com o Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF), quando o indivíduo percebe a dinâmica e a importância do processo educacional para a sua vida, ele muda sua postura, vejamos:

(...) há grande possibilidade de mudança de paradigma. Fica mais explícito que o tributo é a contribuição de todos para construirmos uma sociedade mais justa, o que só será possível com o controle popular do gasto público. Essa consciência estimula a mudança de comportamento em relação a sonegar e malversar recursos públicos, atos que passam a ser repudiados como crimes sociais, uma vez que retiram dos cidadãos que mais dependem do Estado as condições mínimas para que tenham dignidade e esperança de construir seu futuro com autonomia e liberdade. (PNEF, 2009, p.25)

Nesse ensejo, fomentamos na regional Crede 3 a visão da Educação Fiscal como uma prática na área educacional que vem a discutir a relação do cidadão com o Estado, partindo de princípios como: a eficiência, transparência e

honestidade; além de implementar a Educação Fiscal na perspectiva reflexiva, buscando no aluno a corresponsabilidade no papel de termos um país mais justo e equitativo. Assim, o Programa de Educação Fiscal quando bem desenvolvido no âmbito escolar consegue ser um importante instrumento na melhoria da aprendizagem dos alunos no que se refere ao seu papel de cidadão. Como nos afirma Freire (2000): *“Se é verdade que a educação não pode fazer sozinha a transformação social, também é verdade que a transformação não se efetivará e não se consolidará sem a educação.”*

ABRANGÊNCIA E EXEMPLOS DA PRÁTICA ESCOLAR

Vinte e três (23) Escolas Estaduais contempladas com a implementação das ações do Programa Nacional de Educação Fiscal, coordenado pela Articuladora de Gestão Erlane Muniz de Araújo Martins. Segue relação das escolas:

1- EEMTI Maria Alice Ramos Gomes; 2- Ceja Padre Antônio Tomás; 3- EEEP Marta Maria Giffoni de Sousa; 4- EEM Tomaz Pompeu de Sousa Brasil; 5- EEM Vicente de Paulo da Costa; 6- EEFM Maria Conceição de Araújo; 7- EEM Geraldo Benoni; 8- EEEP Júlio França; 9- EEFM Professora Marieta Santos; 10- EEM Theolina de Muryllo Zacas; 11- EEM São Francisco da Cruz; 12- EEM Raimunda Silveira de Sousa Carneiro; 13- EEMTI Valdo de Vasconcelos Rios; 14- EEM Luzia Araújo Barros; 15- EEM Prefeito José Maria Monteiro; 16- EEM Francisco Araújo Barros; 17- EEEP Profa. Rosângela de Couto Albuquerque; 18- EEM José Teixeira de Albuquerque; 19- EEM Ricardo de Sousa Neves; 20- EEEP Monsenhor Waldir Lopes de Castro; 21- EEM Francisco Porciano Ferreira; 22- EEM Carminha Vasconcelos; 23- EEM Maria José Magalhães.

Como exemplo da prática escolar cita-se dois projetos desenvolvidos nas escolas com grande relevância a abordagem Educação Fiscal e Cidadania:

1. Júlio França - O projeto X- Guardiã: Transparência em foco é uma ferramenta que qualifica a transparência da gestão municipal de Bela Cruz/Ce, por meio da criação de uma plataforma de monitoramento online do plano de governo do Poder Executivo e dos atos dos Poderes Executivo e Legislativo como

instrumento promotor da cidadania, do empoderamento, do direito à informação e da publicidade. O projeto de pesquisa foi realizado na Escola Estadual de Educação Profissional Júlio França, localizada na cidade de Bela Cruz, no semiárido cearense. No desenvolvimento da pesquisa, realizou-se uma análise qualiquantitativa sobre as principais causas da falta de transparência, os portais de transparência como instrumentos de controle social e os efeitos danosos da corrupção. Como proposta de solução criou-se o projeto “X - Guardião: Transparência em foco”. A referida plataforma monitora a execução do plano de governo do Poder Executivo, configurando-se como importante instrumento de controle social, de empoderamento e de accountability. Abaixo imagem do projeto:



Legenda: Apresentação do Projeto X-Guardião: Transparência em Foco na Febrace, em São Paulo, março de 2018.

2.Geraldo Benoni: O Projeto A Matemática na Educação Fiscal: uma proposta para intensificar o ensino e estimular o exercício de práticas cidadãs”, foi implementado a partir de março de 2017 através de questionamentos entre professores e alunos sobre Cupom e Nota Fiscal. O projeto tem como objetivo intensificar o ensino da Matemática contemplando a Educação Fiscal à medida que se fomenta o exercício das práticas de cidadania no âmbito escolar. As metodologias adotadas foram: pesquisa dos dados internos e externos dentro

do contexto fiscal; nas aulas de matemática conteúdos programáticos voltados ao tema; pesquisa de campo na comunidade escolar; visita a Câmara de vereadores do município de Acaraú; aprovação de projeto de Lei para inserção do nome das ruas do distrito de Lagoa do Carneiro, entre outras práticas. Como resultados positivos observou-se o avanço em aspectos cognitivos e socioemocionais dos alunos como: interesse, a participação e a argumentação, melhoria na aprendizagem da matemática, despertando nos educandos o desenvolvimento uma vez que lhes foi crítico-reflexivo em relação ao exercício da cidadania. Abaixo imagem do projeto:



Legenda: visita da Tv Verdes Mares para realização de reportagem sobre o projeto da escola, agosto de 2019.

ORIENTAÇÕES PEDAGÓGICAS ÀS ESCOLAS ESTADUAIS DA CREDE 3

Anualmente a 3ª Coordenadoria Regional de Desenvolvimento da Educação – CREDE 3 orienta as escolas sobre quais atividades poderão ser desenvolvidas no âmbito escolar, contemplando a temática de Educação Fiscal. Vejamos:

Programa Nacional de educação fiscal

- Implementação das ações dos Planos dos cursistas, por ocasião da conclu-

são do curso de Disseminadores da Educação Fiscal;

- Inserção do tema relacionado à temática nos planos de curso nas diversas disciplinas;
- Incentivo a participação nos concursos nacionais, estaduais ou regionais relacionados ao tema;
- Realização de atividades de pesquisas, produções textuais, leituras de livros paradidáticos sobre a temática;
- Estudo nos planejamentos pedagógicos por área de conteúdos relacionados à temática;
- Inserção de questões sobre a temática nas avaliações mensais e bimestrais;
- Registro nos diários escolares e planos de curso;
- Realização de aulas de campo relativas à temática (Por ex: Visita ao setor de tributos da Prefeitura ou a uma sessão na câmara municipal);
- Realização de oficinas sobre o tema, durante as reuniões de conselho bimestral.

Metodologias e estratégias para o ensino de educação fiscal

- Pesquisa sobre os principais instrumentos colocados à disposição de todos os cidadãos, para acompanhamento aos gastos públicos: o Portal da Transparência, a Rede de Transparência, o Programa Olho Vivo no Dinheiro Público e o Programa Brasil Transparente;
- Pesquisa sobre os principais Conselhos Gestores de Políticas Públicas: Conselho de Alimentação Escolar (CAE); Conselho Municipal de Saúde; Conselho do Fundo de Educação Básica (Fundeb); Orçamento Participativo e Orçamento

Participativo na Escola;

- Leitura de livros literários, didáticos e pedagógicos para fomentar reflexões sobre as ideias expressas nas obras, buscando identificar relações com Educação Fiscal; Leitura da Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão;
- Leitura de alguns artigos da Constituição Federal de 1988 e do Código Tributário Nacional;
- Realização de pesquisa, inclusive de campo, sobre o hábito de exigir nota fiscal e sobre as causas que provocaram o sentimento de aversão aos tributos e atitudes de sonegação;
- Realização de pesquisa para identificação dos produtos mais consumidos e sua carga tributária;
- Análise de documentos fiscais para identificação dos tributos cobrados;
- Coleta de dados relacionados à Educação Fiscal em livros, revistas, sites, material didático do curso on-line em Educação Fiscal;
- Análise da realidade sociopolítica da comunidade local e elaboração, com a comunidade escolar, de um quadro demonstrativo de seus principais problemas, apresentando alternativas que possibilitem melhor qualidade de vida; e
- Entrevistas com pessoas da comunidade sobre o grau de satisfação quanto à aplicação do dinheiro público no seu município. Perguntar o que cada um está fazendo para assegurar a boa aplicação dos tributos que pagamos.

AÇÕES ANUAIS DESENVOLVIDAS PELA 3ª COORDENADORIA REGIONAL DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO

(I) Apresentação durante a semana pedagógica as sugestões de conteúdos sobre a Educação Fiscal para implementação nas diversas disciplinas;

(II) Formação sistematizada dos professores da rede estadual com o Curso de Disseminadores da Educação Fiscal e desenvolvimento das ações durante o ano letivo nas escolas. (Foram formados de 2010 a 2016: 163 professores);

(III) Socialização para os Coordenadores Escolares e PCA (Professor Coordenador de Área) sobre uma proposta Curricular com inserção dos Temas Transversais/Educação Fiscal. (Foram realizados 8 momentos formativos anuais);

(IV) Realização de seminários/palestras in loco (nas escolas estaduais) com o tema: Educação Fiscal e Cidadania; Realização do Fórum Regional de Educação Fiscal na CREDE 3. (15 escolas contempladas; 3 Fóruns Regionais);

(V) Realização do concurso regional de redação. Tema: Educação Fiscal e Cidadania (2013, 2014, 2016, 2017, 2018, 2019): Dados: Redações produzidas em 2016: 3.859 (Contemplando 1ª, 2ª e 3ª séries do Ensino Médio); 2017: 2.633 (Contemplando 3ª séries do Ensino Médio); 2018: 2.341 (Contemplando 3ª séries do Ensino Médio);

(VI) Acompanhamento a implementação dos Planos de Ações dos cursistas (edições 2012, 2014, 2015 e 2016);

(VII) Avaliações das escolas estaduais contemplando o tema Educação Fiscal. (As escolas estaduais da regional incluem questões avaliativas sobre o tema nas provas mensais e/ou bimestrais);

(VIII) Palestras Itinerantes: Educação Fiscal e Cidadania – 2011 / 2012, 2018 realizadas pela Coordenadora Regional Erlane Muniz de Araújo Martins nas escolas: EEM José Teixeira de Albuquerque; EEEP Júlio França; EEMTI Valdo de Vasconcelos Rios, por exemplo;

(IX) Participação do Prêmio Nacional de Educação Fiscal 2014, 2016, 2017 e 2018;

(X) Estudo nos planejamentos pedagógicos o que a Base Nacional Curricular

Comum orienta sobre os temas: Consumo e Educação Financeira;

(XI) Acompanhamento ao trabalho pedagógico dos professores durante o ano letivo com ações relacionadas à temática;

(XII) Tutoria em todo o período do Curso de Disseminadores da Educação Fiscal;

(XIII) Acompanhamento a implementação dos Planos de Ações dos cursistas já formados pela ESAF/ Curso de Disseminadores da Educação Fiscal/ Ou ações das escolas, projetos, seminários, outros;

(XIV) Participação de professores e alunos nos cursos oferecidos pela Esaf, contemplando a temática educação fiscal.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nas escolas estaduais da 3ª Coordenadoria Regional de Desenvolvimento da Educação - Crede 3 conseguimos sistematizar um trabalho de implementação da temática Educação Fiscal e Cidadania tanto no currículo escolar, como nas ações pedagógicas desenvolvidas por professores e alunos. Como resultados positivos desse trabalho inferimos uma melhor postura dos educandos em relação aos aspectos da cidadania, a busca por seus direitos, ao próprio controle social dentro das escolas em relação aos gastos públicos e a valorização do bem público. Como uma das evidências, presenciamos escolas públicas mais conservadas a partir desse processo educacional.

Dessa forma, estamos caminhando (O Programa de Educação Fiscal na Crede 3 é uma ação de continuidade) para que sejam consolidadas as ações pedagógicas da regional com o ensejo de obter resultados satisfatórios na prática cidadã dos alunos, favorecendo uma maior valorização dos espaços públicos, como também uma maior conscientização de educandos e professores sobre a responsabilidade em relação ao controle social dos gastos públicos.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BOBIO, Noberto. **A era dos Direitos**. São Paulo: Campus, 1992.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição República Federativa do Brasil**. 12 ed. São Paulo: Rideel, 2011.

_____. Nacional de Educação Fiscal – PNEF. **Educação fiscal no contexto social**. 4.ed. Brasília: ESAF, 2016.

_____. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. **Função Social dos Tributos**. 4 ed. Brasília: ESAF, 2016.

_____. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. **Gestão democrática e controle social dos recursos públicos**. 4 ed. Brasília: ESAF, 2016.

_____. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. **Relação Estado-Sociedade**. 4 ed. Brasília: ESAF, 2016.

CARTA DA TERRA. Disponível em :<www.cartadaterra.org.br>

CGU. Olho vivo no dinheiro Público:< www.cgu.gov.br>.

CGU. Portal da Transparência: www.portaldatransparencia.gov.br>.

FERREIRA, A. B. de H. **Míni Aurélio**: O Dicionário da Língua Portuguesa. 6 ed. Curitiba: Positivo, 2004.

GADOTTI, M.; FREIRE, P.; GUIMARÃES, S. **Pedagogia**: diálogo e conflito. 5 ed.

São Paulo: Cortez, 2000.

PINSK, J. **Cidadania e Educação**. São Paulo: Contexto, 2003.

XEREZ, Antônia Solange Pinheiro. **Educação e cidadania: ampliando os espaços de inclusão**. Fortaleza: Gráfica e Editora LCR, 2008.

ANEXO 1



Legenda: Lançamento do VI Concurso Regional de Redação do PNEF Crede 3, 2019.



Legenda: Comissão Regional do V Concurso de Redação do PNEF Crede 3, 2018.



Legenda: Evento de premiação do V Concurso Regional de Redação do PNEF Crede 3 2018, na EEM Carminha Vasconcelos.



Legenda: Evento de premiação do V Concurso Regional de Redação do PNEF Crede 3 2018, na EEEP Júlio França.

ANEXO 2

Educação fiscal: um caminho para o exercício da cidadania¹

Redação vencedora do concurso na CREDE 03
Aluno Carlos Sávio Vasconcelos Silveira
EEM Carminha Vasconcelos.¹

A noção de cidadania nasceu na Grécia Antiga há aproximadamente sete séculos antes de Cristo. No entanto, ainda hoje, com o avanço do estado democrático de direito, os deveres e direitos dos cidadãos no tocante à fiscalização de tributos, ainda não podem ser executados em sua completude. Tendo em vista que a falta total ou parcial da Educação Fiscal em alguns setores da sociedade, aliada à dificuldade em acompanhar a aplicação tributária, causa falta de interesse - por parte da população - em exercer a cidadania.

A educação, de acordo com Paulo Freire, é uma forma de mudar a sociedade. Sabendo disso, o ensino da Educação Fiscal apresenta-se como um instrumento de extrema relevância para a construção e preservação de uma cidadania protagonista, afinal ela torna os indivíduos sabedores de seus direitos e deveres. Todavia, as temáticas que versam sobre tributação ainda são expostas – em muitas escolas – de forma reduzida ou sequer apresentadas. Resultado disso são estudantes que concluem o ensino médio sem noções de legislação fiscal, carga tributária e a importância da contribuição, tornando-os então, incapazes de fiscalizar a gestão pública.

Soma-se a isso, a ausência de meios eficazes para acompanhar o destino de impostos, taxas e contribuições, gerando assim, desinteresse pela questão fiscal, pois ainda não existe uma ferramenta condensada para que o cidadão investigue os recursos. Instrumentos como o portal da transparência ainda possuem limitações e não são utilizados frequentemente. É pertinente mencionar ainda, que existe a LAI – Lei do Acesso à Informação -, que fornece bases legais para que todos acompanhem a aplicação do dinheiro público.

Necessita-se, portanto, que a Educação Fiscal seja uma pauta mais explorada nas escolas, cabendo ao Ministério da Educação que a inclua nos currículos de Ciências Humanas e Matemática. É plausível também, que o governo conceda incentivos fiscais às empresas que apresentem palestras e instrua seus funcionários acerca da questão fiscal. É possível ainda, que a mídia em consonância com ONGs façam campanhas de incentivo ao exercício da cidadania. Dessa forma, os ideais greco-romanos que norteiam a sociedade ocidental podem continuar sendo a base para uma comunidade justa, coesa e igualitária, tendo indivíduos trilhando os caminhos rumo ao desenvolvimento e à cidadania.

A importância do Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal (NAF) para o desenvolvimento da sociedade: um estudo de caso na cidade de Juazeiro do Norte-CE

Cicera Jaine Duarte da Silva¹

Cicera Thamyres Ferreira de Luna²

Maria Rosalia dos Santos da Paixão Vieira³

INTRODUÇÃO

Segundo a Receita Federal, a Secretaria da Fazenda e alguns outros órgãos públicos, a Educação Fiscal é tida como um instrumento de grande relevância para os acadêmicos bem como para a sociedade no geral, uma vez que, através dos projetos que são desenvolvidos, torna-se possível essa relação do estado com a sociedade de maneira correta, principalmente com relação aos direitos e deveres na área fiscal.

Partindo desse pressuposto é importante analisar quais os projetos que o governo está desenvolvendo a fim de orientar a sociedade com os programas de educação fiscal. Com isso, o presente artigo visa analisar um dos projetos desenvolvidos pela Receita Federal, o projeto NAF – Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal, que por meio dele são realizadas parcerias com as Instituições de Ensino Superior – IES que ofertam o Curso de Ciências Contábeis e juntas oferecem serviços gratuitos, contábeis e fiscais a contribuintes pessoa física de baixa renda e aos contribuintes pessoa jurídica que estão inscritos na modalidade de Micro Empreendedor Individual – MEI.

O objetivo primordial dessa pesquisa é tornar a sociedade conhecedora a cerca do que vem a ser NAF e da existência desses núcleos em algumas Institui-

¹ Graduanda do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Juazeiro do Norte.

² Graduada em Administração pela Faculdade Leão Sampaio; Graduada em Ciências Contábeis pela Faculdade de Juazeiro do Norte.

³ Graduanda do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Juazeiro do Norte.

ções de Ensino Superior, cuja finalidade é dispor de serviços para as pessoas que não tem acesso a escritórios de contabilidade.

Para isso, foi realizado um estudo acerca do que vem a ser o projeto NAF na prática e posteriormente uma análise por meio de um questionário aplicado no NAF da Faculdade de Juazeiro do Norte – FJN, que está localizado na cidade de Juazeiro do Norte – CE, a fim de fazer um levantamento sobre a frequência em que os contribuintes buscam os serviços no NAF, bem como saber qual o grau de satisfação com relação ao serviço prestado.

O resultado dessa pesquisa é importante para reafirmar de uma maneira clara e específica à ideia de que o projeto NAF é de grande relevância para o desenvolvimento e compartilhamento da educação fiscal, pois, proporciona aos estudantes em formação sobre a função social dos tributos, direitos e deveres associados à tributação influenciando na qualificação do futuro profissional por meio da vivência prática, aplicação do seu aprendizado acadêmico e maior acesso aos contribuintes sobre suas respectivas necessidades.

Com isso concluir que esse investimento do governo em projetos sociais em parceria com as IES, enriquece ainda mais a sociedade e a instituição que recebe o projeto em suas instalações, fazendo com que os alunos vivenciem na prática alguns serviços de finalidades públicas, bem como trazer a satisfação à comunidade, além de agregar maior desenvolvimento na economia local enriquecendo ainda mais a comunidade onde esses núcleos estão inseridos.

REFERENCIAL TEÓRICO

Programas de Educação Fiscal

Segundo a Receita Federal do Brasil - RFB, a Educação Fiscal é tida como um instrumento de grande relevância, visto que através dos projetos que são desenvolvidos, a sociedade se torna conhecedora acerca dos seus direitos e deveres na área fiscal. Esse conhecimento a respeito da tributação possibilita a cidadania o rompimento de paradigmas, onde as pessoas deixam de pensar

de forma contraditória sobre a destinação dos tributos que são pagos ao governo. Dessa forma, esses programas de Educação Fiscal visam à participação do cidadão no processo de arrecadação, aplicação e fiscalização do dinheiro público.

Em concordância com a RFB, a Secretaria da Fazenda diz que o Programa de Educação Fiscal – PEF tem como principal objetivo conscientizar os cidadãos sobre a função socioeconômica dos tributos e da sua respectiva responsabilidade com relação à aplicabilidade desses recursos públicos, visando à cidadania e conseqüentemente uma sociedade cada vez mais justa.

Com isso, os órgãos públicos criam projetos com o intuito de servir e orientar os cidadãos nos mais diversos serviços que são de função do governo. Dentre esses projetos, a Receita Federal desenvolveu o Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal – NAF, onde são realizadas parcerias com as Instituições de Ensino Superior – IES e juntos oferecem serviços gratuitos, contábeis e fiscais a contribuintes pessoa física de baixa renda e aos contribuintes pessoa jurídica que estão inscritos na modalidade de Micro Empreendedor Individual – MEI.

O que é o Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal – NAF?

O Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal NAF – é um projeto desenvolvido pela Receita Federal do Brasil em parceria com as Instituições de Ensino Superior – IES, cuja finalidade primordial desse projeto é oferecer serviços gratuitos contábeis e fiscais a contribuintes, pessoa física de baixa renda, bem como a pessoa jurídica que está enquadrada na modalidade Micro Empreendedora Individual – MEI.

Dentro das Instituições de Ensino Superior, tanto as públicas quanto as privadas é oferecido um espaço em suas instalações, onde são chamados de escritório modelo, nesse espaço os alunos, após receberem treinamentos ministrados pela Receita Federal entre outros órgãos, passam a prestar atendimento à comunidade nos mais variados serviços.

Conforme informações retidas do site da Receita Federal, atualmente, existem mais de 300 núcleos do NAF formalizados no Brasil e o projeto já ultrapassou a fronteira, se estendendo em mais de 200 núcleos que estão distribuídos em 11 países da América Latina.

Objetivos do NAF

Visto que o NAF é um projeto com finalidades contábeis e fiscais é indispensável que as Instituições de Ensino Superior que aderem ao projeto possuam em sua matriz o curso de Ciências Contábeis, incentivadas e apoiadas pela Receita Federal, com intuito de proporcionar aos alunos do curso um amplo conhecimento fiscal por meio da prática.

É evidente que esse projeto ofertará aos alunos envolvidos, um aprendizado diferenciado, por envolver essa vivência prática nos serviços que são ofertados por alguns órgãos públicos. Segundo informações da Receita Federal, esses são os principais objetivos do NAF:

- Proporcionar aos estudantes formação sobre a função social dos tributos, direitos e deveres associados à tributação;
- Qualificar o futuro profissional por meio da vivência prática, proporcionando a aplicação do seu aprendizado acadêmico, assim como a geração de conhecimento acerca das obrigações tributárias por meio de discussões, palestras, grupos de estudo, treinamentos e visitas guiadas à Receita Federal;
- Disponibilizar orientação contábil e fiscal pelos estudantes universitários a pessoas físicas de baixa renda, microempresas, MEI's e entidades sem fins lucrativos.

Parceiros Envolvidos no NAF e suas vantagens

É evidente que para a realização de um projeto faz-se necessário pessoas envolvidas para que o mesmo atinja seus objetivos, para isso o projeto NAF con-

ta com alguns parceiros proporcionando benefícios para todos os envolvidos. Essa relação envolve a Receita Federal, a sociedade, a instituição de ensino e o aluno.

Parceiros Envolvidos	Vantagens
Sociedade	Os cidadãos, que não possuem acesso a um escritório de contabilidade, ganham atendimento gratuito.
Estudantes	Os alunos chegam melhores capacitados para o mercado de trabalho, recebem um treinamento diferenciado oferecido pela RFB e desenvolvem habilidades interpessoais.
Instituições de Ensino	As instituições de ensino formam melhores profissionais e aumentam o envolvimento social com a comunidade.
Receita Federal	A RFB dissemina o conhecimento fiscal contribuindo para a diretriz internacional de melhoria contínua de programas de assistência tributária.

(Fonte: Receita Federal)

Serviços prestados pelo NAF

São vários os serviços que podem ser prestados pelo NAF, desde que não sejam funções exclusivas de um escritório de contabilidade. Segue abaixo, a relação de alguns serviços elaborados pela Receita Federal para serem disponibilizados ao cidadão em um NAF divididos em Pessoa Física e Pessoa Jurídica:

Pessoa Física

- Auxílio à elaboração e orientações sobre a Declaração de Ajuste Anual do IRPF;
- Auxílio à inscrição e informações cadastrais de CPF;

- Auxílio à emissão e informações sobre Certidões Negativas de Débitos PF;
- Auxílio à consulta à situação fiscal;
- Agendamento on-line de atendimentos na RFB para PF;
- Informações e auxílio à regularização de CPF suspenso;
- Informações e auxílio à elaboração de pedido de isenção de IRPF para portadores de moléstias graves;
- Orientações e auxílio à elaboração de pedidos de isenção de IPI/IOF na compra de veículos por portadores de deficiência física, mental ou visual;
- Auxílio à apresentação de pedidos de restituição de pagamentos indevidos e/ou a maior (Perdcomps);
- Informações gerais sobre ITR;
- Auxílio à inscrição e informações cadastrais da matrícula CEI;
- Auxílio à emissão de informações sobre guias para o recolhimento da contribuição previdenciária de Produtos Rurais Pessoa Física, Seguro Especial, Contribuinte Individual e obras de pessoas físicas;
- Orientações e auxílio ao cumprimento de obrigações tributárias acessórias e demais entidades sem fins lucrativos;
- Informações e auxílio para obtenção de Certificado Digital;
- Informações e auxílio para realizar a opção pelo Domicílio Tributário Eletrônico – DTE;
- Auxílio à habitação nos sistemas RADAR e Siscomex;

- Informações sobre regras de importação e exportação através dos Correios;
- Informação sobre regras de bagagem;
- Outros.

Pessoa Jurídica

- Auxílio à inscrição e informações cadastrais de CNPJ;
- Auxílio à emissão e informações sobre Certidões Negativas de Débitos PJ;
- Agendamento on-line de atendimentos na RFB para PJ;
- Auxílio à inscrição e informações gerais sobre o Simples Nacional;
- Auxílio à inscrição e informações gerais sobre o Microempreendedor Individual; Informações e auxílio no eSocial do empregador doméstico;

Micro Empreendedor Individual – MEI

Segundo dados emitidos no Portal do Micro Empreendedor Individual, o MEI é considerado todo profissional liberal que trabalha por conta própria, podendo ter até um funcionário devidamente contratado com carteira assinada em seu estabelecimento e deve faturar até R\$ 81 mil ao ano. Para ser MEI faz-se necessário que o empresário tenha a partir de 18 anos e não possua participação em outra empresa como sócio ou titular.

Conforme descrito anteriormente, todo MEI pode contratar até um funcionário que deve receber um salário mínimo ou o valor do piso da categoria. Este modelo de empresa tem como obrigação o pagamento mensal de tributos através do DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional) e a realização da Declaração Anual até 31 de maio de cada ano.

É importante ressaltar que cada cidade possui algumas normas específicas, então o indicado é que o empreendedor, ao formalizar sua empresa, entre em contato com a prefeitura de seu município para validar todas as informações e começar a emitir suas notas fiscais, bem como usufruir os demais serviços de forma legal.

Plataforma Virtual - NAF no Cuboz

Segundo a Receita Federal, até 2014 todos os treinamentos eram ministrados presencialmente por servidores da própria RFB tanto em suas próprias instalações quanto nas IES aos alunos que iriam fazer parte do NAF.

Com isso, foi identificada a necessidade de se implantar novas formas de capacitação, treinamento uniformizado e atualizado, fazendo com que o projeto seja expandido tanto no Brasil quanto em outros países.

Após a realização de alguns estudos, percebeu-se que uma forma estratégica para se aprender de maneira mais eficiente é participando de comunidades de pessoas que tenham o mesmo interesse, essas comunidades seriam via internet, os participantes poderiam interagir ensinar e aprender juntos.

Segundo Seymour Papert, cientista da computação e educador, o principal desafio foi encontrar uma forma de manter o aluno interessado, uma alternativa em que todos falassem a mesma língua, uma forma gratuita e de fácil utilização para hospedar o NAF. Então partindo dessa geração, onde os jovens estão sempre utilizando um smartphone, concluiu-se que uma rede social de aprendizagem seria uma alternativa eficaz para se atingir os objetivos estabelecidos.

Papert mostra que a solução encontrada foi abrigar o NAF na plataforma Cuboz, com isso a criação de grupos de experiências compartilhadas iria auxiliar no aprendizado desses alunos, pois a plataforma permite a troca de pensamentos, ideias, experiências sobre um tema que pode ser estudado por meio da Internet. Através dessa plataforma os alunos poderiam interagir de forma dinâmica uns com os outros.

Antes de testar a plataforma Cuboz com o NAF, a RFB criou uma rede virtual, chamada de Interação, cuja finalidade era capacitar seus servidores e a outra rede serviria para o treinamento de seus parceiros institucionais. Após perceber que as experiências realizadas foram bem sucedidas, a Receita Federal criou em 2015 a rede NAF no Cuboz para a capacitação dos alunos NAF, devido essa combinação de educação à distância com os treinamentos presenciais. Desde então, percebeu-se que a rede vem evoluindo para o treinamento e a capacitação dos estudantes.

METODOLOGIA

Buscando atingir os objetivos que foram instituídos, o presente trabalho buscou conceitos e definições em sites, acerca do assunto, em seguida realizou um estudo de caso por meio de um questionário estruturado, cujo objetivo foi identificar o grau de satisfação dos contribuintes que buscam a prestação de serviços no NAF. A pesquisa trata-se de um estudo de caso de caráter exploratório com abordagem quantitativa, desenvolvida durante o mês de setembro do ano de 2019, com uma amostra de 30 contribuintes que se beneficiaram por meio dos serviços ofertados pelo NAF. Conforme Silva (2008), o estudo de caso envolve o estudo profundo e exaustivo de um ou poucos fatos (objeto) de estudo de maneira que se permita o seu amplo e detalhado conhecimento.

Através da pesquisa exploratória é possível levantar informações sobre um determinado assunto, delimitar um campo de trabalho a fim de torná-lo mais claro, bem como desenvolver questões importantes para a direção da pesquisa (SEVERINO, 2016). A pesquisa foi realizada na instituição onde está localizado o NAF, o local escolhido se deu pela acessibilidade aos contribuintes que buscam por esses serviços, pois, é um local reservado, para que os entrevistados se sentissem à vontade para responder o questionário proposto.

Para o estudo de caso foi aplicado um questionário estruturado com os contribuintes que frequentaram o NAF no período da pesquisa. Após terem sido convidados a participar voluntariamente da pesquisa, os entrevistados foram informados sobre o objetivo do estudo que é tornar a sociedade conhecedo-

ra acerca do que vem a ser NAF e da existência desses núcleos em algumas Instituições de Ensino Superior, cuja finalidade é dispor de serviços para as pessoas que não tem acesso a escritórios de contabilidade.

Após o livre consentimento dos contribuintes pesquisador coletou os dados por meio da aplicação de questionário estruturado composto por 05 questões objetivas (Apêndice A) tendo sido este o instrumento para realização da pesquisa. A tabulação dos dados foi realizada com auxílio do Microsoft Excel 2016 através do qual elaborou-se os gráficos para melhor compreensão dos resultados da pesquisa.

Segundo Marconi e Lakatos (2017), o questionário é um instrumento que serve para coletar dados, o mesmo é constituído por uma sequência de perguntas, segundo os autores, por meio do questionário é possível obter respostas mais rápidas e precisas acerca do assunto em questão.

RESULTADOS

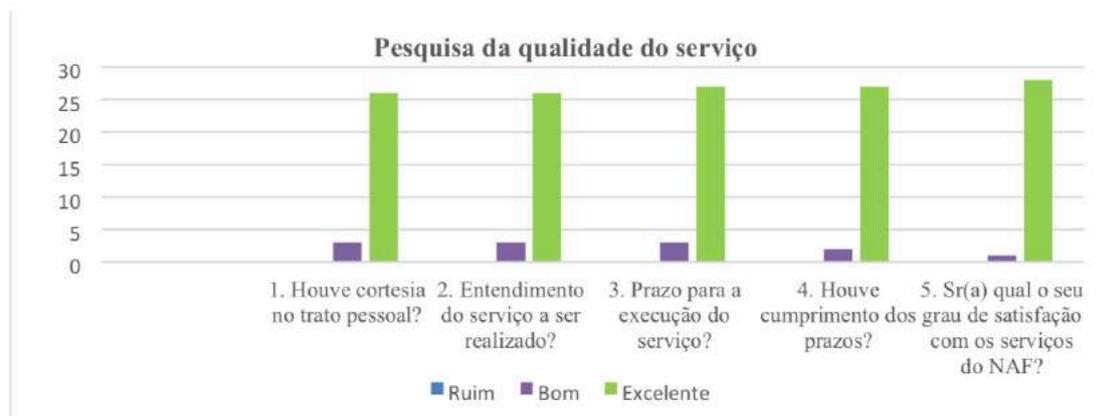
A pesquisa foi realizada com alguns dos contribuintes que se beneficiaram dos serviços ofertados pelo NAF. A pesquisa trata-se de um estudo de caso de caráter exploratório com abordagem quantitativa, cujo objetivo é tornar a sociedade conhecedora acerca do que vem a ser NAF e da existência desses núcleos em algumas Instituições de Ensino Superior, cuja finalidade é dispor de serviços para as pessoas que não tem acesso a escritórios de contabilidade, mensurando assim, o grau de satisfação dos contribuintes quanto aos serviços ofertados pelo projeto NAF.

Foi elaborado um questionário estruturado composto por cinco perguntas fechadas, conforme mostra no anexo. Esses questionários foram aplicados junto aos contribuintes que procuraram o NAF para a realização de algum dos serviços que são disponibilizados, haja visto que o objetivo principal desse questionário foi perceber o grau de satisfação do contribuinte atendido e a aplicabilidade dos conhecimentos adquiridos pelos monitores (alunos) do Projeto NAF. Para a coleta de dados, a amostra foi composta de 30 contribuintes que ade-

rem aos serviços do projeto NAF. Com base na pesquisa realizada, dos 30 contribuintes participantes, 18 são mulheres, correspondendo a 60% do número de entrevistados e 40% correspondendo a 12 homens participantes. Percebe-se que a maioria dos entrevistados são mulheres e estes resultados guardam relação com as ideias de (SILVA, 2008).



Fonte: Dados da pesquisa (2019)



Fonte: Dados da pesquisa (2019)

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa objetivou tornar a sociedade conhecedora acerca do que vem a ser NAF e da existência desses núcleos em algumas Instituições de Ensino Superior, cuja finalidade é dispor de serviços para as pessoas que não tem acesso a escritórios de contabilidade. Foram entrevistados 30 contribuintes,

dos quais verificou-se que todos estão satisfeitos com os serviços realizados pelos alunos do NAF da cidade de Juazeiro do Norte-CE, assim sendo possível afirmar que grande parte dos entrevistados têm interesse na formalização, e regularidade com o Fisco.

Conclui-se assim, que o Projeto NAF é de grande relevância para o engrandecimento da sociedade, pois há uma grande influência no desenvolvimento econômico. A vista disso espera-se que o resultado desta pesquisa possa despertar o interesse de todos os envolvidos, desde as intuições de ensino, órgãos públicos como também aos alunos do projeto NAF, e principalmente os contribuintes da cidade de Juazeiro do Norte-CE.

REFERÊNCIAS

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2017.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. 24. Ed. São Paulo: Cortez, 2016.

SILVA, A. C. R. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses. 2.ed. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

SILVA, Gêssika Cecília Carvalho da. **Relações de gênero no mercado de trabalho informal**: um estudo de mulheres beneficiadas por microcréditos em Recife. Disponível em: http://www.fazendogenero.ufsc.br/8/sts/ST13/Gessika_Cecilia_Carvalho_da_Silva_13.pdf acessado em: 19 set. 2019.

ANEXOS

QUESTIONÁRIO APLICADO NA ENTREVISTA

PESQUISA DA QUALIDADE DO SERVIÇO NOME: IDADE: SEXO:

Para cada item identificado abaixo, faça um círculo ao redor do número à direita que melhor combina com seu julgamento de qualidade. Use a escala acima para selecionar o número de qualidade.

Descrição / Identificação do item da pesquisa	RUIIM	BOM	BOM	BOM	EXCELENTE
1. Houve cortesia no trato pessoal?	1	2	3	4	5
2. Entendimento do serviço a ser realizado?	1	2	3	4	5
3. Prazo para execução do serviço?	1	2	3	4	5
4. Houve cumprimento de prazos?	1	2	3	4	5
5. Sr(a) qual o seu grau de satisfação com os serviços do NAF?	1	2	3	4	5

DISCURSO DE AGRADECIMENTO EM NOME DOS HOMENAGEADOS NO EVENTO DOS 21 ANOS DE EDUCAÇÃO FISCAL NO CEARÁ

É com imensa satisfação que recebo esta homenagem e represento aqui todos que igualmente são homenageados. É gratificante saber que participei do início dessa ideia que chegou no tempo certo. Pois como disse Victor Hugo: “Nada há de mais poderoso do que uma ideia que chegou no tempo certo”.

Iniciamos um projeto que formalizou-se num Programa e que hoje está melhor e maior. A Educação Fiscal, na Sefaz, não é apenas um Programa Institucional, está inserida no ideário da Missão fundamentando a verdadeira função social do tributo. Felicita-me saber que é conceito solidificado na mente de todos os executores e colaboradores do PEF Ceará, que é sentimento nos corações daqueles que acreditam nesse trabalho e que é ação concreta no dia a dia dessa equipe dedicada e comprometida que hoje realiza a Educação Fiscal no Estado.

Acreditamos nessa ideia em 1997 e a incorporamos ao nosso pensar, ao nosso questionar, ao nosso conhecer, à nossa maneira de ver e avaliar o mundo, às nossas atitudes. Fizemos grandes conquistas, enfrentamos dificuldades, comemoramos vitórias, tivemos algumas derrotas, avançamos, recuamos, ensinamos alguma coisa, aprendemos muito ... e nunca, nunca desistimos!

Quem faz Educação Fiscal faz porque acredita em um Estado prestador de contas, em governos éticos e transparentes, em dirigentes honestos, em cidadãos críticos e participativos, em controle social, em retorno social do tributo, em justiça fiscal.

O que é Educação Fiscal? Um trabalho, uma paixão, um caminho? Ou o caminho para o exercício pleno da cidadania neste país? Uma luta constante, um ofício, uma missão? Ou a missão de cada um dos cidadãos brasileiros na consolidação do estado democrático de direito? Um desejo, uma utopia, uma realidade? Ou a realidade de um país onde a cidadania seja, além de um dos fundamentos constitucionais, o cotidiano consciente de cada indivíduo? A Educação Fiscal é tudo isso e muito mais... Depende de nós. Cada um de nós é agente ativo do processo de democracia, e como tal, temos o dever e o direito de construir um Brasil melhor e mais justo.

Agradeço àqueles que acreditaram, confiaram e realizaram junto comigo o trabalho hoje aqui reconhecido pela Sefaz! E parabênizo aos que continuam acreditando e confiando e realizam a Educação Fiscal com maestria!

Fortaleza, 18 de outubro de 2019.

Luiza Ondina Santos Mota

*Servidora da Secretaria da Fazenda e idealizadora
do Programa de Educação Fiscal do Ceará (PEF-Ceará)*

