

# CONTABILIDADE E DIREITO TRIBUTÁRIO

CONCEITOS GERAIS

Organizadores

Antonia Alice Silva Moreira

Darlene Teixeira Castro

Gisele Leite Padilha

Marcos Aurélio Cavalcante Ayres

Orleane Evangelista de Santana

## **Reitor**

Augusto de Rezende Campos

## **Vice-Reitora**

Darlene Teixeira Castro

## **Pró-Reitora de Graduação**

Alessandra Ruita Santos Czapski

## **Pró-Reitora de Pesquisa e Pós-Graduação**

Ana Flávia Gouveia de Faria

## **Pró-Reitora de Extensão, Cultura e Assuntos Comunitários**

Kyldes Batista Vicente

## **Pró-Reitor de Administração e Finanças**

Ricardo de Oliveira Carvalho

## **Equipe Editorial**

### **Editora Chefe**

Liliane Scarpin Storniolo, Unitins, Brasil

### **Capa, Projeto Gráfico e Diagramação**

Leandro Dias de Oliveira, Unitins, Brasil

### **Apoio Técnico**

Andréia Luiza Dias, Unitins, Brasil

Joelma Feitosa Modesto, Unitins, Brasil

Julienne da Silva Silveira, Unitins, Brasil

### **Leitura de Prova**

Mariana da Silva Neta, Unitins, Brasil

Rodrigo Vieira do Nascimento, Unitins, Brasil

## **Conselho Editorial**

### **Alessandra Ruita Santos Czapski**

<http://lattes.cnpq.br/1441323064488073>

### **Eliene Rodrigues Sousa**

<http://lattes.cnpq.br/5857623231904159>

### **Kyldes Batista Vicente**

<http://lattes.cnpq.br/1249709305972671>

### **Mariany Almeida Montino**

<http://lattes.cnpq.br/3117524559575296>

### **Rodrigo Vieira do Nascimento**

<http://lattes.cnpq.br/8227728628110178>

### **Darlene Teixeira Castro**

<http://lattes.cnpq.br/8766578585291045>

### **Jeferson Moraes da Costa**

<http://lattes.cnpq.br/8929854109676237>

### **Lilian Natália Ferreira de Lima**

<http://lattes.cnpq.br/6290282911607995>

### **Michele Ribeiro Ramos**

<http://lattes.cnpq.br/1032124853688980>

### **Vinícius Pinheiro Marques**

<http://lattes.cnpq.br/7300803447800440>

## **Contato**

### **Editora Unitins**

(63) 3218-4911

108 Sul, Alameda 11, Lote 03

CEP.: 77.020-122 - Palmas - Tocantins

---

C759 Contabilidade e Direito Tributário: conceitos gerais (livro eletrônico)/ Organizado por: Antonia Alice Silva Moreira, Darlene Teixeira de Castro, Gisele Leite Padilha, Marcos Aurélio Cavalcante Ayres, Orleane Evangelista de Santana – Palmas TO: Unitins, 2023.

134p.; color.

5,2 Mb; ePUB.

Disponível em: <https://revista.unitins.br/index.php/editoraunitins/issue/archive>

ISBN 978-65-86285-62-8

1 Contabilidade. 2 Direito tributário. 3 Conceitos gerais. I. Moreira, Antonia Alice Silva.

CDD 657.46

---

Ficha catalográfica elaborada pela Bibliotecária Ysabella Canindé Guerreiro

Macêdo CRB-2/ 1191

## APRESENTAÇÃO

O livro *Contabilidade e Direito Tributário: Conceitos gerais* é uma coletânea de trabalhos realizados pelos alunos da primeira turma da pós-graduação em Contabilidade e Direito Tributário da Universidade Estadual do Tocantins - Unitins, Câmpus de Augustinópolis.

Durante as aulas das disciplinas do curso de pós-graduação, os acadêmicos demonstraram interesse na pesquisa deste tema exatamente porque são escassos encontrar livros que tratam das duas temáticas no mesmo e-book.

Os professores, para incentivar os alunos a realizarem pesquisas e produzirem textos científicos, solicitaram, em algumas disciplinas, a elaboração de capítulos de livros no formato de artigo científico para obtenção dos créditos das disciplinas, sendo que os mesmos trabalhos foram aproveitados como Trabalho de Conclusão de Curso.

Esta primeira edição do livro *Contabilidade e Direito Tributário: conceitos gerais* traz estudos realizados no amplo ramo da Contabilidade 4.0 e na área específica do Direito Tributário brasileiro.

A obra apresenta, na sua estrutura, uma organização de trabalhos selecionados do Curso de pós-graduação em Contabilidade e Direito Tributário. A seleção dos trabalhos foi realizada pelos pesquisadores do Grupo de Pesquisa em Marketing Estratégico da Universidade Estadual do Tocantins – Unitins. Considerou-se na análise os critérios: temática atual, problema, objetivos, metodologia, resultados da pesquisa, coerência e coesão textual.

No Capítulo 1, apresenta-se a *Compliance* Digital na Relação Jurídico-tributária no Estado do Maranhão. No Capítulo 2, aborda-se a Controladoria interna na condução da administração pública municipal. No Capítulo 3, fala-se da Reforma tributária: o projeto de emenda à Constituição 110/2019 diante da guerra fiscal no Brasil. No Capítulo 4, trata-se da estratégia brasileira para a transformação digital. No Capítulo 5, apresenta-se o ICMS ecológico como instrumento facilitador na proteção ao meio ambiente no Estado do Tocantins. No Capítulo 6, aborda-se o Paperless e as mudanças nos sistemas de gestão de arquivos nas empresas contábeis. E no Capítulo 7, último, apresenta-se o Empreendedorismo contábil: estruturação de um modelo de escritório.

Boa leitura!

### **Organizadores:**

Antonia Alice Silva Moreira

Darlene Teixeira de Castro

Gisele Leite Padilha

Marcos Aurélio Cavalcante Ayres

Orleane Evangelista de Santana

## PREFÁCIO

Consideramos o tema *Contabilidade e Direito Tributário* instigante, desafiador e com muitos aspectos ainda inéditos, os quais tornaram as pesquisas relevantes e resultaram neste livro: Uma publicação contendo artigos escritos por estudantes pesquisadores pós-graduandos em Contabilidade e Direito Tributário do Câmpus de Augustinópolis da Universidade Estadual do Tocantins - Unitins.

O livro nos brinda com temas instigantes que levam o leitor a conhecer e a entender a Contabilidade e o Direito Tributário e suas vertentes, intensificando o fascínio de ser um especialista na área. Os artigos apresentados neste livro mostram a sociedade impactada pela Contabilidade 4.0 e pela transformação digital, as quais levaram o contador a se adaptar às novas tendências da economia e às rotinas de trabalho digital por meio de soluções criativas, levando à credibilidade e à monetização, pois gerencia corretamente as riquezas produzidas nos negócios em conformidade com a lei e, consequentemente, eleva a Contabilidade no mercado.

Além disso, o livro mostra outra vertente de estudos do Direito Tributário brasileiro, com importante entendimento para geração de riqueza do país; e, ainda, a complexidade do Sistema Tributário Nacional, aliado à alta carga tributária praticada no país, o que requer do profissional que atua ou pretende atuar na área tributária, uma constante atualização no que diz respeito à legislação tributária e à gestão de tributos.

Nossas palavras são de agradecimento aos autores e coautores dos artigos que se transformaram nesta coletânea e constituem os capítulos deste livro. Foi uma honra acompanhar e apoiar essa trajetória da escrita do mundo da Contabilidade e do Direito Tributário.

Dr. Valtuir Soares Filho.

## Sumário

<b>CAPÍTULO I: COMPLIANCE DIGITAL NA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA NO ESTADO DO MARANHÃO.....</b>	<b>7</b>
<b>CAPÍTULO II: A CONTROLADORIA INTERNA NA CONDUÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL.....</b>	<b>27</b>
<b>CAPÍTULO III: REFORMA TRIBUTÁRIA: O PROJETO DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO 110/2019 DIANTE DA GUERRA FISCAL NO BRASIL.....</b>	<b>49</b>
<b>CAPÍTULO IV: A ESTRATÉGIA BRASILEIRA PARA A TRANSFORMAÇÃO DIGITAL.....</b>	<b>65</b>
<b>CAPÍTULO V: O ICMS ECOLÓGICO COMO INSTRUMENTO FACILITADOR NA PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE NO ESTADO DO TOCANTINS.....</b>	<b>82</b>
<b>CAPÍTULO VI: PAPERLESS E AS MUDANÇAS NOS SISTEMAS DE GESTÃO DE ARQUIVOS NAS EMPRESAS CONTÁBEIS.....</b>	<b>107</b>
<b>CAPÍTULO VII: EMPREENDEDORISMO CONTÁBIL: ESTRUTURAÇÃO DE UM MODELO DE ESCRITÓRIO.....</b>	<b>124</b>



**CAPÍTULO 1**  
**COMPLIANCE DIGITAL NA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA NO**  
**ESTADO DO MARANHÃO**

# COMPLIANCE DIGITAL NA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA NO ESTADO DO MARANHÃO

**Fabício Martins Cantanhede<sup>1</sup>**

**Gisele Leite Padilha<sup>2</sup>**

**Marcos Aurélio Cavalcante Ayres<sup>3</sup>**

**Nadjany Gomes de Sousa<sup>4</sup>**

O objetivo deste estudo foi identificar as atividades desenvolvidas pela Sefaz/MA para a construção de um ambiente efetivo de regularidade tributária. Os dados foram coletados por meio de pesquisa desenvolvida no site da Receita Estadual. Ao final, obtiveram-se dezoito notícias, que compuseram o *corpus* textual para análise lexical.

No tratamento dos dados, foi empregada uma combinação de abordagens quantitativas e qualitativas. O *software* IRaMuTeQ foi utilizado para dar suporte às seguintes análises: lexicográfica, nuvem de palavras e similitude. As tecnologias da informação são essenciais para impulsionar a melhoria das atividades econômicas, e a obtenção desse resultado passa pela conformidade tributária. Há um conflito de interesses na relação de agência analisada, ou seja, entre o Estado e o contribuinte.

Em geral, compete a este último apurar e recolher os tributos devidos. Ocorre que, no ordenamento jurídico brasileiro, as Fazendas Públicas dos entes federativos têm competência concorrente para legislar em matéria tributária, o que prejudica o cumprimento espontâneo das obrigações, em razão do aumento dos custos da administração suportados pelos contribuintes. Uma breve análise da realidade do sistema tributário maranhense sugere certa demora na construção de um ambiente de *compliance* efetivo.

Contudo, a Receita Estadual lançou um conjunto de ações para melhorar o relacionamento com os contribuintes. A contribuição que resultou deste trabalho foi apresentar um panorama a partir das notícias veiculadas no site da Sefaz/MA sobre a adoção de medidas que visam incentivar os contribuintes maranhenses à conformidade tributária.

As inovações tecnológicas estão revolucionando a forma como se desenvolvem as relações entre os agentes públicos, econômicos e sociais. Esse novo ambiente digital oferece oportunidades para relacionamentos mais colaborativos e participativos que geram serviços mais

---

1 Pós-graduando em Contabilidade e Direito Tributário pela Universidade Estadual do Tocantins (UNITINS). Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Maranhão (UFMA). Contador (CRC-MA)

2 Mestra em Gestão e Desenvolvimento Regional (UNITAU). Bacharel em Ciências Contábeis (FABIC). Diretora de Câmpus da UNITINS de Augustinópolis.

3 Mestre em Gestão e Desenvolvimento Regional (UNITAU). Bacharel em Administração (FAMA). Professor e Articulador do NIT no Câmpus da UNITINS de Augustinópolis.

4 Mestra em Ciências Ambientais (UNITAU). Bacharel em Ciências Contábeis (UFCG). Professora da UNITINS, câmpus de Augustinópolis.



coerentes e soluções integradas para desafios complexos. Como resultado dessa transformação, os órgãos de receita são levados a revisar a maneira como operam, como gerenciam o serviço e os riscos de conformidade e como apoiam o desenvolvimento de ambientes e sistemas de *compliance* fiscal menos onerosos para os contribuintes (OECD, 2014).

O sistema tributário brasileiro é caracterizado por alto grau de complexidade. Isso decorre principalmente da atribuição constitucional de competência legislativa plena em matéria tributária conferida à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (CAMARGO; CIRANI, 2020). Essa descentralização aumentou significativamente os custos da administração e, conseqüentemente, os custos de cumprimento da legislação tributária pelos contribuintes (LIMA *et al.*, 2016).

A Emenda Constitucional n. 42/2003 atendeu à exigência de modernização tributária, pois visava reduzir os custos burocráticos e, por outro lado, aumentar a eficiência arrecadatória do Estado. Essa norma garantiu a atuação integrada dos entes da Federação, inclusive com o compartilhamento de cadastros e informações fiscais (LIMA *et al.*, 2016).

Posteriormente, as administrações tributárias — nacional e subnacionais — firmaram protocolos de cooperação entre si para construir um cadastro sincronizado de contribuintes e aprimorar métodos e instrumentos de gestão fiscal. Em meados de 2005, foram acordados o desenvolvimento do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) e da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) (ENCONTRO NACIONAL DE ADMINISTRADORES TRIBUTÁRIOS, 2004a, 2004b, 2005a, 2005b).

A regulamentação legal da NF-e (Ajuste SINIEF n. 7/2005) possibilitou melhorias no processo de compartilhamento de informações entre as administrações tributárias, reduzindo custos e impasses burocráticos e otimizando o controle e a fiscalização. Por outro lado, a do Sped (Decreto n. 6.022/2007) constituiu um marco na informatização da relação jurídico-tributária, na medida em que garantiu a modernização do sistema adotado no cumprimento das obrigações acessórias, inclusive quanto à autenticidade, integridade e validade jurídica dos documentos eletrônicos assinados com certificado digital.

No Maranhão, a adoção de novas tecnologias no âmbito da administração tributária passou a ser prioridade a partir da elaboração do planejamento estratégico da Receita Estadual para o ciclo 2007-2010. Entre os principais objetivos perseguidos com os investimentos tecnológicos, destacaram-se o incentivo ao cumprimento voluntário das obrigações tributárias, a intensa utilização de ferramentas de análise de risco e fiscalização, a disseminação tempestiva de informações e o desenvolvimento de ações de cooperação e integração dos Fiscos (WAKIYAMA, 2007).

Dessa forma, esta pesquisa é relevante porque demonstra que a organização de um ambiente tributário baseado na confiança e na cooperação contribui para o desenvolvimento de melhores relações entre Estado, contribuintes e consultores fiscais, o que se reflete na transformação digital de todo o sistema (OECD, 2008, 2016; ROCHA, 2018).

Embora não seja um problema tão recente no Brasil, o *compliance* tributário digital ainda é um desafio (CALZA, 2019). Apesar disso, tem sido discutido sob o enfoque de diversos temas, como gestão pública e empresarial (FRITSCHER *et al.*, 2022), práticas contábeis e fiscais e questões de planejamento (PADILHA; MOREIRA; RODRIGUES, 2018), atributos de conformida-

de e eficiência econômico-fiscal (MOTA; LANZ, 2021), constitucionalidade e legalidade das regras tributárias (ALMEIDA; PRZEPIORKA; TEODOROVICZ, 2022) e padrões de comportamento dos contribuintes (SILVA FILHO *et al.*, 2018).

Assim, esta investigação parte do seguinte questionamento: quais ações a Fazenda Pública maranhense implementou para melhorar seu relacionamento com os contribuintes? O objetivo do trabalho é identificar as atividades desenvolvidas pela Secretaria da Fazenda do Estado do Maranhão (Sefaz/MA) para a construção de um ambiente efetivo de regularidade tributária.

Após esta introdução, será revisitada a bibliografia selecionada sobre teoria da agência aplicada à relação jurídico-tributária e *compliance* digital. A seguir, será especificada a metodologia adotada na pesquisa, com ênfase nas técnicas de coleta e tratamento dos dados, bem como os resultados obtidos. A última seção apresentará os achados e considerações, limitações ao desenvolvimento do trabalho e sugestões para pesquisas futuras.

## Revisão da literatura

### Teoria da agência aplicada à relação jurídico-tributária

A teoria da agência tem como pressuposto básico um contrato que é estabelecido entre principal e agente, cuja relação resulta em uma organização efetiva das informações e dos custos de risco. Em outras palavras, o relacionamento de agência é caracterizado por contratos que se baseiam no comportamento cooperativo das partes, cada uma com seus objetivos e atitudes em relação ao risco (EISENHARDT, 1989).

Jensen e Meckling (2008) consideram que a relação entre os acionistas e o gestor de uma empresa corresponde à definição de uma relação de agência pura. Isso também significa que a aplicabilidade da teoria a diferentes contextos organizacionais pode ser facilmente percebida, inclusive entre o Estado (principal) e o contribuinte (agente). Nesse relacionamento, o principal espera que o agente cumpra as disposições estabelecidas na legislação tributária (MARTINEZ, 1998, 2001).

Para Amaro (2006), a obrigação de pagar tributos independe da manifestação das partes em um contrato legal, pois só é necessária a ocorrência dos eventos previstos em lei. No entanto, esclarece que o efetivo cumprimento da obrigação está condicionado ao conhecimento da existência do vínculo estabelecido entre o Estado e o contribuinte. Portanto, entende-se que a relação tributária não é contratual, mas legal (ROCHA, 2022).

Tal entendimento está de acordo com a Lei n. 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), que define os polos da relação jurídico-tributária: sujeito ativo e sujeito passivo. Com base no art. 119, o sujeito ativo é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. O art. 121, por sua vez, estabelece que o sujeito passivo é aquele que tem o dever de pagar o tributo, de cumprir a obrigação tributária.

Segundo Hack (2008), a constituição de crédito tributário por homologação é o tipo de lançamento mais utilizado no Brasil. Esta forma constitutiva confere ao contribuinte a responsabili-

de pelo cálculo e recolhimento do tributo sem qualquer interferência do Estado. Assim, na medida em que se dedicam ao estudo de meios capazes de estimular o cumprimento das normas tributárias, os órgãos de receita podem reduzir custos e aumentar a eficiência da arrecadação. Por outro lado, o contribuinte passa a buscar soluções adequadas para minimizar a carga tributária e, portanto, maximizar a utilidade dos recursos financeiros à sua disposição (POHLMANN, 2005).

No entanto, o problema de agência decorre justamente da confiança que o Estado deposita em um sistema tributário baseado no cumprimento voluntário (SIQUEIRA; RAMOS, 2005). Em outras palavras, o conflito de interesses surge da premissa de que cada contribuinte pode decidir a posição que deseja tomar em relação aos riscos tributários, que são definidos como o conjunto de fontes de risco que podem produzir um resultado inesperado (NEUBIG; SANGHA, 2004). Diante disso, a teoria da agência institui um sistema de monitoramento e incentivo a fim de minimizar esse conflito e a consequente assimetria informacional (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008).

Siqueira e Ramos (2005) asseguram que a regularidade fiscal está relacionada a três condições básicas: a) determinação da matéria tributável; b) cálculo do valor do tributo devido; e c) cumprimento da obrigação pecuniária. Neste sentido, a política de imposição tributária sobre a decisão de sonegar é essencialmente reduzida à probabilidade de auditorias e à aplicação de sanções. Para coibir a evasão fiscal, as auditorias deveriam ser mais frequentes e as multas aplicadas de forma mais severa.

Devido o aumento dos custos da administração tributária, torna-se inviável auditar todos os contribuintes. Por isso, as punições são essenciais para coibir a evasão fiscal, podendo também ser combinadas com outras abordagens alternativas, como o apelo à consciência moral e o fortalecimento da coesão social (SIQUEIRA; RAMOS, 2005). Nesse sentido, o Estado tem a responsabilidade de usar seus recursos limitados da maneira mais econômica. No âmbito do *compliance* fiscal, o exercício dessa responsabilidade exige uma abordagem sistemática da gestão de riscos, com o objetivo de assegurar que esses riscos sejam devidamente identificados, avaliados, priorizados e tratados (OCDE, 2010).

## **Compliance digital**

Nos mercados desenvolvidos e em desenvolvimento, o ambiente de negócios em constante evolução aumentou a demanda do governo e da sociedade por questões de conformidade. Nesse sentido, leis, regulamentações e fiscalizações são cada vez mais rigorosas, o que resulta em sanções econômicas e financeiras gravíssimas, tanto para pessoas jurídicas quanto para pessoas físicas (IBGC, 2017).

O *compliance* se caracteriza como uma ferramenta que pode ser utilizada para melhor gerenciar os diversos riscos que estão envolvidos nas atividades das organizações, bem como para proteger gestores e colaboradores. Seu efeito imediato na maioria dos ordenamentos jurídicos é a redução das sanções administrativas decorrentes de práticas ilícitas (MIRAGEM, 2022).

Incorporado ao vocabulário jurídico brasileiro (VERÍSSIMO, 2017), *compliance* é um termo de origem inglesa que significa cumprir, obedecer e executar o que foi determinado. Em

outras palavras, compreende a responsabilidade das organizações em promover uma cultura que estimule a ética e o exercício do objeto social de acordo com a lei (ASSI, 2018). Além disso, *compliance* pode ser definido como sinônimo de conformidade em qualquer ambiente: legal, administrativo ou tecnológico (LÓSSIO, 2021).

O *compliance* advém da gestão de riscos e da boa governança, que é seu principal alicerce (LÓSSIO, 2021). Um sistema de gerenciamento de conformidade abrange todos os níveis de uma organização. Assim, propõe-se uma visão unificada desse sistema, que inclui a integração entre identidade organizacional, agentes de governança e demais elementos de *compliance*. Com base nos princípios de governança corporativa — transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade corporativa — esse sistema é projetado principalmente para os seguintes objetivos: prevenção, detecção e resposta (IBGC, 2017).

Em um ambiente tecnológico, o *compliance* é chamado de *compliance* digital. Essa expressão trata da adoção de mecanismos de tecnologia da informação para atender às exigências das normas legais. O *compliance* digital engloba essencialmente a tarefa de mudar as técnicas, processos e cultura das organizações por meio de sua própria reestruturação e das pessoas que a compõem (LÓSSIO, 2021).

## Estado da arte

Considerada um campo de pesquisa interdisciplinar, a questão tributária é amplamente debatida pelas ciências sociais aplicadas e pelas ciências humanas, que utilizam o enfoque e a metodologia inerentes a cada uma de suas respectivas áreas de atuação (POHLMANN; IUDÍCIBUS, 2006).

Há trabalhos relacionados à gestão pública e empresarial (FRITSCHER *et al.*, 2022), outros que tratam de práticas contábeis e fiscais e questões de planejamento (PADILHA; MOREIRA; RODRIGUES, 2018), aqueles que se ocupam dos atributos de conformidade e eficiência econômico-fiscal (MOTA; LANZ, 2021) e os dedicados à análise da constitucionalidade e legalidade das normas tributárias (ALMEIDA; PRZEPIORKA; TEODOROVICZ, 2022). Destacam-se também as contribuições que esclarecem os padrões de comportamento dos contribuintes (SILVA FILHO *et al.*, 2018).

Fritscher *et al.* (2022) avaliaram a efetividade do Programa de Apoio à Gestão dos Fiscos do Brasil (Profisco I) na arrecadação tributária e no desenvolvimento econômico dos estados brasileiros. Para isso, utilizou-se a técnica estatística Diferenças em Diferenças (DD) para processar dados estaduais dos anos de 2002 a 2019 relativos à arrecadação, ao número de unidades locais das empresas formalmente registradas e à média salarial dos trabalhadores formais do setor privado. Os principais achados mostraram que o programa permitiu que os estados aumentassem sua arrecadação em 11,7%, o número de empresas registradas em 1,7% e o salário médio dos trabalhadores em 3,4%. A explicação para a obtenção desses resultados está associada à mudança de comportamento dos contribuintes face à simplificação das obrigações fiscais e ao aumento da capacidade fiscalizadora da autoridade administrativa.

Padilha, Moreira e Rodrigues (2018) buscaram compreender as transformações geradas

pelo Sped nas rotinas da administração tributária, das empresas e dos profissionais contábeis. Os procedimentos técnicos adotados foram bibliográficos e documentais e analisaram tanto livros, publicações em periódicos e artigos científicos, quanto documentos de uma indústria extrativa de calcário e dolomita sediada em Bandeirantes do Tocantins, município da mesorregião ocidental do Tocantins. Com base nos resultados encontrados, o Sped constitui um marco na construção de um *compliance* cooperativo entre o Fisco e o contribuinte. Além disso, contribuiu significativamente para a melhoria da atividade empresarial. Isso se deveu a investimentos em infraestrutura de tecnologia da informação adequada para atender às exigências fiscais, treinamento e desenvolvimento de pessoal e organizacional, além da racionalização de procedimentos operacionais e burocráticos.

Mota e Lanz (2021) avaliaram o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - “Nos Conformes” da Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo na perspectiva da elaboração, avaliação e comunicação de políticas públicas. A técnica de pesquisa utilizada foi o estudo de caso, que se baseou tanto na análise da legislação e nas constantes comunicações nos sites do governo estadual, quanto na aplicação de entrevistas semiestruturadas à diretoria do órgão de receita. Os resultados demonstraram que o estado de São Paulo tem implementado políticas públicas que visam melhorar a fiscalização, reduzir fraudes e desenvolver uma relação mais cooperativa com os contribuintes.

Almeida, Przepiorka e Teodorovicz (2022) investigaram os custos adicionais do *compliance* tributário decorrentes da própria complexidade da legislação e, conseqüentemente, das inseguranças relacionadas às multas aplicáveis ao descumprimento de obrigações acessórias, como a EFD-Contribuições. O estudo foi desenvolvido por meio de técnicas bibliográficas e documentais, e analisou em especial os dispositivos contidos na Lei n. 8.218/1991 e na Medida Provisória n. 2.158/2001. Os resultados mostraram que a multiplicidade de legislações sobre o mesmo assunto, imperfeições de redação e inúmeras alterações na aplicação das penalidades podem gerar conflitos interpretativos e divergências doutrinárias, bem como autuações fiscais que violam os princípios da segurança jurídica, legalidade, vedação ao confisco e proporcionalidade.

Por sua vez, Silva Filho *et al.* (2018) buscaram identificar quais fatores explicavam o comportamento dos contribuintes em relação à conformidade tributária com base na Teoria do Comportamento Planejado (TCP). O procedimento técnico utilizado foi o *survey*, elaborado com base numa adaptação do modelo conceitual da TCP, que também considerou o sistema tributário, as autoridades administrativas e o regime de penalidades como preditores do cumprimento tributário. O questionário eletrônico foi aplicado a 264 profissionais de contabilidade dos estados da Paraíba e Santa Catarina, mas apenas 236 respostas compuseram a amostra. Os resultados mostraram que os construtos originais do modelo conceitual da TCP — atitudes, normas subjetivas e percepção de controle — são capazes de induzir os contribuintes à obediência tributária.

## **Procedimentos metodológicos**

A pesquisa desenvolvida é exploratória em relação aos fins, de acordo com a taxonomia proposta por Vergara (1998), isso porque permite maior aprofundamento sobre determinado as-

sunto, neste caso o *compliance* tributário digital. É ainda descritiva, uma vez que apresenta as especificidades de um fenômeno por meio da aplicação de técnicas padronizadas de coleta de dados. Quanto aos meios, esta pesquisa é, sobretudo, documental por trabalhar com materiais publicados no portal da Sefaz/MA, dos quais se extraíram os dados analisados a seguir (GIL, 2008; MARCONI; LAKATOS, 2003; PRODANOV; FREITAS, 2013).

Os materiais disponibilizados no referido *site* governamental são de duas categorias: notícias e documentos. Tal conclusão decorre dos critérios existentes no mecanismo de busca do portal, quais sejam, “Selecione a opção de Busca”, “Notícias”, “Documentos” e “Buscar Tudo”. Esses são, aliás, os únicos filtros que podem ser aplicados, razão pela qual não é possível coletar resultados, por exemplo, de acordo com um período de tempo específico. Inclusive, a título informativo, foram veiculadas entre 2003 e 2022 apenas 1.971 notícias, o que pode ser considerado irrisório para um espaço de aproximadamente vinte anos.

Diante de tais restrições, os dados foram coletados por meio da busca de materiais que mencionavam os termos “*compliance*” e “conformidade” (tradução do primeiro), sem nenhuma outra especificação. Optou-se por fazer a pesquisa pelo critério genérico “Selecione a opção de Busca”. O termo “*compliance*” retornou uma única “notícia”, ao passo que o termo “conformidade” retornou dezessete “notícias” e dois “documentos”. Estes consistiam em conjuntos de decretos estaduais sobre vários temas que, em sua maioria, não mantinham relação com o objeto do presente estudo. Os atos normativos que em alguma medida diziam respeito à temática, por outro lado, não permitiriam identificar as ações implementadas pelo órgão. Por isso, todos os “documentos” foram desconsiderados na análise; manteve-se o total de dezoito “notícias” como amostra. No fechamento da pesquisa, a última notícia havia sido publicada no dia 2 de setembro de 2021.

Com essas consultas, o propósito inicial consistiu em realizar um levantamento dos principais conteúdos das notícias sobre a temática do *compliance* tributário digital e, em seguida, caracterizá-los. Além disso, a pesquisa buscou observar em que contexto essas questões se aplicam. Outro objetivo estabelecido foi entender em quais aspectos as notícias se relacionam ou não.

## **Preparação e tratamento do *corpus* textual e análises aplicadas**

No tratamento dos dados foi empregada uma combinação de abordagens quantitativas e qualitativas. Para tanto, utilizou-se o *software* aplicativo IRaMuTeQ, acrônimo da definição francesa *Interface de R pour les Analyses Multidimensionnelles de Textes et de Questionnaires*. Desenvolvido em 2008 por Pierre Ratinaud no *Laboratoire d'Études et de Recherches Appliquées en Sciences Sociales* (LERASS) da Universidade de Toulouse, o *software* utiliza as linguagens de programação R e Python e é distribuído sob os termos da licença GNU *General Public License* (SALVIATI, 2017).

Empregado nas pesquisas em ciências humanas e sociais, o IRaMuTeQ possibilita a realização de análises estatísticas simples e multivariadas em *corpus* textuais e tabelas de dados (CAMARGO; JUSTO, 2013; SALVIATI, 2017).

Para a formação do *corpus* textual, as notícias foram reunidas em documento no aplicativo Bloco de Notas, diferenciadas por linhas de comando monotemáticas. Estas trazem a identificação das notícias por meio de numeração, seguida pelas variáveis termo, ano e mês de publicação. Os quatro asteriscos que antecedem essas informações são necessários para o reconhecimento dos textos pelo *software*.

Além disso, a análise das formas compostas exige junção das palavras pelo caractere *underline*. Em razão disso, as formas são classificadas como não reconhecidas, uma vez que não estão no dicionário de formas reduzidas criado pelo *software* IRaMuTeQ. Veja-se:

\*\*\*\* \*notícia\_1 \*termo\_compliance \*ano\_2013 \*mês\_outubro

-\*título

SEFAZ desenvolve modelo de governança de tecnologia\_da\_informação

-\*lide

A SEFAZ inicia no próximo dia 21, segunda-feira, os trabalhos de consultoria para implantação do modelo de governança de tecnologia\_da\_informação na administração tributária.

-\*corpo

A SEFAZ inicia no próximo dia 21, segunda-feira, os trabalhos de consultoria para implantação do modelo de governança de tecnologia\_da\_informação na administração tributária. As atividades de implantação do modelo de governança de tecnologia\_da\_informação integram o Projeto de Fortalecimento da Gestão Fiscal do Estado do Maranhão, PROFISCO\_MA no seu componente IV. GESTÃO DE RECURSOS...

Para alcançar os objetivos propostos, foram realizadas as análises lexicográfica, nuvem de palavras e similitude.

A análise lexicográfica é uma técnica estatística clássica, cujas funcionalidades são: a) identificar e converter unidades textuais em segmentos de texto; b) quantificar as ocorrências e sua média por texto, formas e hápax (palavras não repetidas); c) examinar o vocabulário, reduzir palavras flexionadas à parte fundamental e criar um dicionário de formas reduzidas; d) distinguir formas ativas e suplementares (CAMARGO; JUSTO, 2013).

Já a nuvem de palavras é uma técnica de análise de dados que reúne e organiza graficamente palavras de um *corpus* textual conforme a frequência. Embora simples, é uma análise lexical relevante, pois permite reconhecer imediatamente as palavras-chave de um texto. As mais frequentes ficam centralizadas na nuvem em tamanho maior, enquanto as menos frequentes são encontradas nas regiões periféricas em tamanho menor (CAMARGO; JUSTO, 2013).

Por sua vez, a análise de similitude é uma técnica fundamentada na teoria dos grafos que descreve representações sociais e destaca dimensões, agrupamentos e subpopulações diferenciadas. Estuda a proximidade e as relações entre os elementos de um conjunto com base na identificação de coocorrências entre palavras. Tipifica as partes comuns e especificidades das variáveis codificadas e também representa graficamente a estrutura de um *corpus* textual (CA-

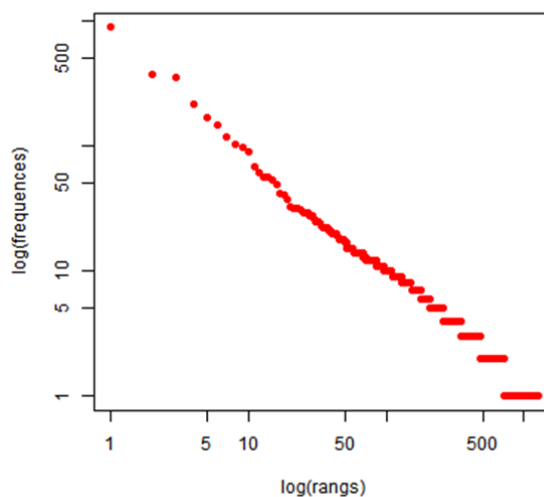
## Resultados

### Análise lexicográfica

O *corpus* textual é composto por dezoito unidades de texto, das quais foram extraídas 7.233 palavras, reduzidas em 1.259 vocábulos distintos. O número de hápax corresponde a 548, isto é, 7,58% das ocorrências e 43,53% das formas.

O diagrama de Zipf (Figura 1) representa o comportamento da frequência das palavras no *corpus* textual. Segundo Camargo e Justo (2013), o eixo das ordenadas expressa quantas vezes uma palavra ocorre, e o eixo das abscissas indica a quantidade de palavras. Nesta análise, o diagrama evidencia uma quantidade mínima de palavras com alto índice de representatividade, bem como que a maior parte das palavras teve menor nível de repetição.

Figura 1. Diagrama de Zipf do corpus textual “compliance tributário digital”.



Fonte: Iramutec (2022).

Na análise, foram consideradas ativas apenas as formas adjetivo (adj), nome (nom), não reconhecida (nr) e verbo (ver). Das 1.068 formas ativas, 172 são adjetivos, 501 são substantivos, 178 são formas não reconhecidas e 217 são verbos. A Tabela 1 apresenta as principais palavras e expressões presentes nas notícias com a respectiva frequência e categoria gramatical (tipo).



**Tabela 1** Extrato de frequência de palavras e expressões.

Forma	Freq.	Tipo	Forma	Freq.	Tipo
sefaz	69	nr	novo	21	adj
contribuinte	61	nom	dado	20	nom
arquivo	57	nom	dia	20	nom
dief	57	nr	gerar	20	ver
fiscal	54	adj	entrega	18	nom
sistema	33	nom	prazo	18	nom
efd	32	nr	realizar	18	ver
estado	31	nom	posto	17	nom
combustível	28	nom	acordo	15	nom
ipva	26	nr	maranhão	15	nom
fiscalização	25	nom	nfe	15	nr
informação	25	nom	obrigação	15	nom
versão	23	nom	ação	15	nom
icms	22	nr	caso	14	nom
pagamento	22	nr	forma	14	nom

**Fonte :** Iramutec (2022).

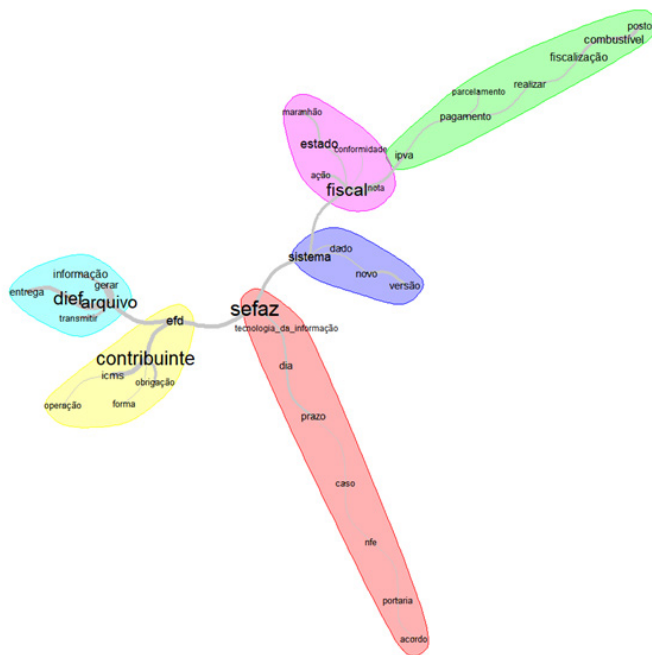
Os vocábulos mais repetidos foram “Sefaz”, “contribuinte”, “arquivo” e “DIEF”. O cálculo de frequência de palavras demonstra que a forma não reconhecida “Sefaz” foi mencionada 69 vezes. O nome “contribuinte” foi citado 61 vezes como forma reduzida das palavras “contribuintes” e “contribuinte”, repetidas 35 e 26 vezes, nesta ordem. O nome “arquivo”, com 57 ocorrências, representa a contração dos termos “arquivos” e “arquivo”, citados 31 e 26 vezes, respectivamente. A forma não reconhecida “DIEF” foi reproduzida 57 vezes.

## Nuvem de palavras

A representação do *corpus* textual na nuvem de palavras (Figura 2) apresenta a palavra “Sefaz” como elemento central das notícias, seguida pelos termos “contribuinte”, “arquivo”, “DIEF”, “fiscal”, “sistema”, “EFD”, “Estado”, “combustível” e “IPVA”. Para configurá-la, foram consideradas apenas formas ativas com frequência igual ou superior a três.



**Figura 3.** Análise de similitude do corpus textual “compliance tributário digital”.



**Fonte :** Iramutec (2022).

A análise de similitude expressa que a comunidade “Sefaz”, como núcleo central da representação, apresenta relações mais significativas com as comunidades periféricas “sistema” e “EFD”. Tais comunidades despontam como núcleos bastante expressivos, pois o primeiro constitui o elo entre as comunidades “Sefaz” e “fiscal”, enquanto a última se refere a uma das principais obrigações acessórias do Estado.

A comunidade “Sefaz” fala sobre alguns dos eventos que marcaram o desenvolvimento do *compliance* fiscal no Maranhão. Em 2013, a Receita Estadual inaugurou uma série de estudos para estabelecer um modelo de governança de tecnologia da informação na administração tributária. Cerca de quatro anos depois, buscou identificar inconsistências na escrituração de documentos fiscais cruzando as NF-es informadas na Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIEF) e as existentes em seu banco de dados. Por fim, o fato mais recente remonta a meados de 2021 e trata da simplificação das obrigações tributárias e consequente facilitação na identificação de não conformidades (ver Figura 3).

A seguir são transcritos excertos de algumas das principais notícias que fazem referência à forma “Sefaz”, à qual está relacionado especificamente o termo “tecnologia da informação” (grifos nossos):

**sefaz** desenvolve modelo de governança de tecnologia\_da\_informação

notícia\_1, termo\_*compliance*, ano\_2013, mês\_outubro[1]

com base nesses cruzamentos a **sefaz** irá comunicar o contribuinte das inconformidades identificadas para que possam ser corrigidas em tempo hábil

notícia\_18, termo\_conformidade, ano\_2021, mês\_setembro

existentes na base de dados da **sefaz** para atestar conformidade na escrituração dos mencionados documentos fiscais

notícia\_9, termo\_conformidade, ano\_2017, mês\_fevereiro

A comunidade “arquivo” trata da simplificação do cumprimento da legislação tributária resultante da escrituração digital. Além disso, fala sobre um seminário realizado em 2021 que teve como objetivo discutir as contas correntes geradas a partir dos registros do arquivo da Escrituração Fiscal Digital (EFD) e do sistema da Sefaz/MA, a fim de viabilizar sua autorregulação (ver Figura 3).

A seguir são transcritos excertos de algumas das principais notícias que fazem referência à forma “arquivo”, à qual está relacionado especificamente o termo “gerar” (grifos nossos):

o seminário vai tratar das contas correntes geradas com base nos registros do **arquivo efd** e o sistema da sefaz que permitirá autorregularização da efd

notícia\_16, termo\_conformidade, ano\_2021, mês\_março

a geração dos **arquivos** em conformidade com a legislação e aptos para serem importados pela nova versão

notícia\_8, termo\_conformidade, ano\_2016, mês\_março

para gerar os **arquivos** de acordo com o leiaute previsto na legislação

notícia\_7, termo\_conformidade, ano\_2016, mês\_fevereiro

A comunidade “fiscal” fala especialmente sobre o GFIS, que é um sistema de monitoramento fiscal desenvolvido pela Fazenda Pública do Maranhão, que garante maior eficiência na gestão da ação fiscal, como a adoção de critérios de seletividade, relevância, economia e tempestividade para identificar inconformidades no pagamento de tributos devidos ao Estado. Aliás, o GFIS despertou o interesse de sua utilização por órgãos de receita em diversos estados brasileiros, devido à sua capacidade inovadora de possibilitar um controle efetivo na gestão tributária, com base na engenharia da informação (ver Figura 3).

A seguir são transcritos excertos de algumas das principais notícias que fazem referência à forma “fiscal”, à qual está relacionado especificamente o termo “Estado” (grifos nossos):

o sistema proporciona as ferramentas de tecnologia de gestão da informação para a administração **fiscal** dos três impostos arrecadados pelo estado

notícia\_17, termo\_conformidade, ano\_2021, mês\_maio

no geral foram emitidas doze intimações **fiscais** com prazo para regularização das pendências identificadas caso contrário o contribuinte será autuado

notícia\_15, termo\_conformidade, ano\_2021, mês\_janeiro

que visa fortalecer o uso de ecf como instrumento **fiscal** efetivo no segmento varejista  
notícia\_4, termo\_conformidade, ano\_2013, mês\_dezembro

A comunidade “sistema” alude à modernização e simplificação da arrecadação tributária no estado do Maranhão por meio do estabelecimento de novos regimes e benefícios fiscais, especialmente sobre o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) (ver Figura 3).

A seguir são transcritos excertos de algumas das principais notícias que fazem referência à forma “sistema”, à qual estão relacionados especificamente os termos “novo” e “dado” (grifos nossos):

o novo **sistema** será capaz de massificar os cruzamentos de dados que permitirão o reconhecimento prévio de eventuais inconformidades nas informações apresentadas ao fisco

notícia\_12, termo\_conformidade, ano\_2020, mês\_setembro

a sefaz concluiu na noite desta segunda-feira 27 a atualização do **sistema** que permite aos contribuintes com débitos do ipva

notícia\_11, termo\_conformidade, ano\_2020, mês\_julho

nos próximos dias o **sistema** da sefaz estará habilitado para adesão aos benefícios tanto para pagamento a vista quanto para parcelamento acessando portal

notícia\_10, termo\_conformidade, ano\_2020, mês\_julho

A comunidade “EFD” reforça a discussão sobre o ideal de simplificar o cumprimento das obrigações acessórias. Em síntese, uma das transformações mais evidentes no sistema tributário maranhense foi a ocorrida em 2021, referente à dispensa da Dief e à adoção da EFD como declaração única de ICMS para empresas optantes pelo regime normal (ver Figura 3).

A seguir são transcritos excertos de algumas das principais notícias que fazem referência à forma “EFD”, à qual estão relacionados especificamente os termos “contribuinte” e “obrigação” (grifos nossos):

sefaz simplifica obrigação tributária e torna **efd** como declaração única

notícia\_18, termo\_conformidade, ano\_2021, mês\_setembro

sefaz realiza seminário **efd** contas fiscais e sistema autorregularização para contadores

notícia\_16, termo\_conformidade, ano\_2021, mês\_março

visa oferecer aos contribuintes do regime normal a substituição da entrega da dief pela **efd** como declaração única

notícia\_12, termo\_conformidade, ano\_2020, mês\_setembro

A comunidade “IPVA” apresenta uma atuação agressiva por parte da Receita Estadual na promoção do cumprimento das obrigações tributárias relacionadas aos veículos automotores.

Este fato é confirmado pela Medida Provisória n. 322/2020, que instituiu o parcelamento excepcional, com anistia de multa e juros, de débitos tributários relativos ao IPVA (ver Figura 3).

A seguir são transcritos excertos de algumas das principais notícias que fazem referência à forma “IPVA”, à qual estão relacionados especificamente os termos “pagamento” e “parcelamento” (grifos nossos):

o icms o **ipva** e o itcd

notícia\_17, termo\_conformidade, ano\_2021, mês\_maio

ao aceitar os termos do parcelamento o contribuinte será direcionado para uma página que apresenta todos os débitos do **ipva**

notícia\_11, termo\_conformidade, ano\_2020, mês\_julho

322\_2020 instituiu excepcionalmente o programa de pagamento e parcelamento de débitos fiscais do **ipva** com anistia de multa e juros

notícia\_10, termo\_conformidade, ano\_2020, mês\_julho

## Considerações Finais

A presente investigação partiu da premissa de que a modernização do ambiente tributário cria condições favoráveis para o aprimoramento das relações entre os agentes públicos, econômicos e sociais. Portanto, estabeleceu-se como objetivo identificar as ações desenvolvidas pela Sefaz/MA em relação a esse problema, a fim de melhor compreender o contexto tributário maranhense e ter um mapeamento do ecossistema de inovação. O que justificou a elaboração do estudo foi a possibilidade de haver, em uma relação de agência entre Estado e contribuintes, problemas como conflito de interesses e assimetria de informação.

Os dados foram coletados por meio de pesquisa desenvolvida no site da Receita Estadual. Ao final, obtiveram-se dezoito notícias, que compuseram o *corpus* textual para análise lexical. No tratamento dos dados, foi empregada uma combinação de abordagens quantitativas e qualitativas. O *software* IRaMuTeQ foi utilizado para dar suporte às seguintes análises: lexicográfica, nuvem de palavras e similitude.

Entre os resultados da pesquisa, afirma-se inicialmente que as tecnologias da informação são essenciais para impulsionar a melhoria das atividades econômicas, e a obtenção desse resultado passa pela conformidade tributária.

Um dos achados mais interessantes representa um conflito de interesses na relação de agência analisada, ou seja, entre o Estado e o contribuinte. Em geral, compete a este último apurar e recolher os tributos devidos. Ocorre que, no ordenamento jurídico brasileiro, as Fazendas Públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios têm competência concorrente para legislar em matéria tributária, o que prejudica o cumprimento espontâneo das obrigações em razão do aumento dos custos da administração suportados pelos contribuintes. Entende-se, no entanto, que o conflito é mitigado pela organização e funcionamento integrado

dos Fiscos.

Uma breve análise da realidade do sistema tributário maranhense sugere certa demora na construção de um ambiente de *compliance* efetivo. Prova disso são os intervalos significativos entre a publicação de uma notícia e outra no portal da Sefaz/MA, bem como entre a elaboração do planejamento estratégico do órgão para o quadriênio 2007-2010, que tratou pela primeira vez sobre o cumprimento voluntário de obrigações, e a publicação da única notícia que até então faz referência à palavra *compliance*, que é a datada de outubro de 2013.

Contudo, para melhorar o relacionamento com os contribuintes, a Receita Estadual lançou um conjunto de ações, dentre as quais se destacam: a) instituição de um modelo de governança tributária baseado no uso de tecnologias digitais; b) realização de reuniões técnicas com representantes de outras autoridades fiscais estaduais e seminários para profissionais de contabilidade; c) desenvolvimento do GFIS, sistema inovador que permite o controle efetivo na gestão de tributos por meio da engenharia da informação; d) aperfeiçoamento de *softwares* e simplificação de obrigações acessórias, como a dispensa da DIEF e a adoção da EFD como declaração única de ICMS para empresas do regime normal.

A contribuição que resultou deste trabalho foi apresentar um panorama a partir das notícias veiculadas no *site* da Sefaz/MA sobre a adoção de medidas que visam incentivar os contribuintes maranhenses à conformidade tributária, o que, por sua vez, corresponde a um conjunto de práticas que buscam o cumprimento das normas fiscais que regulamentam determinado negócio.

Dentre as limitações encontradas, destacou-se a escassa publicação de notícias que continham as palavras *compliance* ou conformidade, bem como o baixo nível de profundidade de alguns conteúdos.

Para a realização de pesquisas futuras, sugere-se que sejam analisados os impactos das ações implementadas em prol do desenvolvimento de uma cultura de regularidade fiscal no estado do Maranhão, uma vez que o *corpus* textual utilizado se limita à identificação dessas atividades e, portanto, não fornece material suficiente para avaliar os resultados.

## Referências

ALMEIDA, D.; PRZEPIORKA, M.; TEODOROVICZ, J. O custo adicional do *compliance* tributário: as multas pelo descumprimento de obrigações acessórias. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 50, p. 477-501, 2022.

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

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. 12. ed. Porto Alegre: AMGH, 2008.

ASSI, M. **Compliance: como implementar**. São Paulo: Trevisan Editora, 2018.

CALZA, B. A. **Caracterização de redes complexas de transações comerciais brasileiras**

**construídas mediante notas fiscais eletrônicas**. 2019. Dissertação (Mestrado Profissional em Matemática, Estatística e Computação Aplicadas à Indústria) - Instituto de Ciências Matemáticas e de Computação, Universidade de São Paulo, São Carlos, 2019.

CAMARGO, B. V.; JUSTO, A. M. IRaMuTeQ: um *software* gratuito para análise de dados textuais. **Temas em Psicologia**, Ribeirão Preto, v. 21, n. 2, p. 513-518, 2013. DOI: <http://dx.doi.org/10.9788/TP2013.2-16>.

CAMARGO, B. V.; JUSTO, A. M. **Tutorial para uso do software IRaMuTeQ (Interface de R pour les Analyses Multidimensionnelles de Textes et de Questionnaires)**. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, Laboratório de Psicologia Social da Comunicação e Cognição, 2021.

CAMARGO, G. B.; CIRANI, C. B. S. A percepção dos contribuintes das iniciativas de governo eletrônico: o impacto da inovação. *In*: SIMPÓSIO INTERNACIONAL DE GESTÃO, PROJETOS, INOVAÇÃO E SUSTENTABILIDADE, 8.; CIK INTERNATIONAL CONFERENCE, 8., 2020, [S. l.]. **Anais [...]**. [S. l.]: [s. n.], 2020.

EISENHARDT, K. M. Agency theory: an assessment and review. **Academy of Management Review**, [S. l.], v. 14, n. 1, p. 57-74, 1989. DOI: <https://doi.org/10.5465/amr.1989.4279003>.

ENCONTRO NACIONAL DE ADMINISTRADORES TRIBUTÁRIOS, 1., 2004, Salvador. **Anais [...]**. Salvador: [s. n.], 2004a. 7 p. Tema: Cadastro sincronizado.

ENCONTRO NACIONAL DE ADMINISTRADORES TRIBUTÁRIOS, 1., 2004, Salvador. **Anais [...]**. Salvador: [s. n.], 2004b. 7 p. Tema: Cooperação prática.

ENCONTRO NACIONAL DE ADMINISTRADORES TRIBUTÁRIOS, 2., 2005, São Paulo. **Anais [...]**. São Paulo: [s. n.], 2005a. 7 p. Tema: Sped.

ENCONTRO NACIONAL DE ADMINISTRADORES TRIBUTÁRIOS, 2., 2005, São Paulo. **Anais [...]**. São Paulo: [s. n.], 2005b. 7 p. Tema: NF-e.

FRITSCHER, A. M.; MAC DOWELL, M. C.; FERREIRA, S. N.; GAZEL, R. A modernização fiscal dos estados brasileiros e seu impacto arrecadatório e econômico: o caso do Profisco. **Banco Interamericano de Desenvolvimento**, [S. l.], 2022.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HACK, É. **Noções preliminares de direito administrativo e direito tributário**. 2. ed. Curitiba: Ibpex, 2008.

IBGC. **Compliance à luz da governança corporativa**. São Paulo: IBGC, 2017.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Teoria da firma: comportamento dos administradores, custos de agência e estrutura de propriedade. **Revista de Administração de Empresas**, [S. l.], v. 48, n. 2, p. 87-125, 2008.



LIMA, E. S. de; GALEGALE, N. V.; ARIMA, C. H.; CÔRTEZ, P. L. Redução nos custos de conformidade tributária e os investimentos no Sistema Público de Escrituração Digital - Sped no Brasil. **Journal of Information Systems and Technology Management**, [S. l.], v. 13, n. 1, p. 101-130, 2016. DOI: <http://dx.doi.org/10.4301/S1807-17752016000100006>.

LÓSSIO, C. J. B. **Proteção de dados e compliance digital**. São Paulo: Almedina, 2021.

MARCHAND, P.; RATINAUD, P. L'analyse de similitude appliquée aux *corpus* textuels: les premières socialistes pour l'élection présidentielle française (septembre-octobre 2011). **Lexicometrica**, [S. l.], p. 687-699, 2012.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINEZ, A. L. **"Gerenciamento" dos resultados contábeis**: estudo empírico das companhias abertas brasileiras. 2001. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

MARTINEZ, A. L. Agency theory na pesquisa contábil. *In*: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 22., 1998, Foz do Iguaçu. **Anais [...]**. Foz do Iguaçu: [s. n.], 1998.

MIRAGEM, B. *Compliance* e o direito do consumidor: aspectos conceituais. *In*: MIRAGEM, B.; DENSA, R. (org.). **Compliance e relações de consumo**. Indaiatuba: Editora Foco, 2022.

MOTA, E. A.; LANZ, L. Q. Políticas públicas para maior eficácia e conformidade da administração tributária estadual: um estudo de caso. **Planejamento e Políticas Públicas**, [S. l.], n. 57, 2021. DOI: <https://doi.org/10.38116/ppp57art4>.

NEUBIG, T. S.; SANGHA, B. Tax risk and strong corporate governance. **The Tax Executive**, [S. l.], 2004.

OECD. **Co-operative tax compliance**: building better tax control frameworks. Paris: OECD Publishing, 2016.

OECD. **Evaluating the effectiveness of compliance risk treatment strategies**. Paris: OECD Publishing, 2010.

OECD. **Recommendation of the Council on Digital Government Strategies**. Paris: OECD Publishing, 2014.

OECD. **Study into the role of tax intermediaries**. Paris: OECD Publishing, 2008. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264041813-en>.

PADILHA, G. L.; MOREIRA, D. C. C.; RODRIGUES, T. A. Sped fiscal: impactos e reflexos. **Revista Humanidades e Inovação**, [S. l.], v. 5, n. 2, 2018.

POHLMANN, M. C. **Contribuição ao estudo da classificação interdisciplinar da pesquisa tributária e do impacto da tributação na estrutura de capital das empresas no Brasil**. 2005.

Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005.

POHLMANN, M. C.; IUDÍCIBUS, S. de. Classificação da pesquisa tributária: uma abordagem interdisciplinar. **Enfoque: Reflexão Contábil**, [S. l.], v. 25, n. 3, p. 57-71, 2006. DOI: <https://doi.org/10.4025/enfoque.v25i3.3488>.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. de. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

ROCHA, R. **Direito tributário**. 9. ed. Salvador: Editora JusPODIVM, 2022.

ROCHA, S. A. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 39, p. 507-527, 2018.

SALVIATI, M. E. **Manual do aplicativo IRaMuTeQ**. [S. l.]: Planaltina, 2017.

SILVA FILHO, G. M. da; CAVALCANTE, P. R. N.; BOMFIM, E. T. do; LEITE FILHO, P. A. M. Conformidade tributária e comportamento do contribuinte: uma análise dos fatores que explicam a observância tributária à luz da teoria do comportamento planejado. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 10, n. 1, p. 54-70, 2018. DOI: <http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v10i1.51458>.

SIQUEIRA, M. L.; RAMOS, F. S. A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas. **Revista de Economia Contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 9, n. 3, p. 555-581, 2005. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1415-98482005000300004>.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

VERGÈS, P.; BOURICHE, B. **L'analyse des données par les graphes de similitude**. [S. l.]: Sciences Humaines, 2001.

VERÍSSIMO, C. **Compliance: incentivo à adoção de medidas anticorrupção**. São Paulo: Saraiva, 2017.

WAKIYAMA, A. V. As novas tecnologias e a administração pública. *In*: MARANHÃO. **Plano Estratégico 2007-2010**. São Luís: Sefaz, 2007. p. 51-56.

# **CAPÍTULO 2**

## **A CONTROLADORIA INTERNA NA CONDUÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL**



# A CONTROLADORIA INTERNA NA CONDUÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL

**Carlos Alberto Silva Oliveira<sup>1</sup>**

**Jaqueline da Silva Almeida<sup>2</sup>**

**Gisele Leite Padilha<sup>3</sup>**

**Andrea Pereira da Conceição<sup>4</sup>**

A existência do Estado enquanto entidade que exerce governo sobre um grupo determinado de pessoas é intrínseca à condição humana. Aristóteles (384 a.C. a 322 a.C.) em sua obra “A Política” (1985, p. 100, Trad.), descreve o que entende como sendo a finalidade precípua do Estado: servir como meio para alcance do fim da sociedade civil, que ele descreve como o “viver melhor”.

Seguindo essa lógica, o Estado nada mais seria senão um intermediador social responsável por, através do exercício de poderes conferidos pela sociedade, proporcionar uma vida melhor aos que lhe são sujeitos.

Aristóteles, na mesma obra, discorre sobre as formas de concessão desses poderes às pessoas que o compõem, dentre os quais perpetuou-se até hoje a democracia, que é hoje o mais importante regime político existente, haja vista a sua disseminação ampla pelos países.

Montesquieu (2000, p. 19, trad.) entabula que “*quando [...] o povo como um todo possui o poder soberano, trata-se de uma democracia*”. Já Hans Kelsen (2000, trad.) ensina que ela consiste no poder de governo exercido pelo povo e em benefício da coletividade. Ou seja, a democracia, nestes moldes, excetuando-se aquela chamada democracia direta, é o regime político em que a população como um todo concede poderes ao Estado, e escolhe pessoas para representá-lo (temporariamente ou não, o que seria a discussão acerca da forma de governo).

Ocorre que, com o decorrer do tempo, percebeu-se que a concessão de poderes a pessoas implicava muitas vezes em cometimentos de condutas reprováveis socialmente, principalmente em decorrência de haver manipulação de recursos oriundos da população para alcance dos próprios fins estatais.

Isso acarretou na busca pela evolução das formas de estado e governo e dos sistemas de governo, cujo marco histórico foi a adoção da teoria da repartição dos poderes, defendida há sé-

---

1 Pós-graduando em Contabilidade e Direito Tributário pela Universidade Estadual do Tocantins (UNITINS). Bacharel em Ciências Contábeis (FABIC).

2 Pós-graduando em Contabilidade e Direito Tributário pela Universidade Estadual do Tocantins (UNITINS). Bacharel em Ciências Contábeis (FABIC).

3 Mestra em Gestão e Desenvolvimento Regional (UNITAU). Bacharel em Ciências Contábeis (FABIC). Diretora de Câmpus da UNITINS de Augustinópolis.

4 Mestra em Gestão e Desenvolvimento Regional (UNITAU). Bacharel em Ciências Contábeis (FABIC). Professora da Universidade Estadual do Tocantins e Faculdade Carajás.

culos por Aristóteles e que ganhou evidência com Montesquieu na França em sua obra o Espírito das Leis.

Posteriormente, as constituições mundo afora passaram a estabelecer a repartição do poder popular concedido ao Estado em três órgãos: um destinado a normatizar a sociedade, criando as leis; outro responsável por executá-las, administrando recursos e gerindo a *res pública*, e outro ainda, cujas atribuições seriam de apreciar eventuais violações às leis e direitos.

Esse sistema contava ainda com regras de controle interno entre ambos os “Poderes”, posto que a cada um eram concedidas, das mais variadas formas, algumas atribuições limitantes da atividade do outro, o que implicava em um sistema com travas entre os poderes que visava diminuir as arbitrariedades que qualquer das pessoas que os representavam pudessem cometer.

Tais sistemas foram se aperfeiçoando até o alcance do atual modelo, que preza por um controle externo entre os poderes e, ainda, feito por órgãos desvinculados destes, mas também por um controle interno da atuação administrativa, que se deu com a instituição das controladorias internas.

Foi à luz do Estado de Direito que surgiu o estabelecimento de controles sobre a Administração Pública. O fundamento para isso deu-se em virtude da necessidade de se garantir o cumprimento da lei e o atendimento do interesse da população, evitando o abuso de poder e o mau uso da máquina pública por parte dos governantes (FRANCO, 2004).

Dadas as informações acima declinadas, surge o questionamento: Qual a importância funcional da Controladoria interna no âmbito da Administração Pública Municipal para atuação preventiva e corretiva das atividades administrativas e combate à ilicitudes no ambiente público?

E é nesse sentido que o presente trabalho é proposto, pois visa, de modo geral, estudar pormenorizadamente as atribuições e características da Controladoria Interna Pública, em âmbito Municipal, com enfoque nos seus papéis, e o impacto na condução da Administração Pública, tanto nas suas atuações preventivas como corretivas, aferindo acerca da importância do órgão e sua estruturação para maior eficiência nos serviços e combate a ilicitudes no âmbito público.

Para alcance do desígnio geral acima indicado, foram estabelecidos, a título de objetivos específicos, os seguintes: a) Apresentar evolução histórica da fiscalização no âmbito da Administração Pública, até os atuais modelos adotados no Brasil de controladoria externa e interna (com enfoque na interna); b) Indicar os princípios constitucionais e infraconstitucionais afetos à fiscalização da atividade pública, e que regulam a atuação da controladoria, notadamente a interna; c) Conceituar normativa e doutrinariamente o Órgão da Controladoria Interna no Âmbito da Administração Pública, delineando suas principais atribuições, e descrevendo sua atuação preventiva e corretiva no âmbito da Gestão Pública, perpassando pelos princípios e regras, indicando os dispositivos legais inerentes; e d) Com base no conteúdo produzido, analisar a importância da atuação da Controladoria Interna na prevenção e repressão das condutas ilícitas no âmbito da administração pública, bem como no aumento da celeridade e eficiência da realização dos serviços públicos.

## Fundamentação teórica

### Evolução histórica dos modelos de controle externo e interno do Brasil

O Brasil, desde sua independência dos laços de domínio exercidos por Portugal, foi marcado pela edição de sete constituições, sendo uma ainda no período monárquico, e outras seis, após a proclamação da república.

Em todas as constituições adotadas, é possível verificar, mesmo que de forma tímida, algumas normas alusivas ao controle interno e externo das condutas da administração pública, que evoluíram de forma significativa entre o primeiro regime constitucional brasileiro e o atualmente vigente.

### Constituição de 1824

Excetuada a curtíssima vigência da Constituição de Cádiz no Brasil, ainda enquanto Brasil-Colônia, a primeira Constituição brasileira de fato se deu após a independência, sendo outorgada por Dom Pedro I, em 1824, após dissolver a assembleia constituinte convocada no ano anterior (MENDES; BRANCO, 2017).

Uma das maiores características que diferenciam esta Constituição das demais é a existência do Poder Moderador, estabelecido em seu art. 98 e seguintes, ao qual era dado ser “a chave de toda a organização política” (BRASIL, 1824).

Sobre o controle das atividades estatais, tem-se que era exercido primordial e majoritariamente pelo Imperador, detentor do Poder Moderador, a quem atribuía-se, dentre outras ações, “sancionar os decretos e resoluções da Assembleia Geral, para que tenham força de lei: art. 62” (BRASIL, 1824).

Em resumo, o Imperador, que era detentor tanto do Poder Moderador como era chefe do Poder Executivo, poderia rever diversos atos dos demais poderes, suspender magistrados e dissolver o parlamento, implicando no controle individual das atividades Estatais.

O Senado, por sua vez, conforme disposição do Art. 47, I e II da CF/1824 tinha como atribuições, dentre outras, as seguintes:

Art. 47. E' da attribuição exclusiva do Senado:

I. Conhecer dos delictos individuaes, commettidos pelos Membros da Familia Imperial, Ministros de Estado, Conselheiros de Estado, e Senadores; e dos delictos dos Deputados, durante o periodo da Legislatura.

II. Conhecer da responsabilidade dos Secretarios, e Conselheiros de Estado.

(BRASIL, 1824).

Percebe-se que, embora ainda de modo insipiente, o Poder Legislativo, através do Senado, possuía o que viria a ser posteriormente a raiz da atribuição de fiscal do Executivo pelo Legislativo, visto que lhe foi dado o poder-dever de julgar delitos individuais cometidos pelos membros da família imperial, bem como pessoas ocupantes de cargos políticos como ministros de Estado etc.

Entretanto, a maior fonte na CF de 1824, do que se tornou atualmente o controle interno e

externo da atividade da administração, foi o disposto no art. 172, que cria a obrigação da prestação de contas por determinadas autoridades que gerem recursos.

Art. 172. O Ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros Ministros os orçamentos relativos às despesas das suas Repartições, apresentará na Câmara dos Deputados, anualmente, logo que esta estiver reunida, um Balanço geral da receita e despesa do Tesouro Nacional do ano antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas públicas do ano futuro, e da importância de todas as contribuições, e rendas públicas.

O Ministro da Fazenda tinha a incumbência de prestar contas dos seus orçamentos e dos demais Ministros, apresentando à Câmara dos Deputados, anualmente, o balanço geral das receitas e despesas do Tesouro Nacional, bem como provisionando o orçamento geral para o exercício seguinte.

Embora o artigo não fale expressamente sobre consequências de eventuais problemas nos gastos públicos, não deixando claro se há uma atividade fiscalizatória e repressiva do Legislativo, já traz a ideia da prestação de contas, atividade que hodiernamente faz parte da atividade de controladoria externa da Administração Pública, servindo de base para o modelo atualmente adotado.

## **Constituição de 1891**

A Constituição de 1891, por sua vez, marca o início da era republicana no Brasil, estabelecendo a República como forma de governo, abolindo o domínio monárquico-constitucional.

Ela também marca a inclusão do modelo federalista, que deu às antigas províncias o título de Estados-Membros, dotados de certa autonomia, entretanto, vinculados ao Órgão maior, este de caráter nacional, hoje designado de União.

Manoel Gonçalves Ferreira Filho (2012, p. 68) ensina que:

A Constituição de 1891, ao institucionalizar a Federação, seguiu o modelo do federalismo dualista. Este, porém, era mal adaptado à profunda diversidade de condições entre as regiões do País, conseqüentemente entre os Estados. De fato, para muitos dos Estados faltavam condições econômicas para adequadamente atender às tarefas que desde então lhes incumbiam. Esse mau atendimento foi causa de maior empobrecimento dos mesmos Estados e, destarte, do alargamento do fosso entre regiões ricas e regiões pobres.

Essa Constituição mantém a histórica, embora recente, inclinação do Poder Constituinte em estabelecer o Poder Legislativo como típico fiscalizador da Administração Pública, essencialmente o Poder Executivo, que, de fato, é o Poder que dispunha do uso de recursos financeiros.

O texto constitucional estabelece em seu art. 34, item 1º, que: “Compete privativamente ao Congresso Nacional [...] orçar a receita, fixar a despesa federal anualmente e tomar as contas da receita e despesa de cada exercício financeiro” (BRASIL, 1891). Esse texto foi modificado posteriormente pela Emenda Constitucional de 3 de setembro de 1926, para acrescentar o seguinte trecho ao final do dispositivo: “Prorrogado o orçamento anterior quando até 15 de janeiro não

estiver o novo em vigor”.

Entretanto, sob a ótica do controle das autoridades públicas, especialmente o externo, uma vez que o interno sequer havia sido criado, salta aos olhos as disposições do Art. 89 da CF/1891, que indicou no bojo da Constituição, pela primeira vez, um Tribunal de Contas.

Na realidade, o referido tribunal foi criado anteriormente, em 7 de novembro de 1890, por iniciativa do então Ministro da Fazenda Rui Barbosa, através do Decreto nº 966-A, que tinha como objetivo o seguinte Art. 1º é instituído um Tribunal de Contas, ao qual incumbirá o exame, a revisão e o julgamento de todas as operações concernentes à receita e despesa da Republica (BRASIL, 1890).

Primordialmente, o objetivo do Tribunal de Contas era o exame, revisão e julgamento de todas as movimentações financeiras (receitas e despesas) do Governo, o que aponta para um aspecto mais repressivo.

Entretanto, o art. 2º do referido Decreto cria também uma atuação mais preventiva de atuação da Corte de Contas, estabelecendo que todos os atos do Poder Executivo, suscetíveis de criar despesa, ou interessar às finanças da República, serão sujeitos primeiro ao Tribunal de Contas para poderem ter publicidade e execução.

Vê-se então um aspecto mais preventivo, pois antes mesmo de um ato que implicasse em gastos públicos fosse levado a efeito, ficava sujeito à atuação fiscalizatória do referido Tribunal.

Foi nesse período também que surgiram os primeiros tribunais de contas estaduais, sendo o pioneiro, o do Estado do Piauí, criado através da primeira Constituição Republicana Estadual (art. 98) e regulamentado pela Lei Estadual nº 210/1899, o que desencadeou a criação de outros tribunais estaduais nos demais Estados.

Vê-se, portanto, que com a entrada em vigor do regime republicano, e até períodos anteriores, já era perceptível uma completa evolução no regime de controle da atuação pública, principalmente no tocante às finanças.

## **Constituição de 1934**

Após quarenta e três anos da vigência da Constituição de 1891, em 1934, foi convocada nova Assembleia Constituinte para promulgar o novo texto constitucional, este muito mais robusto que o anterior, e com múltiplas renovações que se basearam na Constituição de Weimar, de 1919, dando forma a preocupações com um Estado mais atuante no campo econômico e social (MENDES; BRANCO, 2017).

Corroborou-se também nesta Magna a tradição do Poder Legislativo como principal fiscalizador do Executivo, estabelecendo em seu art. 40, por exemplo, que “é da competência exclusiva do Poder Legislativo [...] julgar as contas do Presidente da República” (BRASIL, 1934).

Entretanto, trata de forma mais profunda a atuação das instituições no controle externo da atividade administrativa, pois estabelece em seu art. 7º, I, alínea “f” a prestação de contas da Administração como princípio a ser obedecido pelos Estados quando da decretação de suas



respectivas leis e constituições, elevando, pela primeira vez, o “prestar contas” como princípio de cunho constitucional, ao menos expressamente. Esse episódio marca ainda o completo abandono a quaisquer resquícios do brocardo “o rei não erra”, que pautava a premissa da primeira constituição (1824).

São de rigor citar ainda as disposições do art. 29 e 38 da referida CF, que estabelecem, respectivamente, o dever de logo que inaugurada a Câmara dos Deputados, já realizariam o exame e julgamento das contas do Presidente da República relativas ao exercício anterior, o que mostrava uma preocupação com a imediata implementação do sistema fiscalizatório instaurado e, ainda, para evitar influências e retaliações, estabeleceu que o voto nas deliberações sobre as contas do Presidente da República seriam secretos.

O art. 60, item 2º do diploma magno impunha, ainda, uma fase dupla de julgamento de contas, pois indica que o Ministro da Fazenda somente apresentaria à Câmara dos Deputados o balanço definitivo do exercício financeiro acompanhado de um parecer do Tribunal de Contas.

Quanto ao referido Tribunal, a Constituição reservou, desta vez, uma seção específica para ele, a partir do art. 99, trazendo diversas disposições que marcam uma atividade autônoma da Corte de Contas na atuação fiscalizatória dos gastos administrativos e das movimentações financeiras de um modo geral.

Entretanto, a evolução mais marcante verificada pela CF/1934, no tocante à controladoria, no caso, a interna, foi a regra contida no art. 13, §3º que instituiu a faculdade do Estado, da criação de um órgão de assistência técnica à administração municipal e fiscalização de suas finanças (BRASIL, 1934).

Esse pode ser considerado o primeiro avanço constitucionalmente expresso acerca das atribuições do que viria a ser a controladoria interna no âmbito da Administração Pública.

## **Constituição de 1937**

A Constituição de 1934 teve pouco tempo de vigência, e logo foi substituída pela Constituição outorgada de 1937, esta com amplo fortalecimento do Poder Executivo e praticamente a extinção do Poder Legislativo, cujas atribuições foram reduzidas.

Neste regime, o Senado Federal deu lugar ao então instituído Conselho Federal, e o Legislativo como um todo não gozava da mesma autonomia antes existente, visto que exercia suas atribuições “com a colaboração do Conselho da Economia Nacional e do Presidente da República” (BRASIL, 1937).

Mesmo diante da regressividade do princípio democrático da separação dos poderes, e do teor autoritário da carta, foi mantido o Tribunal de Contas e, também, em seu Art. 67, alínea “c”, foi criado, junto à Presidência da República, um departamento administrativo cujas atribuições principais eram:

o estudo pormenorizado das repartições, departamentos e estabelecimentos públicos, com o fim de determinar, do ponto de vista da economia e eficiência, as modificações a serem feitas na organização dos serviços públicos, sua

distribuição e agrupamento, dotações orçamentárias, condições e processos de trabalho, relações de uns com os outros e com o público; [...] fiscalizar, por delegação do Presidente da República e na conformidade das suas instruções, a execução orçamentária (BRASIL, 1937).

Esse órgão pode ser compreendido como a primeira versão da atual Controladoria Geral da União, e marca uma evolução no âmbito do controle interno das atividades administrativas, mesmo em meio a um cenário autoritário baseado em uma constituição outorgada.

## Constituição de 1946

Neste regime constitucional, muitos dos aspectos democráticos perdidos em 1937 foram restabelecidos e, no tocante aos pertinentes ao tema, a multiplicidade de atribuições do Tribunal de Contas é das mais marcantes.

Entretanto, pela primeira vez, houve disposição expressa que vinculou o Tribunal de Contas da União ao Poder Legislativo, consoante disposto no art. 22 da Carta Magna, bem como retornou ao Poder Legislativo o dever de fiscalizar os atos do Poder Executivo, restabelecendo o sistema de freios e contrapesos.

Outro ponto importantíssimo foi a inclusão do princípio da prestação de contas como princípios sensíveis, cuja violação dava azo à intervenção do Governo Federal nos Estados, à semelhança do modelo atual.

Por fim, manteve-se a permissiva de que os municípios criassem um órgão de assistência técnica e, embora não disponha especificamente o objeto dessa assistência, tal disposição está inserida imediatamente após uma série de regras orçamentárias e, inclusive, a possibilidade de intervenção estadual para regularização das finanças municipais.

Foi no regime desta Constituição que a Lei Federal nº 4.320/64 estabeleceu a fundamentação legal do sistema de controle interno. Nela, instituíram-se normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Ela também considerou o controle interno como peça fundamental na aplicação dos recursos e na fiscalização dos atos da administração pública.

Assim, o art. 75 define que o controle da execução orçamentária compreenderá:

I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;  
II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;

III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Art. 76. O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

Art. 77. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.

Art. 78. Além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos.

Art. 79. Ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação, caberá o controle estabelecido no inciso III do artigo 75.

Parágrafo único. Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidades de medida, previamente estabelecidos para cada atividade.

Art. 80. Compete aos serviços de contabilidade ou órgãos equivalentes verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que for instituído para esse fim.

Verifica-se, portanto, que tanto no aspecto constitucional como no infraconstitucional, o período de vigência da CF/1946 foi relevante para a evolução da controladoria interna como órgão permanente de auxílio da Administração Pública no cumprimento das regras a ela inerentes.

## **Constituição de 1967 e emenda constitucional de 1969**

Em 1964, após circunstâncias políticas intensas, foi instaurado o Regime Militar no Brasil, com a deposição do Presidente da República e indicação pelas forças armadas de um militar para chefiar o Executivo. Três anos depois, foi promulgada pelo Congresso Nacional uma nova Constituição, que marcou um novo fortalecimento do Poder Executivo, principalmente com a concessão de prerrogativas exacerbadas com relação aos demais poderes.

Neste regime, declinou-se como princípio constitucional de reprodução obrigatória pelos Estados a fiscalização orçamentária e financeira, bem como manteve-se a atribuição de fiscalização dos atos do Poder Executivo por parte da Câmara e do Senado Federal (art. 48).

Assim, o principal ponto atinente ao objeto do presente trabalho foi a destinação de seção própria (Seção VII – Da Fiscalização Financeira e Orçamentária), a partir do art. 71, para dispor sobre regras fiscalizatórias.

Nesta seção, fez-se menção expressa pela primeira vez em uma constituição brasileira aos termos “controle externo” e “controle interno”, este último indicado no art. 72 da seguinte forma:

Art. 72 - O Poder Executivo manterá sistema de controle interno, visando a:

- I - criar condições indispensáveis para eficácia do controle externo e para assegurar regularidade à realização da receita e da despesa;
- II - acompanhar a execução de programas de trabalho e do orçamento;
- III - avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos.

Embora o período de regência desta Constituição, com as alterações trazidas pela emenda constitucional de 1969, tenha sido controverso na história nacional, é evidente a evolução dos sistemas de controladoria interna e externa, principalmente com a sua constitucionalização.

## Constituição de 1988

No auge da redemocratização, enquanto o Brasil era presidido por José Sarney, em 1987, houve a convocação de uma Assembleia Nacional Constituinte para revogar o antigo diploma magno e instaurar outro com base nas premissas da liberdade e estabelecimento claro de princípios administrativos impostos aos agentes públicos com vistas à guarda da *res pública*.

Em 5 de outubro do ano seguinte (1988), foi então proclamada a Constituição da República Federativa do Brasil vigente, que trouxe importantíssimos regramentos acerca de direitos individuais e coletivos, prezando por uma maior preocupação do Estado com os aspectos econômicos e sociais.

Paralelo a isso, no tocante à Administração Pública, houve muitos avanços, com a disposição expressa de princípios vários que norteiam a atividade administrativa, bem como no tocante ao exercício dos controles externo e interno da Administração.

Neste regime constitucional, não só foi mantido o Poder Legislativo como grande fiscalizador da atividade administrativa do Executivo, como houve ampliação das disposições sobre o tema, como, por exemplo, a disposição expressa da função fiscalizadora das Câmaras Municipais, que embora pela simetria já fosse adotada nos regimes anteriores, ganhou força expressa com a Constituição de 1988, principalmente por ter se elevado o nível federativo para inclusão dos Municípios como Entes partícipes da federação.

É o que reza o art. 29, XI e art. 31 da CRFB/88:

Art. 29. O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos:

[...]

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei (BRASIL, 1988).

Outra evolução significativa foi a inclusão de uma terceira forma de controle dos atos administrativos, seja de modo geral, com a extinção das custas, salvo comprovada má-fé, na ação popular, seja de forma mais específica, com o advento do intitulado “controle social” previsto de forma expressa no artigo 40, III e VII acerca da previdência social, art. 204, II, no tocante à Assistência Social, e no art. 212, X, alínea “d” no tocante aos fundos de Educação.

Ao Congresso Nacional, por força do disposto no art. 49, X, restou a competência exclusiva para “fiscalizar e controlar, diretamente, ou por qualquer de suas Casas, os atos do Poder Executivo, incluídos os da administração indireta” (BRASIL, 1988).

Dessa forma, a CRFB/88 constitui marco importantíssimo para a evidenciação do controle das atividades estatais, com ênfase num modelo triplo, exercido internamente pelos próprios órgãos, externamente por órgãos criados para tanto e ainda socialmente, garantindo-se à população a possibilidade de atuação ativa na condução da coisa pública.

## Princípios afetos à atuação fiscalizatória dos atos administrativos

O regime constitucional instituído em 1988 trouxe significativas modificações e ampliações dos mecanismos de controle da administração pública e, na parte principiológica, estabeleceu quatro supra princípios (posteriormente incluído um quinto pela Emenda Constitucional nº 19/1998), os quais devem reger a atividade administrativa, quais sejam: “[...] legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]” (BRASIL, 1998).

Todos estão intimamente ligados, de certa forma, ao exercício do controle interno no âmbito da administração pública (inclusive a municipal), visto que constituem regras para o alcance de qualquer objetivo dos Entes Públicos, não podendo haver quaisquer atos administrativos que violem qualquer destes princípios.

Acerca da concepção de legalidade, Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2018) preleciona que pode ser compreendida em dois sentidos: O primeiro trata da legalidade estrita, aplicável à Administração estabelecendo que esta somente pode realizar aquilo que a Lei expressamente permita ou determine, não existindo liberdade em decorrência da omissão legislativa; o segundo, por sua vez, está atrelado aos particulares, sendo-lhes permitido fazer tudo o que não é vedado legalmente.

A legalidade é o principal campo de atuação da controladoria interna, pois seja em seu caráter preventivo ou repressivo, o bem jurídico que os agentes destes órgãos visam tutelar é justamente a obediência irrestrita à lei, como substrato para garantia da segurança jurídica.

Quanto à impessoalidade, a mesma autora descreve ainda que é imposta à Administração a isonomia no tratamento dos iguais, devendo afastar-se da atividade estatal quaisquer direcionamentos que supram interesses meramente particulares, estando sua preservação no campo de atuação do controlador interno.

No tocante aos demais, chama-se a atenção para a publicidade, que é o meio de exercício do controle social externo dos atos administrativos, mas principalmente à eficiência, que, segundo a supracitada autora Di Pietro (2018), marca a desburocratização das atividades administrativas para um modelo mais moderno, pouco atrelado a procedimentos prolongados, mas ainda sob o império da legalidade.

Tal princípio está intimamente ligado à atividade da controladoria, visto que o papel desta não é ser um mero preventor ou denunciador de práticas ilícitas, mas sim auxiliar a Administração na condução dos seus atos visando o alcance do melhor resultado.

## Conceito de controladoria interna e atribuições constitucionais e infraconstitucionais

A concepção de Controle na Administração Pública perpassa pela lógica da revisão dos próprios atos com vistas à preservação dos princípios a ela inerentes, notadamente os indicados no *caput* do art. 37 da CRFB/88.

Segundo Franco (2004), Administração Pública é toda atividade desenvolvida pelo Estado

através de seus órgãos públicos destinados a executar atividades de interesse coletivo. Existem três níveis de atuação na administração pública: federal, estadual e municipal. Criam órgãos para realização de determinadas tarefas de acordo com a sua competência. Administrar é comandar, dirigir, governar.

Meirelles (2009, p. 676) discorre sobre o controle administrativo, que é o controle – de legalidade e de mérito – que a Administração Pública exercita sobre suas próprias atividades visando a observância das leis, além de critérios de necessidade de serviço e exigências técnicas e econômicas. Deriva do poder-dever de autotutela, assinala o autor.

O referido princípio da autotutela encontra normatização no art. 53 da Lei Federal nº 9.784/99, que estabelece que “a Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos” (BRASIL, 1999).

A autotutela é então a faculdade de a Administração pública revisar seus atos, revogando-os ou anulando-os conforme a conveniência ou ilegalidade, respectivamente, com o fito de tutelar os princípios administrativos.

Como visto, esse controle pode ser exercido de forma interna, externa ou social.

Especificamente no tocante ao controle interno, Ângela Renault de Vilhena (2008, p. 21), em redação à Escola do Legislativo vinculada à Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, conceitua que “controle interno ou interno administrativo é o poder de fiscalização e correção que os Poderes exercem sobre seus próprios atos e agentes, ou seja, é uma espécie de autocontrole”.

Aprofundando mais o conceito, tem-se que:

Os controles internos servem para auxiliar o gestor na busca de sua missão – colocar serviços públicos à disposição da comunidade –, tendo em vista a necessidade de conhecimento daquilo que ocorre no Município, não com conhecimento empírico (baseado somente na experiência – quando existe – e sem nenhum conhecimento científico), mas, sim, voltado para técnicas modernas de administração (planejamento e gestão). Antes de ser meio de fiscalização, os controles internos têm cunho preventivo, pois oferecem ao gestor público a tranquilidade de estar informado da legalidade dos atos de administração que estão sendo praticados, da viabilidade ou não do cumprimento das diretrizes e metas estabelecidas, possibilitando a correção de desvios ou rumos da sua administração. Em síntese, os controles internos dão a possibilidade de exercer, realmente, a função de “gestor dos negócios públicos” (CAVALHEIRO E FLORES, 2007, p. 27).

Para Corralo (2004, p. 80), a concepção de controle interno é semelhante:

Controle interno é o controle administrativo, exercido por um organismo integrante da própria estrutura na qual se insere o órgão fiscalizado. Em nível geral, pode-se afirmar que os controles internos representam o conjunto de normas e procedimentos de controle existentes em qualquer organização pública ou empresarial.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, além de todas as disposições citadas alhures, destinou também seção específica para dispor sobre a Fiscalização Contábil,

Financeira e Orçamentária, que embora esteja expressamente indicada à União, é norma de reprodução obrigatória nas constituições estaduais e, no que couber, nas leis orgânicas municipais e distrital.

Na CRFB/88 deu-se bastante ênfase ao controle externo exercido pelo Congresso Nacional (Poder Legislativo) com o auxílio do Tribunal de Contas da União, estando dentre as suas competências expressas as seguintes:

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;

XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados (BRASIL, 1988).

Castro (2008 p. 41) diz que os Tribunais de Contas são instituições importantes e fundamentais no processo de sustentação da democracia, agindo na defesa da boa e regular aplicação dos recursos públicos. Os Tribunais têm uma longa tradição em quase todas as democracias, reunindo um arcabouço institucional bem definido.

O rol de competências destinadas à Corte de Contas é amplo, entretanto, é no artigo 74

que a CRFB/88 declarou o dever de manutenção por todos os Poderes de todos os Entes (dada a reprodução obrigatória das normas cabíveis) de sistemas de controle interno cujas finalidades expressas são:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

Quanto ao inciso I do art. 74, verifica-se que incumbe ao controlador interno exercer atividade ativa para avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual de que trata o art. 165 da CRFB/88, que visa à criação de objetivos para a Administração Pública no decorrer dos quatro anos seguintes a sua propositura.

Tais metas e objetivos são supra anuais, e inclusive constituem permissivo para vários atos administrativos, como, por exemplo, a prorrogação de contratos administrativos, na forma do art. 105 da Lei Federal 14.133/2021<sup>5</sup>.

Neste ponto, o bem jurídico tutelado pelo controlador interno, ao avaliar as medidas adotadas e o cumprimento das metas estabelecidas para o quadriênio, além da própria legalidade analisa a eficiência administrativa, visto que a atuação próxima do controlador evita o cometimento de ilícitos, comissivos ou omissivos, e impulsiona o alcance dos objetivos da Administração dada à atividade orientativa do órgão sob o dever legal e as consequências de seu eventual descumprimento.

O inciso II do referido dispositivo, por sua vez, traz uma atribuição de cunho mais amplo, estipulando que incumbe ao controlador interno atestar acerca da legalidade de toda a gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da Administração Pública, prezando principalmente pela tutela do princípio da legalidade.

É evidente a proximidade entre a atuação do controle interno e a ciência da Contabilidade. Para Jader Branco Cavaleiro e Paulo Cesar Flores (2007, p. 24):

[...] existem dois momentos marcantes em termos de controle na Administração Pública: o primeiro, com o Regulamento de Contabilidade Pública, de 1922; e o segundo, com a edição da Lei Federal nº 4.320-64. Por certo, o controle sempre está calcado na Contabilidade.

Pavodeze (2005, p. 37) ensina que “a Controladoria é a utilização da Ciência Contábil em toda a sua plenitude [...]. Podemos dizer que a Controladoria seria a Ciência Contábil dentro do

<sup>5</sup> Art. 105. A duração dos contratos regidos por esta Lei será a prevista em edital, e deverão ser observadas, no momento da contratação e a cada exercício financeiro, a disponibilidade de créditos orçamentários, bem como a previsão no plano plurianual, quando ultrapassar 1 (um) exercício financeiro (BRASIL, 2021).



enfoque controlístico e a contabilidade gerencial”.

Tanto é verdade que Koliver (2005, p. 32) se manifesta pela necessidade de que o *controller* (controlador em tradução literal) é “uma das funções típicas do profissional da Contabilidade”.

Dessa forma, ante as especificidades contábeis da atuação do controlador interno, é comum que seja exigível para o exercício de tão importantes funções, que o agente tenha formação acadêmica na área da contabilidade.

O controlador interno possui, quanto a esta atribuição, uma atividade proativa no acompanhamento de todas os aspectos de cunho orçamentário/financeiro/patrimonial, prezando pela legalidade das aquisições, concessões, contratações, alienações e outras formas de negociações públicas.

De forma mais prática, a controladoria interna municipal atua em visitas *in loco* em obras municipais para atestar se o andamento está de acordo com o cronograma previsto, emite pareceres opinativos em processos licitatórios como um órgão revisor da legalidade dos certames, fiscaliza a atividade contábil e financeira da municipalidade, desde a análise de notas fiscais emitidas por fornecedores em contraste aos dados de efetivo fornecimento dos bens e serviços contratados, até a realização de pagamentos, atuando como um verdadeiro saneador da atividade pública, principalmente na sua função preventiva/orientativa.

Além disso, um marco normativo importantíssimo para a atuação do controlador interno é a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), que estabelece uma série de regras atinentes aos gastos públicos, como, por exemplo, o limite de gasto com pessoal de que trata o art. 21 da referida Lei.

O controlador interno deve, portanto, atuar ativamente na fiscalização da atividade contábil, financeira, fiscal e orçamentária, e não só repressivamente, com comunicação de irregularidades aos controladores externos, mas principalmente preventivamente, atentando-se aos gastos públicos e orientando os gestores à correta destinação dos recursos.

O inciso III do referido art. 74 da CRFB/88, por sua vez, tem o condão de indicar o exercício de controle ativo na fiscalização do cumprimento dos direitos e deveres da União, bem como das operações financeiras atreladas.

A título de exemplo, o controlador interno emite notificações por atraso de fornecimento de dado, produto ou realização de serviço, contratados pela administração municipal, fiscalizando o cumprimento das obrigações a favor do município.

De outro lado, também é responsável por averiguar eventuais descumprimentos por parte da Administração no tocante a seus deveres.

Por fim, o inciso IV diz respeito a uma atuação de apoio ao controle externo, que no âmbito dos municípios, salvo aqueles que gozem de tribunal de contas próprios, é exercido pelo Tribunal de Contas Estadual respectivo, consoante dispõe o art. 31, §§ 1º e 4º da CRFB/88.

Dada a abstração inerente ao texto constitucional, não se tem um rol específico ou taxativo de atribuições, mas sim rol exemplificativo. Além disso, os atos administrativos diariamente levados a efeito pela Administração Pública são dos mais diversos, de modo que taxar atividades

fiscalizatórias em rol exposto em lei, sem conferir-lhes maior grau de abstração configuraria óbices à controladoria.

A Lei Federal 13.844/2019, que reestruturou e reorganizou a administração pública federal, trata em seu art. 51 da Controladoria Geral da União que, pela simetria dos Entes, é o órgão que exerce o controle interno no âmbito da União.

Embora a referida legislação, bem como as anteriores, não trate de órgãos municipais mas sim da União, elas servem de base para as milhares de legislações municipais no Brasil, dada essa multiplicidade de legislações em âmbito municipal e, ainda, à semelhança das atribuições da CGU e das controladorias municipais, é mais metodológico adotar os critérios nela estabelecidos, guardadas as devidas proporções.

O supracitado art. 51 traz um rol amplo de atribuições da CGU que, resguardadas as proporções, são plenamente aplicáveis em âmbito municipal, e devem servir de modelo para eventuais estruturações das controladorias municipais. O teor do artigo diz:

Art. 51. Constituem áreas de competência da Controladoria-Geral da União:

- I - providências necessárias à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção, às atividades de ouvidoria e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública federal;
- II - decisão preliminar acerca de representações ou denúncias fundamentadas recebidas e indicação das providências cabíveis;
- III - instauração de procedimentos e processos administrativos a seu cargo, com a constituição de comissões, e requisição de instauração daqueles injustificadamente retardados pela autoridade responsável;
- IV - acompanhamento de procedimentos e processos administrativos em curso em órgãos ou entidades da administração pública federal;
- V - realização de inspeções e avocação de procedimentos e processos em curso na administração pública federal, para exame de sua regularidade, e proposição de providências ou correção de falhas;
- VI - efetivação ou promoção da declaração da nulidade de procedimento ou processo administrativo em curso ou já julgado por qualquer autoridade do Poder Executivo federal e, se for o caso, da apuração imediata e regular dos fatos envolvidos nos autos e na nulidade declarada;
- VII - requisição de dados, de informações e de documentos relativos a procedimentos e processos administrativos já arquivados por autoridade da administração pública federal;
- VIII - requisição a órgão ou a entidade da administração pública federal de informações e de documentos necessários a seus trabalhos ou a suas atividades;
- IX - requisição a órgãos ou a entidades da administração pública federal de servidores ou de empregados necessários à constituição de comissões, inclusive das referidas no inciso III do caput deste artigo, e de qualquer servidor ou empregado indispensável à instrução de processo ou procedimento;
- X - proposição de medidas legislativas ou administrativas e sugestão de ações para evitar a repetição de irregularidades constatadas;
- XI - recebimento de reclamações relativas à prestação de serviços públicos em geral e à apuração do exercício negligente de cargo, emprego ou função

na administração pública federal, quando não houver disposição legal que atribua essas competências específicas a outros órgãos;

XII - coordenação e gestão do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo federal; e

XIII - execução das atividades de controladoria no âmbito da administração pública federal.

A legislação alhures trata de forma mais específica o rol exemplificativo indicado no art. 74 da Constituição, estabelecendo poderes e deveres necessários à atuação do controlador na busca pela proteção do erário, alcance da eficiência no cumprimento de suas obrigações, e efetividade no recebimento de seus direitos (bens e serviços).

E para tanto, foi-lhe concedido inclusive a prerrogativa de requisitar (diferente de requerer) informações e ainda de propositura de medidas legislativas ou administrativas para evitar irregularidades.

Dadas todas essas atribuições e seu impacto positivo na condução da administração pública, ante o dever de atuar preventiva e corretivamente e, ainda, em exercício consultivo, fiscalizatório ou mesmo repressor, o cargo de controlador interno não admite moralmente ser provido de forma não efetiva, como ocorre em diversos entes da federação (municípios).

Cavalheiro e Flores (2007, p. 22) ensinam que:

Assim, por estar relacionado à missão institucional, ter por ferramenta de trabalho a organização dos processos, foco nos resultados, problemas formais e materiais e por gestionar informações de toda a ordem relacionada à gestão governamental, a natureza dos controles internos é pública e precisa ser levada a efeito com segurança. Daí o seu enquadramento nas funções precípua de Estado, não podendo ser desempenhado por servidores que não sejam de provimento efetivo.

Dessa forma, tem-se que o papel do controlador municipal é caracterizado dentre as funções típicas do Estado, inerentes à natureza do ente político, dadas as atividades de controle, organização e informação permanente, não sendo o caso de possível delegação a terceiros ou a pessoas não investidas em cargo público de provimento efetivo.

## **Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)**

A Lei Complementar nº 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, instituída em 4 de maio de 2000, que veio como uma exigência de modernização da administração pública, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e impõe um controle rigoroso em termos de resultados, atingimento de metas, avaliação e controle de custos.

A LRF representa uma nova postura, que governos tenham como compromisso combater a corrupção e os desvios dos bens públicos. Essa lei impôs a ação do controle interno de forma mais enfática, dinâmica e organizada, a administração pública eficiente e transparente em relação à origem, e aplicação dos recursos orçamentários. Também impôs uma série de limites e condições para aplicação dos recursos públicos que devem ser observados, sob pena de punição

do gestor público. A LRF obriga a participação do responsável pelo controle interno nos relatórios de gestão fiscal.

## **Controle externo /controle público**

### **Fiscalização e Controle Externo (Tribunais de Contas)**

Andrade (2013, p. 12) diz que na “Contabilidade Pública só se pode fazer aquilo que está devidamente prescrito em lei”. Assim, pode-se entender o porquê da existência de diversas normas legais que exigem a transparência na gestão pública.

Segundo Castro (2008, p. 32), na linha horizontal, os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, devem prestar contas aos Tribunais de Contas.

A Constituição Federal de 1988 recepcionou a estrutura vigente de tribunais, proibiu, no âmbito dos municípios, a criação de novos e definiu, em seu Art.71, que controle externo das contas dos poderes constituídos será exercido pelo Tribunal de Contas da União. No Art. 75, estendeu essa mesma regra aos demais Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais de Contas dos Municípios.

É importante conhecer a história e a forma de organização do controle externo na visão dos Tribunais de Contas. Além disso, é preciso fazer uma reflexão sobre seu papel, até por que alguns Tribunais tiveram origem no controle interno.

Castro (2008 p. 41) diz que os Tribunais de Contas são instituições importantes e fundamentais no processo de sustentação da democracia, agindo na defesa da boa e regular aplicação dos recursos públicos. Os Tribunais têm uma longa tradição em quase todas as democracias, reunindo um arcabouço institucional bem definido.

No Brasil, as informações e reflexões sobre eles são raras se comparadas com outras instituições de igual importância democrática, como o parlamento e os partidos políticos. Dessa forma, os Tribunais de Contas são órgãos fundamentais para que o país possa caminhar de maneira ordeira, e as federações possam cumprir as determinações da legislação vigente, para que a nação possa ser atendida com um mínimo de dignidade possível quanto à aplicabilidade dos recursos públicos.

Sem que os Tribunais de Contas pudessem atuar, seria muito difícil que a sociedade brasileira pudesse sonhar com dias melhores, cobrar seus direitos, realizar suas denúncias e ter suas reivindicações acatadas, pois assim como os governantes e o legislativo, a sociedade punida de seus direitos e em atendimentos a CF, poderá, a qualquer momento, proferir denúncias que julgar necessárias para melhor aplicação do erário público. Os gestores devem enxergar os Controles Externos dos Tribunais com bons olhos, pois eles foram criados para orientar o certo e não para terem poder de polícia; da mesma forma a divisão e fiscalização de poderes, que atuam de forma a garantir a eficácia da aplicação dos recursos públicos.

## **Controle social (pela população)**

Segundo Castro (2008 p. 45), outra forma de controle externo é o controle social exercido pela população. Desta forma ele é manifestado através do voto quando da escolha dos governantes e representantes junto ao parlamento municipal, estadual ou nacional.

Tem também o controle das ações do governo, podendo ser feito por parte de representação e de petição aos órgãos públicos, pelo direito de obter certidão e informações, assim como pelos institutos jurídicos do *habeas data*, *habeas corpus*, mandado de segurança, individual e coletivo, pela ação popular e pela ação civil pública, entre outros.

A Constituição disciplinou no § 3º do Art. 31 que “as contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei”.

A Lei 9.755/98 determinou, em seu Art. 31, que o TCU criasse um endereço eletrônico para divulgação de dados e informações relativas à receita, à execução orçamentária, aos orçamentos e balanços, ao resumo de contratos e à relação mensal das compras feitas pela Administração, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Veja que todos os esforços são voltados para que os órgãos federados, Estados e Municípios, quando do recebimento de recursos por parte de repasse da União e dos estados, esses devem, ao aplicar tais recursos, agir com a maior transparência possível para que os órgãos fiscalizadores, denominados Controle Interno e Controle Externo, bem como a sociedade em geral, possam saber que sua destinação teve eficácia e veio atender ao planejamento previsto pela administração da entidade executora do orçamento.

A obrigatoriedade da transparência das informações foi ampliada e tratada com maior consideração com a Lei Complementar nº 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal, que veio trazer uma série de obrigações para a Administração Pública quanto a prestar contas ao cidadão e à sociedade (LRF. Art. 48, Art. 49).

Notadamente, com as inúmeras formas de transparência das contas públicas, bem como com uma boa consciência participativa da sociedade, com decisão sensata nas melhores escolhas para o exercício da governança das cidades, o cidadão brasileiro estará cercado de opções que lhe serão úteis para poder fiscalizar com eficiência os recursos que são repassados às Prefeituras, aos Estados e à União.

Este Controle Externo auxilia a gestão no exercício de planejamento e execução do plano. Desta forma, ganha mais a sociedade que terá consciência e a certeza que os recursos estão sendo aplicados conforme as determinações mínimas exigidas pelas leis de responsabilidades aplicadas aos gestores no âmbito de suas gestões públicas.

## **Metodologia**

Realizou-se pesquisa de natureza qualitativa, de cunho bibliográfico, no mês de agosto de 2022.

Quanto à base teórica adotada, utilizou-se obras exclusivamente nacionais, principalmente aquelas que abordam conceitos da Ciência Política e do Direito Constitucional, como os livros dos professores, colhendo informações de diversas bases teóricas, conforme tópico das referências bibliográficas, utilizando-se do método investigativo na análise das bibliografias utilizadas, não se produzindo conhecimentos novos.

Foram utilizados livros relativos ao tema, bem como acessados os mecanismos de pesquisa de alguns repositórios públicos na internet, dos quais se extraíram trabalhos científicos, como também o sítio eletrônico do Governo Federal, denominado Planalto, de onde se extraiu os textos da legislação constitucional e infraconstitucional citados, sendo estes devidamente publicados na íntegra através do Diário Oficial da União, tudo da forma indicada no tópico destinado às referências bibliográficas, visando à construção de um referencial teórico variado e coerente. Utilizou-se também o método indutivo como instrumento para inferência e testagem das hipóteses.

## **Considerações Finais**

Observado todo o exposto, entende-se que foram alcançados tanto o objetivo geral, como os objetivos específicos, uma vez que foi possível estudar pormenorizadamente as atribuições e características da Controladoria Interna Pública, em âmbito Municipal, principalmente no que tange ao seu impacto e atuação prática no âmbito da Administração Pública Municipal, analisando as suas atuações preventivas e corretivas.

Quanto aos objetivos específicos, nota-se que estes foram também alcançados, uma vez que pôde-se realizar levantamento histórico acerca da evolução do controle interno no âmbito da Administração Pública, especialmente em sede municipal, bem como indicou-se os princípios constitucionais inerentes à matéria, para, por fim, haver um estudo aprofundado acerca das atividades práticas e seu impacto na condução da *res* pública, descrevendo os pontos corretivos e preventivos dos atributos inerentes ao controlador interno.

Conclui-se, portanto, que a atuação do controlador interno, quando do cumprimento efetivo de suas atribuições constitucionais e legais, é de suma relevância para a guarda dos princípios e regras constitucionais e infraconstitucionais pela Administração Pública, tanto na tutela dos seus direitos, como na cobrança dos seus deveres.

A função fiscalizatória e orientativa realizada previne atitudes ilícitas e desonera os demais sistemas de fiscalização, como o controle externo exercido em suma pelos tribunais de contas respectivos.

Essa ação conjunta favorece a moralidade da atividade administrativa e, principalmente, o alcance da legalidade pelos gestores e servidores públicos, além dos demais interessados, permitindo melhor alcance do município às políticas públicas que necessitam ser implementadas, possibilitando, por fim, uma maior eficiência no serviço público.

## Referências

ARISTÓTELES. **A política**. Brasília/DF: Universidade de Brasília, 1985. 322 p. Tradução por Mário da Gama Cury (1985). Disponível em: <https://marcosfabionuva.files.wordpress.com/2011/08/a-polc3adtica.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2022.

BARROSO FILHO, Angerico Alves. O controle externo versus o controle interno e administrativo: análise do suposto conflito de competência entre o CNJ e o TCU. **Revista do TCU**, [s. l], v. 0, n. 139, p. 52-71, maio 2017. Trimestral. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/1431>. Acesso em: 20 ago. 2022.

BRASIL. **Constituição (1824). Constituição Política do Império do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ, 22 abr. 1824. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm). Acesso em: 19 ago. 2022.

BRASIL. **Constituição (1891). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ, 24 fev. 1891. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm). Acesso em: 19 ago. 2022.

BRASIL. **Constituição (1934). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ, 19 jul. 1934. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm). Acesso em: 19 ago. 2022.

BRASIL. **Constituição (1937). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ, 10 nov. 1937. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm). Acesso em: 19 ago. 2022.

BRASIL. **Constituição (1946). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ, 19 set. 1946. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm). Acesso em: 19 ago. 2022.

BRASIL. **Constituição (1967) Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1967. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm). Acesso em: 24 nov. 2021.

BRASIL. **Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil**. De 1988. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 22 nov. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar Federal nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF, 05 maio 2000. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 24 ago. 2022.

BRASIL. **Lei Federal nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF, 04 maio 1964. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm). Acesso em: 30 ago. 2022.

BRASIL. **Lei Federal nº 9.784**, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no

âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, DF, 01 fev. 1999. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm). Acesso em: 23 ago. 2022.

BRASIL. **Lei Federal nº 13.844**, de 18 de junho de 2019. Brasília, DF, 18 jun. 2019. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/lei/L13844compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13844compilado.htm). Acesso em: 23 ago. 2022.

BRASIL. **Lei Federal nº 14.133**, de 01 de abril de 2021. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Brasília, DF, 10 jun. 2021. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2021/lei/L14133.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14133.htm). Acesso em: 23 ago. 2022.

CASTRO, Domingos Poubel. **Auditoria e controle interno na administração pública**. São Paulo. Atlas, 2008.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo Cesar. **A organização do sistema de controle interno municipal**. Porto Alegre-RS: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2007. 81 p. Disponível em: [https://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro\\_cont\\_int\\_mun.PDF](https://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_cont_int_mun.PDF). Acesso em: 24 ago. 2022.

CORRALO, Giovani (org.). *et al.* **Guia Do Administrador Municipal**. Porto Alegre: Nova Prova, 2004.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 38. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. 1719 p.

FRANCO, Hilário e MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 3. edição. São Paulo: Atlas, 2004.

KELSEN, Hans. **A Democracia**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000. 359 p.

KOLIVER, Olivio. **A Contabilidade e a Controladoria, Tema Atual e de Alta Relevância para a Profissão Contábil**. Porto Alegre: CRCRS, 2005. 40p.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2009

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. 1651 p.

MINAS GERAIS. Escola do Legislativo. Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais (org.). **Os Controles Interno, Externo E Direto Da Administração Pública**. Escola do Legislativo. Belo Horizonte/Mg, p. 1-36. dez. 2008. Disponível em: <https://dspace.almg.gov.br/bitstream/11037/58/4/000058.pdf>. Acesso em: 22 ago. 2022.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria Básica**. São Paulo: Pioneira Thomsom Learning, 2004.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito Administrativo**. 31. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. 1180 p.



# **CAPÍTULO 3**

**REFORMA TRIBUTÁRIA: O PROJETO DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO 110/2019  
DIANTE DA GUERRA FISCAL NO BRASIL**



# REFORMA TRIBUTÁRIA: O PROJETO DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO 110/2019 DIANTE DA GUERRA FISCAL NO BRASIL

**Nubia Lafaiet Alves dos Santos<sup>1</sup>**

**Vinicius das Chagas Lima<sup>2</sup>**

**Andrea Pereira da Conceição<sup>3</sup>**

**Gisele Leite Padilha<sup>4</sup>**

Em um país com dimensões continentais como o Brasil, é comum que haja uma discussão muito grande em torno dos assuntos que permeiam a economia nacional no sentido amplo como, por exemplo, as demandas sociais pela educação, saúde, segurança pública entre outros. A Constituição Federal traz em seu art. 3º os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil “I-construir uma sociedade livre, justa e solidária; II-garantir o desenvolvimento nacional; III-erradicar a pobreza e a marginalização e IV-reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos[...]”. Para isso, o Sistema Tributário Nacional também é extremamente importante, uma vez que é através do recolhimento dos tributos que os serviços públicos são prestados.

Com o passar dos anos, o sistema tributário brasileiro passou a ser considerado obsoleto, tanto pelos doutrinadores quanto pelos próprios integrantes do parlamento, conseqüentemente houve inúmeras propostas de reformas tributárias. Entre os anos de 1987 e 2008, foram encaminhadas pelo menos três propostas amplas para mudar o sistema tributário, sendo que os modelos de tributação propostos variam entre um sistema de tributação IVA – Imposto sobre Valor Agregado, que consiste na competência federal de instituir tributos e compartilhar as receitas com os governos subnacionais, e o IVA dual, com a premissa da unificação de tributos de todos os níveis de governos para então fazer uma divisão mais justa de recursos oriundos desse tributo.

Orair e Gobetti (2019, p. 9) nos dizem que, com o início da nova legislatura, em 2019, foi protocolada a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 110/19 no Senado Federal, com a perspectiva da criação de dois impostos, sendo: o IBS, que tem como fundamento a tributação sobre o valor adicionado, que, inclusive, é adotado por grande parte dos países desenvolvidos, e o outro tributo é o Imposto Seletivo que vislumbra a incidência sobre produtos de uso não essencial, como por exemplo, os produtos derivados do fumo e bebidas alcoólicas. O Projeto de Emenda à

1 Pós-graduando em Contabilidade e Direito Tributário pela Universidade Estadual do Tocantins (UNITINS). Bacharel em Ciências Contábeis (UNITINS).

2 Pós-graduando em Contabilidade e Direito Tributário pela Universidade Estadual do Tocantins (UNITINS). Bacharel em Ciências Contábeis (UNITINS).

3 Mestra em Gestão e Desenvolvimento Regional (UNITAU). Bacharel em Ciências Contábeis (FABIC). Professora da Universidade Estadual do Tocantins e Faculdade Carajas.

4 Mestra em Gestão e Desenvolvimento Regional (UNITAU). Bacharel em Ciências Contábeis (FABIC). Diretora de Câmpus da UNITINS de Augustinópolis.

Constituição tem como finalidade principal a redistribuição de renda de maneira equitativa entre as regiões e, conseqüentemente, desestimular a guerra fiscal dos governos subnacionais.

Diante da autonomia das 27 unidades federadas do Brasil em instituir, recolher e aplicar os tributos para a sociedade, nota-se que existem mecanismos de captação de recursos inconstitucionais, como por exemplo, a concessão de benefícios fiscais sem a devida obediência à Lei Complementar nº 24, de 7 de Janeiro de 1975. Tais incentivos fiscais acarretam uma série de problemas no que tange à busca pelo desenvolvimento das regiões do Brasil, pois algumas regiões são capazes de estabelecer um maior número de reduções da base de cálculos e até mesmo isenções fiscais, o que leva a um aumento significativo da assimetria da realidade, principalmente das regiões Norte e Nordeste. Portanto, o estudo traz o seguinte questionamento: As propostas da PEC 110/2019 serão capazes de inibir a guerra fiscal brasileira? Para tanto o trabalho tem como objetivo geral: analisar a proposta de Reforma Tributária que tramita no Senado Federal através do Projeto de Emenda à Constituição 110/2019. Tem como objetivos específicos: descrever a composição do sistema tributário brasileiro; realizar um comparativo entre o atual modelo de tributação e a PEC 110/2019; demonstrar a influência do federalismo fiscal no desenvolvimento regional. Diante disso utilizou-se a seguinte metodologia de pesquisa: para o levantamento de dados foram necessárias, pelo menos, 10 leis, variando entre estaduais e federais, 30 artigos e outros trabalhos científicos dos quais os temas estão relacionados à Reforma Tributária, à Economia Nacional e ao Federalismo Fiscal; 5 livros sobre Economia, Direito Tributário, Direito Financeiro e Administração pública e, por fim, o posicionamento dos parlamentares e do STF sobre a constitucionalidade dos incentivos fiscais e a prática da guerra fiscal entre os entes federativos.

## **Referencial teórico**

Demonstrar-se-á o processo de evolução do Sistema Tributário Nacional até o modelo atual adotado pelo Brasil, desde a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, mostrando as definições conceituais e a classificação das espécies tributárias, fazendo uma análise dos conflitos fiscais entre as regiões e, por fim, apresentando uma nova perspectiva de interação fiscal através da PEC 110/2019.

## **Sistema Tributário do Brasil**

De acordo com Melo Júnior (2018, p. 30), o Brasil herdou do Império uma grande parte da estrutura de tributação que esteve em vigor até a década de 30. Sendo assim, a maior fonte de renda tributária era o imposto sobre importação, pois era a atividade agrícola que predominava em termos de atividades comerciais no Brasil naquela época, e, curiosamente, em alguns anos essa renda chegou a ser responsável por 2/3 de todo o PIB.

Foi com a Proclamação da República, em 15 de novembro de 1889, e a Constituição de 24 de fevereiro 1891, que os estados e municípios foram dotados de autonomia financeira; sendo assim, foi adotado o regime de separação de fontes tributárias, distinguindo-se os impostos que competiam à União, aos Estados e aos Municípios. Todavia, a União ainda era responsável por arrecadar a maior parte dos impostos, os Estados tinham uma parcela bem menor em compara-

ção com os impostos federais e, quanto aos municípios, estes dependiam da determinação de cada Estado, pois eram os chefes estaduais que determinavam os impostos que cada município deveria recolher.

No que se refere à Constituição de 1934 e inúmeras leis criadas nesta época, percebe-se que promoveram algumas mudanças significativas no Sistema Tributário. Tais mudanças impactaram diretamente nas competências dos Estados e Municípios, dando-lhes autonomia para instituir maiores volumes de impostos, foi também nesta época que as receitas dos impostos passaram a ser divididas entre todas as esferas do governo.

Ribeiro (2018, p. 99) destaca que foi somente entre os anos de 1965 e 1969 que a matéria tributária teve sua importância colocada de fato em pauta, através da publicação da Emenda Constitucional nº 18, de dezembro de 1965, que tratava do sistema tributário nacional em toda sua amplitude e, após um ano da publicação, veio a 5.172, de 25 de outubro de 1966, que dispõe, até os dias atuais, sobre o sistema tributário, inclusive tal lei é denominada de Código Tributário Nacional.

## **Conceitos de Sistema Tributário e Tributo**

De acordo com Pichiliani (2018, p. 43), “um Sistema consiste em uma reunião de ideias ou materiais que, em conjunto, são capazes de se relacionar de maneira lógica e organizada para alcançar um campo de conhecimento específico, assim traduzindo uma ideia de complexo de regras, normas e, conseqüentemente, ordenada por métodos próprios”.

O Sistema Tributário Nacional é, portanto, o conjunto estruturado e coerente de normas e princípios tributários, organizado segundo o sistema hierárquico, que delimita e estabelece a divisão de competências entre os entes federativos, os princípios limitadores da atuação dos Estados, prevê as espécies tributárias existentes e disciplina a função de cada norma em matéria tributária, segundo previsto na Constituição Federal. (PICHILIANI, 2018, p. 47).

Com isso, a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, fundamenta-se na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, do sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.

O Código Tributário Nacional (CTN) define o tributo, em seu artigo 3º, como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. A definição de tributo dada pelo CTN é dividida por Medeiros (2016) em 6 quesitos básicos, os quais caracterizam um tributo aceito pela legislação brasileira. São eles:

1º O tributo é prestação pecuniária conforme se observa na parte inicial do artigo 3º, em análise, assim entendida como uma obrigação do cidadão de prestar dinheiro ao Estado.

2º O tributo é prestação compulsória por ser uma obrigação não decorrente de contrato, não possuindo assim caráter de voluntariedade ou facultatividade

em relação ao seu cumprimento, o que ocasiona em seu caráter de compulsoriedade, não dando assim ao cidadão azo de autonomia de vontade, uma vez que o seu pagamento é obrigatório.

3° Analisando o teor destacado, contido na redação do artigo em destaque (Art. 3°), é constatado que a prestação tributária é pecuniária, isto é, seu conteúdo é expresso em moeda, não sendo admitido a instituição de tributo como obrigação a ser quitada com bens diversos de dinheiro. Em suma, urge aqui salientar que o ordenamento jurídico brasileiro desconhece o pagamento de tributos de forme in natura, assim entendida como a forma diversa de moeda, ou in labore, assim entendido como o pagamento do tributo mediante a prestação de serviços perante o Poder Público.

4° Na análise deste quesito, entendemos que tributo não se confunde com a penalidade pecuniária decorrente do inadimplemento da obrigação tributária. Ou seja, tributo não é multa, e a multa não é tributo.

5° Tal quesito previsto no artigo em referência diz respeito ao fato de que só a lei pode instituir o tributo. Tal fator decorre diretamente do corolário princípio da estrita legalidade tributária, insculpido nos artigos 150, I, da Constituição Federal de 1988 c/c art. 97, I, do Código Tributário Nacional, os quais, em suma, possuem o preceito normativo o qual estabelece que “somente a lei pode estabelecer a instituição de um tributo ou sua extinção”.

6° Por fim, o último quesito em evidência, que dá ensejo a uma caracterização de um “tributo”, diz respeito, stricto sensu, a imprescindibilidade do lançamento a fim de mostrar-se como marco inicial do procedimento de exigibilidade do tributo, conforme dicção do artigo 142 do Código Tributário Nacional, in verbis.

Zockun (2016, p. 12) divide a carga tributária em três categorias distintas, os **Tributos Indiretos**, que correspondem aos ICMS, IPI, ISS, PIS, Cofins, Cide-combustíveis; **Tributos Diretos**, que são as Contribuições Trabalhistas, o Imposto de Renda, IPVA e IPTU e as **Rendas Monetárias** que são Aposentadorias, Rendas, Pensões, Auxílios Previdenciários, Auxílios Assistenciais e Seguro-desemprego.

## Espécies Tributárias

Há dois ramos distintos do direito que classificam as espécies tributárias: o Direito Tributário e o Direito Constitucional. O Direito Tributário classifica as espécies tributárias através do Código Tributário Nacional, onde existem três espécies de tributos; sendo assim, o artigo 5° do CTN diz que “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”. Já o Direito Constitucional determina sua definição através da carta magna, que em seu artigo 146°, no inciso III, na alínea a diz que é de responsabilidade da Lei Complementar a definição de tributos, bem como a distinção das devidas espécies tributárias. No entanto, a própria Constituição Federal traz em seus artigos 147° e 148° outras espécies tributárias não codificadas, sendo elas: empréstimos compulsórios, contribuições sociais interventivas econômicas e contribuições profissionais.

A controvérsia sobre a classificação dos tributos em espécie fez com que surgissem quatro principais correntes a respeito do assunto: (1) a **dualista, bipartida** ou **bipartite**, que afirma serem espécies tributárias somente os impostos e as taxas; (2) a **tripartida, tricotômica** ou **tripartite**, que divide os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria; (3) a **pentapartida**

ou **quinqüipartida**, que acrescenta ao rol da tripartida os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, previstos nos arts. 148 e 149 da Constituição Federal, respectivamente; (4) a **quadripartida**, **tetrapartida** ou **tetrapartite**, que junta todas as contribuições em um único grupo, de forma que os tributos seriam impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios (ALEXANDRE, 2019, p. 51 apud OLIVEIRA, 2019, p. 28, grifo do autor).

No entanto, as doutrinas reconhecem e discutem em sua vasta maioria a existência de 5 espécies tributárias distintas, que serão conceituadas a seguir.

## Taxas

As Taxas, como determina o artigo 77 do Código Tributário Nacional, são instituídas a partir “do exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”. De acordo com Hack (2015, p. 104), “a taxa, portanto, pressupõe uma atividade estatal a que o contribuinte deu causa, ou seja, é uma despesa pública que somente existe porque o contribuinte provocou a administração em relação a seu poder de polícia ou serviço público”.

## Impostos

O CTN determina em seu artigo 16 que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Portanto, é possível notar que os impostos têm um fato gerador totalmente diferente das taxas, se por um lado o estado precisa disponibilizar um serviço para que se tenha a cobrança de taxas, por outro o imposto não está vinculado a nenhum serviço público prestado à sociedade, sendo instituído a partir de ato lícito do contribuinte não relacionado a uma ou mais atividades estatais.

## Contribuições de Melhoria

A Constituição da República Federativa do Brasil estabelece em seu artigo 145, em seu inciso III, que a “contribuição de melhoria é decorrente de obras públicas”. Nesse sentido Hack (2015, p. 108) diz que “para que uma contribuição de melhoria possa existir, é necessária a existência de uma **obra pública** que tenha causado **valorização** em imóveis de particulares. O tributo incide, assim, sobre a valorização experimentada”.

## Contribuições

As contribuições aqui mencionadas não se referem às contribuições de melhoria tratada anteriormente, pois o artigo 149 da CF diz que “compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”. Este tributo está intimamente ligado à manutenção e à continuidade dos serviços de Saúde Pública, Seguridade

## **Empréstimo Compulsório**

Este tributo só poderá ser instituído através de uma lei complementar, e não poderá ser instituído por estados ou municípios; todavia, para que o devido tributo seja cobrado de maneira legal a Constituição da República Federativa do Brasil determina, em seu artigo 148, incisos I e II, que é necessário que haja pelo menos uma das duas situações a seguir, “para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional”. Portanto, é importante frisar que nessa modalidade de tributo, diferentemente dos demais tributos, os contribuintes terão seu dinheiro devolvido pelo poder público posteriormente.

Levando em consideração todas as informações acima, Lopes (2020, p. 13) afirma que nos dias atuais a carga tributária brasileira é uma das mais complexas e conseqüentemente muito burocrática, tendo em vista que cerca de 35% do PIB no Brasil é oriundo da tributação, que corresponde a nada mais nada menos que 65 tributos distintos, fazendo com que tanto as obrigações principais quanto as acessórias sejam fraudadas com muita frequência, estimulando simultaneamente, cada vez mais, a evasão e a guerra fiscal entre os entes federativos nacionais.

## **Guerra fiscal no Brasil**

Chilo (2018, p. 5) diz de forma simplificada que a guerra fiscal é a situação na qual os governos estaduais, com o intuito de gerar, cada vez mais recursos, acreditam que é através da instalação de novas empresas que seu estado terá o desenvolvimento econômico de maneira mais rápida e, com isso, editam leis de incentivos fiscais nos mais diversos ramos de atuação empresarial, proporcionando desde a redução de obrigações tributárias até a simplificação na apuração propriamente dita.

Mesmo que os incentivos fiscais tenham sido praticados pelos estados pelo menos desde o início do século XX, não se costuma classificar essas iniciativas como guerras fiscais. Isso porque, durante a fase de pouca integração comercial no Brasil, essas ações, que eram articuladas pelo governo federal, tinham pouco ou nenhum efeito sobre as demais regiões no sentido de competição por investimentos e, portanto, se limitavam apenas ao desenvolvimento local de regiões muito isoladas comercialmente. Porém, a partir da integração do mercado nacional e da maior articulação comercial entre as regiões é que essas iniciativas passaram a ter efeitos típicos de guerra fiscal e, por isso, essa tipificação passou a ser utilizada (SESSA, 2019, p. 48).

Consta em Tesouro Nacional (2020, p. 3), que “a ‘guerra fiscal’ dissemina-se a partir da disputa de investimentos, mediante a concessão de vantagens às empresas, na ânsia de atrair empreendimentos para fomentar o desenvolvimento local, todavia, muitas vezes de maneira ilegal e prejudicial para o pacto federativo”.

A competição tributária deve ser entendida como uma externalidade. Dessa forma, a maioria dos recentes trabalhos teóricos demonstra que o resultado do processo competitivo interjurisdicional é ineficiente. Isso porque

esse processo, quando operado em ambiente não cooperativo, diminui a arrecadação tributária total dos governos nela envolvidos e, em decorrência, o nível dos bens e serviços públicos colocados à disposição da população também é reduzido. Assim, mesmo que cada governo, isoladamente, esteja agindo em prol de seus cidadãos, nenhum estará se preocupando com os benefícios ou malefícios que impõe sobre os cidadãos de outros governos (VIOL, 2000, p. 323, *apud* VIEIRA, 2012, p. 15).

Cardoso (2018, p. 2) afirma que a guerra fiscal brasileira é o resultado de alguns fatores específicos como “o abandono pela União das políticas de incentivos fiscais via SUDAM, SUDENE e SUDECO; a abertura da economia brasileira e uma relativa estabilidade do Real [...] e a perda de receita estadual decorrente da desoneração das exportações pela Lei Kandir”.

A extinção da Sudene e da Sudam abriu caminho para que a guerra fiscal se tornasse prática corriqueira, a partir da constatação de que o Brasil convive com dois blocos regionais formados, de um lado, por regiões desenvolvidas como o Sul, o Sudeste e parte do Centro-Oeste e, de outro, por regiões com grandes dificuldades para a promoção do desenvolvimento, como o Norte e o Nordeste. (COLOMBO, 2017, p. 11).

Se por um lado a economia nacional teve um crescimento econômico histórico com o aumento dos investimentos de capitais estrangeiros, por outro houve a prática desenfreada da guerra fiscal, pois a União deixou de proporcionar incentivos fiscais para o desenvolvimento equitativo regional, e é evidente que as regiões mais prejudicadas nessa situação foram o Norte e o Nordeste.

Os Estados mais desenvolvidos acusam os outros de lançarem mão de mecanismos fiscais contrários à ordem jurídica para atrair a seus territórios empresas teoricamente capazes de estimular o desenvolvimento que perseguem. Por outro lado, os Estados menos favorecidos sustentam o argumento de que têm direito a buscar a concretização de suas metas econômicas e sociais pelos meios de que dispõem. Considerando as deficiências e as distorções que o sistema tributário, inegavelmente, ostentam (CHILO, 2018, p. 17-18).

Outrossim, Minato (2015, p. 2015) ainda afirma que os instrumentos tributários são utilizados tanto pela União, quanto pelas outras esferas de governo, para atrair, cada vez mais, investimentos. Todavia, essas concessões de incentivos fiscais são realizadas de maneira desordenada, uma vez que os processos de concessões de benefícios fiscais realizados à revelia do âmbito da CONFAZ são totalmente ilegais e sobretudo prejudiciais para o desenvolvimento econômico, violando alguns princípios sociais almejados pelo nosso país, como por exemplo a estabilidade econômica, a promoção do bem estar social e a redução das desigualdades entre as regiões de todo o território nacional.

## **O federalismo fiscal no Brasil**

De acordo com Gadelha (2017), o Federalismo fiscal se configura como uma das partes do acordo federativo que possibilita a cada ente da federação autonomia para instituir um determinado tipo de tributo, bem como a forma que irá realizar o recolhimento e a repartição das receitas tributárias, e sobre o ente recai, conseqüentemente, a responsabilidade da alocação dos



recursos, através da prestação de serviços públicos para a sociedade. Deste modo, Scaff (2020) diz que o Federalismo “é uma técnica de divisão das competências entre os entes federados, e possui diversas dimensões entre arrecadação, gasto e endividamento públicos”.

A descentralização fiscal iniciou-se com a decisão de se transferir para os governos subnacionais algumas das atribuições do governo central para, em um segundo momento, negociarem os recursos compatíveis com as novas atribuições. Mas, em alguns casos, a cronologia foi inversa: primeiro ocorreu a descentralização de recursos e, em seguida, a transferência de atribuições. A cronologia do processo de descentralização fiscal parece estar fortemente associada a fatores que atuam como determinantes mais gerais do processo. Assim, nos casos em que o principal determinante da descentralização foi a crise fiscal do governo central, ou nos casos de uma crise aguda de governabilidade, o governo central tende a repassar “parcela da crise” aos governos subnacionais (GADELHA, 2017, 16 *apud* AFFONSO, 2000).

Rodrigues (2015, p. 32) destaca que os economistas defendem o Federalismo a partir de três pilares fundamentais, sendo o primeiro a descentralização da produção de bens e serviços públicos, com o intuito de alocar recursos com um maior nível de eficiência; o segundo tem como foco a participação da sociedade no desenvolvimento; e o terceiro é a forma de garantir os direitos fundamentais, tendo em vista que um estado centralizado dificulta essa garantia.

## **A Utilização do ICMS como a “Arma” da Guerra Fiscal no Brasil**

O ICMS é um Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços, caracteriza-se como um tributo que tem sua incidência sobre a maior parte das movimentações de produtos, como por exemplo eletrodomésticos, alimentação, bem como incide sobre serviços de comunicação e de transportes. Configura-se como um tributo estadual, cabendo assim, aos governos subnacionais a determinação de cada legislação em torno do ICMS, e estas leis são geralmente muito extensas em assuntos diversos, mas vale lembrar que as alíquotas de modo geral, giram em torno de 17% (RODRIGUES, 2022).

No caso do ICMS, a Constituição Federal de 1988 atribuiu ao legislador complementar a tarefa de definir as formas pelas quais os incentivos e benefícios fiscais poderiam ser concedidos e revogados. Essa regulamentação se deu por meio da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, a Lei Kandir, que dispõe, por exemplo, sobre o que o imposto pode incidir (art. 2º), sobre o que não pode (art. 3º), etc. Todavia, cabe enfatizar que essa competência deve ser exercida dentro dos moldes e parâmetros estabelecidos pelo texto constitucional, observando-se os pressupostos e princípios constitucionais tributários, sob pena de a lei complementar ser desprovida de legalidade e eficácia (MELO, 2010, *apud* RITTA, 2018, p. 13).

Por se tratar da maior fonte de arrecadação tributária no âmbito nacional, é muito comum que haja inúmeros benefícios fiscais envolvendo o ICMS, e para que essa vasta gama de incentivos fiscais não comprometa de maneira danosa o desenvolvimento do Brasil como um todo, a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, determinou que:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo Federal.  
§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

Tal método encontrado pelo legislador vislumbra a pacificação tributária entre os estados, pois um único incentivo fiscal pode afetar negativamente tanto o estado que oferece o benefício fiscal quanto outros estados. Sendo assim, a assembleia geral entre todos os seus representantes concretiza a criação de benefícios com a aprovação da unanimidade.

## **Proposta de emenda constitucional 110/2019**

Mesmo que a PEC 110/19 seja a mais avançada em termos de discussão no meio político, é importante lembrarmos que existem várias outras propostas enviadas tanto para o Senado Federal quanto para a Câmara dos Deputados do Brasil.

Hoje existem pelo menos três propostas de reforma tributária. Uma na Câmara, a segunda no Senado e uma terceira a ser apresentada pelo governo federal, sendo que todas são bastante diferentes. Mas entre as três, há duas propostas principais que tratam do tema reforma tributária e têm sido apontadas pelo governo como possíveis de serem aprovadas. Uma representa a Câmara dos Deputados, de autoria do Deputado Federal Baleia Rossi (MDB/SP), a PEC 45/2019, a outra representa o Senado Federal, de autoria do Senador Davi Alcolumbre (DEM/AP) e outros, a PEC 110/2019 (OLIVEIRA 2019).

A proposta de Emenda à Constituição nº 110/2019, de iniciativa do Senador Davi Alcolumbre e outros Senadores representantes de todos os Estados do Brasil, cujo relator da PEC é o Senador Roberto Rocha, encontra-se na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, com o intuito de alterar o Sistema Tributário Nacional, bem como dá outras providências.

A PEC 110 tem como diretriz principal a instituição de um modelo dual do Imposto de Valor Agregado (IVA). O IVA Subnacional será composto pelo Imposto de Bens e Serviços (IBS) — resultado da fusão do ICMS (imposto estadual) e do ISS (imposto municipal) — para estados e municípios. Na outra frente, a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) unifica tributos federais (IPI, Cofins e Cofins-Importação, PIS e Cide-Combustíveis) arrecadados pela União e formará o IVA Federal (AGÊNCIA SENADO, 2022).

A proposta estabeleceu o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), resultado da unificação de onze tributos: IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, ICMS, ISSQN, Cide-Combustíveis e Salário-Educação. A proposta estabelece que o IBS será instituído por legislação complementar, uniforme em todo o país e não cumulativa. Juntamente com as operações comerciais envolvendo bens e serviços, isso também incluirá operações comerciais envolvendo direitos e benefícios intangíveis e baseados em localização. Dentro desta perspectiva da PEC 110/19, também seria criado um tributo chamado Imposto Seletivo, como o próprio nome já diz, incidiria sobre produtos selecionados, como petróleo e derivados, combustíveis e lubrificantes, cigarros, energia elétrica e serviços de telecomunicações (MACIEL, MORAES e RODRIGUES, 2021, p. 4).

Neste sentido, a PEC 110/19, em seu artigo 155, determina quais serão as competências

dos Estados e do Distrito Federal, sendo elas a instituição de:

I - imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II - imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III- imposto sobre propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos;

IV -por intermédio do Congresso Nacional, imposto sobre operações com bens e serviços, ainda que se iniciem no exterior.

A regra geral é que não haverá incentivos ou benefícios financeiros. No entanto, caso haja previsão de legislação adicional, incentivos ou benefícios poderão estar presentes em algumas operações, conforme previsto no inciso VIII do mesmo artigo 155.

VIII – não poderá ser objeto de isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia, remissão ou qualquer outro tipo de incentivo ou benefício fiscal ou financeiro vinculado ao imposto, exceto, e estabelecido por lei complementar, em relação a operações com os seguintes produtos ou serviços:

a) alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal;

b) medicamentos;

c) transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano;

d) bens do ativo imobilizado;

e) saneamento básico;

f) educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional.

Portanto, fica claro que o Projeto de Emenda à Constituição nº 110/19 tem como fundamento a simplificação do sistema de tributos no cenário nacional, abarcando assim, todos os entes federativos, focando suas atenções no que tange à prestação de serviços e na comercialização de bens. Inclui-se também dentro do viés desta proposta a inclusão de explorações de bens e direitos. “O IBS terá uma alíquota padrão e sua partilha de arrecadação se dará entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios” (HOFFMANN, BERTOLLO e ECKERT, 2021, p. 5).

## **Metodologia**

Para a elaboração do presente artigo foram utilizadas várias fontes de dados, como a Biblioteca Digital de Teses e Doutorados, a biblioteca virtual da Unitins, a Constituição da República Federativa do Brasil, Emendas Constitucionais, o Google Acadêmico, Leis Complementares, Livros, a SciELO entre outras, caracterizando-se então como uma pesquisa cujo delineamento é bibliográfico, que de acordo com Mascarenhas (2018, p. 50) “este tipo de investigação concentra-se na análise de livros, artigos, dicionário e enciclopédias, por exemplo”. Também se configura como uma pesquisa de abordagem exploratória-descritiva, realizada através de uma abordagem qualitativa. Neste sentido, Köche (2021, p. 127) afirma que “o objetivo fundamental da pesquisa exploratória é o de descrever ou caracterizar a natureza das variáveis que se quer conhecer”.

## Considerações Finais

No presente trabalho realizou-se um estudo em torno das conceituações do Sistema Tributário, dos Tributos e da Guerra Fiscal, trazendo também uma visão da disputa nociva entre os governos subnacionais em torno do ICMS.

Nota-se, através da pesquisa, que o Brasil possui uma das mais complexas formas de tributação em todos os níveis de governo, assim se baseando em milhares de normas, resoluções, leis entre outros dispositivos legais que, por sua vez, ora se completam, ora se contradizem, o que, conseqüentemente, dá margem à evasão, à elisão e sobretudo à guerra fiscal oriunda de incentivos fiscais ilegais que é o foco deste estudo. Embora outros tributos como o ISS e até mesmo o IPVA possam servir de “armas” para prática da guerra fiscal entre os Estados e Municípios, o que mais é utilizado pelos governos, e discutido pelas doutrinas é o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, sendo este último o centro da análise deste estudo. Após a criação da Constituição Federal de 1988, estima-se que só em assuntos tributários já foram criadas cerca de 6.782.000 (seis milhões setecentos e oitenta e duas mil) normas sendo assim equivale a cerca de 563 (quinhentos e sessenta e três) normas criadas por dia, e ainda assim o sistema tributário brasileiro sofre com as lacunas deixadas por esses milhares de dispositivos legais, assim impacto de maneira negativa a classes sociais menos favorecidas financeiramente falando.

Em meio a tanta discussão no que tange à prática desenfreada de incentivos fiscais, uma enorme corrente doutrinária reconhece que tais incentivos são totalmente desrespeitosos para com a sociedade. Considerado por muitos estudiosos como uma prática que ultrapassa a “simples” ilegalidade, o que já seria prejudicial para os Estados menos desenvolvidos, e passa a ser inconstitucional, ou seja, é um assunto que tende a comprometer todo o país. Todavia, há uma série de dispositivos que têm o objetivo de inibir a disputa fiscal, sendo eles o Federalismo Fiscal defendido pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, que consiste na indissolubilidade dos entes federativos em todos os níveis de governos, a centralização da busca pelo desenvolvimento global das regiões nacionais, a Lei Complementar n° 160/2017, e a Lei Complementar n° 24/75, que entre outros assuntos nela tratados, determina a obrigatoriedade da aprovação unânime dos representantes de todos os estados em relação à instituição de incentivos fiscais que envolvam o ICMS, sendo supervisionado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, bem como os próprios convênios de ICMS.

De acordo com Rezende (2020), o Supremo Tribunal Federal - STF recebeu, entre os anos de 1989 e 2017, um total de 214 Ações Diretas de Inconstitucionalidade referentes à guerra fiscal em torno do ICMS, sendo que a maior parte dessas ações partiram dos Estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Paraná, sendo uma disputa central entre as regiões Sul e Sudeste. Dessa maneira, o STF julgou várias dessas ações como procedentes, o que configura a concessão de incentivos fiscais sem o devido respeito à CONFAZ como uma prática inconstitucional; porém, os governos subnacionais ainda praticam de maneira demasiada sem dar a menor importância para a maior autoridade do poder judiciário do Brasil, acarretando uma série de problemas de níveis que ultrapassam as relações interestaduais e chegam a comprometer o desenvolvimento de todo o território nacional.

Tendo em vista que o Brasil tem mais de 60 tributos diferentes, e que inúmeras leis de assuntos tributários são criadas todos os dias e que a carga tributária brasileira incide principalmente sobre a produção e o consumo o que conseqüentemente prejudica os mais pobres, a PEC 110/19 tem como foco a Reforma Tributária, vislumbrando a simplificação do sistema de tributação atual, unificando tributos sobre o consumo e, simultaneamente, reduzindo o impacto sobre os mais pobres, tem a expectativa de atingir um aumento exponencial do nível de emprego e o poder de consumo e, conseqüentemente, alcançar novamente o círculo virtuoso e o crescimento da economia nacional.

Após a análise do Sistema Tributário e o Projeto de Emenda à Constituição n° 110/2019, o estudo aponta uma série de efeitos que envolvem o Sistema Tributário Nacional e realizar uma reforma ampla é um assunto que vem sendo discutido pelo menos desde a promulgação da Constituição de 1988. Constata-se que foram apresentadas inúmeras propostas com os mais variados textos, que impactariam parcial ou totalmente a sociedade, e mesmo não tendo sido realizada ainda a Reforma Tributária no Brasil, faz-se extremamente importante para que o país se desenvolva e passe a integrar o grupo dos países mais desenvolvidos do mundo. Todavia, é imprescindível que haja uma cautela tão grande quanto o próprio território, pois uma tomada de decisão envolvendo o Sistema Tributário pode afetar positiva ou negativamente por muitos anos, ou seja, esse processo demanda tempo e acima de tudo uma visão panorâmica da realidade do Brasil. Dessa forma, o estudo detecta também que há questões que não podem ser mudadas por emendas ou por qualquer outro meio que não seja a criação de uma nova Constituição Federal, como por exemplo, o federalismo fiscal, o qual tem por finalidade o financiamento de parte das atividades públicas através de transferências federais para os estados e municípios, o que impacta diretamente no desenvolvimento socioeconômico a partir da visão do poder executivo nacional.

## Referências

BRASIL. Agência Senado. **Reforma tributária volta a ser pauta nesta terça**. 2022. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2022/05/30/reforma-tributaria-volta-a-pauta-da-ccj-nesta-terca>. Acesso em: 20 ago. 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 5 de outubro de 1988**, Brasília. Constituição Federal de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 22 de agosto de 2022.

BRASIL. **Emenda Constitucional n° 18, de 1 de dezembro de 1965**, Brasília. Reforma do Sistema Tributário 1965. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_antecedente1988/emc18-65.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_antecedente1988/emc18-65.htm). Acesso em: 22 ago. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar n° 24 de 7 janeiro de 1975**, Brasília. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp24](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24).

htm. Acesso em: 25 ago. 2022.

BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**, Brasília. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em: 15 ago. 2022.

BRASIL. Senado Federal. **PEC 110/2019. Proposta de Emenda à Constituição nº 110/2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em 15 ago. 2022.

BRASIL. Tesouro Nacional. Benefícios e Competição fiscal Entre Estados Brasileiros: Judicialização da “Guerra Fiscal” do ICMS no Supremo Tribunal Federal. **Revista Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, v. 01, n. 1, p. 1-80, Edição Especial 2020. Disponível em: <https://publicacoes.tesouro.gov.br/index.php/cadernos/article/view/79/62>. Acesso em: 20 ago. 2022.

CARDOSO, Breno Lobato. A necessária modulação dos efeitos na declaração de inconstitucionalidade de incentivos fiscais de ICMS decorrentes da guerra fiscal. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD**, v. 6, n.6, 2018. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/27365/24528>. Acesso em: 19 de agosto de 2022.

CHILO, Fabio Augusto. **Guerra Fiscal Entre os Estados e o ICMS**. São Paulo, 2018. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/22140/2/Fabio%20Augusto%20Chilo.pdf>. Acesso em: 19 ago. 2022.

COLOMBO, Luciléia Aparecida. Guerra fiscal na federação brasileira: a contribuição das abordagens da sociologia econômica. **Revista Sociedade e Estado** – v. 32, n.2, 2017. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/se/a/CjbXR4Vt9THWy76kgYZ4kjH/?lang=pt#>. Acesso em: 20 ago. 2022.

GADELHA, Sergio Ricardo de Brito. **Conceitos introdutórios sobre federalismo e federalismo fiscal**. 2017. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3186/1/M%c3%b3du-lo%20-%20Conceitos%20introdu%20t%c3%b3rios%20sobre%20federalismo%20e%20federalismo%20fiscal.pdf>. Acesso em: 27 ago. 2022.

HACK, Érico. **Direito Tributário Brasileiro**. [Livro eletrônico]. Curitiba: Intersaberes, 2015.

HOFFMANN, Bruna Silveira. Bertollo, Diego Luís. Eckert, Alex. **Carga Tributária e Reforma Tributária no Brasil à luz da PEC 45/2019, PEC 110/2019 e do PL 3887/2020: Estudo exploratório sob a ótica dos discentes do curso de Ciências Contábeis. 2021**. Disponível em: [https://www.researchgate.net/profile/Alex-Eckert-3/publication/356854289\\_Carga\\_Tributaria\\_e\\_Reforma\\_Tributaria\\_no\\_Brasil\\_a\\_luz\\_da\\_PEC\\_452019\\_PEC\\_1102019\\_e\\_do\\_PL\\_38872020\\_Estudo\\_exploratorio\\_sob\\_a\\_otica\\_dos\\_discentes\\_do\\_curso\\_de\\_Ciencias\\_Contabeis/links/61b0988c956f4552d0b1a636/Carga-Tributaria-e-Reforma-Tributaria-no-Brasil-a-luz-da-PEC-45-2019-PEC-110-2019-e-do-PL-3887-2020-Estudo-exploratorio-sob-a-otica-dos-discentes-do-curso-de-Ciencias-Contabeis.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Alex-Eckert-3/publication/356854289_Carga_Tributaria_e_Reforma_Tributaria_no_Brasil_a_luz_da_PEC_452019_PEC_1102019_e_do_PL_38872020_Estudo_exploratorio_sob_a_otica_dos_discentes_do_curso_de_Ciencias_Contabeis/links/61b0988c956f4552d0b1a636/Carga-Tributaria-e-Reforma-Tributaria-no-Brasil-a-luz-da-PEC-45-2019-PEC-110-2019-e-do-PL-3887-2020-Estudo-exploratorio-sob-a-otica-dos-discentes-do-curso-de-Ciencias-Contabeis.pdf). Acesso em: 21 ago. 2022.

KÖCHE, José Carlos. **Teoria da ciência e iniciação à pesquisa**. 34. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2015.

LOPES, Alan Bezerra. **Reforma tributária no Brasil**: análise comparativa entre as PECs 45/2019 e 110/2019. 2020. Disponível em: [https://repositorio.ufrn.br/bitstream/123456789/41255/1/ReformaTributariaNoBrasil\\_Lopes\\_2020.pdf](https://repositorio.ufrn.br/bitstream/123456789/41255/1/ReformaTributariaNoBrasil_Lopes_2020.pdf). Acesso em: 20 ago. 2022.

MACIEL, Lucas Pires. Oliveira, Lucas Moraes. Henrique, Vinícius Rodrigues. Impactos Da Reforma Tributária: Breve Análise Econômica A Partir Dos Projetos Em Trâmite. **Revista EtiC** – v. 17, n.17, 2021. Disponível em: <http://intertemas.toledoprudente.edu.br/index.php/ETIC/article/view/9112/67650804#>. Acesso em: 20 ago. 2022.

MASCARENHAS, Sidnei A. **Metodologia científica**. 2. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2018.

MEDEIROS, Frederico Batista dos Santos. **Conceito de Tributos e as Espécies Tributárias**. 2016. Disponível em: <https://fredericobsm.jusbrasil.com.br/artigos/416799421/conceito-de-tributo-e-as-especies-tributarias>. Acesso em: 22 ago. 2022.

MELO JÚNIOR, Roberto Gomes de Albuquerque. **Teoria da tributação ótima e tax design**: uma proposta de sistema tributário brasileiro ótimo. Recife 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/32988/1/TESE%20Roberto%20Gomes%20de%20Albuquerque%20Melo%20J%20c3%20banior.pdf>. Acesso em: 22 ago. 2022.

MINATO, Maki. **Guerra Fiscal**: ICMS e o Comércio Eletrônico. 2015. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-18092015-140610/publico/ICMS.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2022.

OLIVEIRA, Juliana Cidna Rodrigues de. **Estudo Analítico Sobre os Impactos da Reforma Tributária no Brasil**: Comparativo entre a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019. 2019. Disponível em: <https://repositorio.ucs.br/xmlui/bitstream/handle/11338/5611/TCC%20Juliana%20Cidna%20Rodrigues%20de%20Oliveira.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 20 ago. 2022.

ORAIR, Rodrigo Octávio. Gobetti, Sérgio wulff. **Reforma tributária e federalismo fiscal**: Uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil. Institute of Applied Economic Research (ipea), Brasília, 2019. Disponível em: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/240725/1/td-2530.pdf>. Acesso em: 27 ago. 2022.

PICHILIANI, Maurício Carlos. **Manual de direito tributário**. Coordenadores: Alexandre Pereira Pinto Ormonde, Luiz Roberto Carboni Souza e Sérgio Gabriel. São Paulo: RIDEEL, 2018.

RIBEIRO, Ricardo Leite. **Direito Econômico da Tributação**: Uma análise da extrafiscalidade no sistema tributário brasileiro. São Paulo, 2013. Disponível em: [https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-14042014-151916/publico/Ricardo\\_Leite\\_Ribeiro\\_Dissertacao\\_2013.pdf](https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-14042014-151916/publico/Ricardo_Leite_Ribeiro_Dissertacao_2013.pdf). Acesso em: 23 ago. 2022.

RITTA, Rodrigo Diego Santa. **Guerra Fiscal do ICMS**: uma Análise de Viabilidade Jurídica e Consequências Juseconômicas a Partir da “Guerra dos Portos”. RDU, Porto Alegre, Volume 14, n. 80, 2018, 9-38, 2018. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/2854/pdf>. Acesso em: 24 ago. 2022.

RODRIGUES, Ana Luzia. ICMS: entenda tudo sobre esse imposto e sua importância. 2022. **Jornal contábil.com**. Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/icms-entenda-tudo-sobre-esse-imposto-e-sua-importancia/>. Acesso em: 24 ago. 2022.

RODRIGUES, Deusmar José. **Direito tributário**: (inclui planejamento tributário e modelo de ações judiciais). 4. ed. Leme: J. H. Mizuno. 2015.

SCAFF, Fernando Facury. Federalismo fiscal na crise do coronavírus: como dividir o dinheiro. 2020. **Conjur.com**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-abr-28/contas-vista-federalismo-fiscal-crise-coronavirus-dividir-dinheiro>. Acesso em: 27 ago. 2022.

SESSA, Celso Bissoli. **Comércio exterior, guerra fiscal e dinâmica regional assimétrica no Brasil e no Espírito Santo**. Minas Gerais, 2019. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/42821>. Acesso em: 20 ago. 2022.

VIEIRA, Danilo Jorge. **Um estudo a guerra fiscal no Brasil**. São Paulo 2012. Disponível em: <http://repositorio.unicamp.br/Acervo/Detalhe/866840>. Acesso em: 20 ago. 2022.

ZOCKUN, Maria Helena. **Equidade na tributação**. São Paulo, 2016. Disponível em: <https://downloads.fipe.org.br/publicacoes/textos/texto-15-2016-v2020.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2022.



# **CAPÍTULO 4**

## **A ESTRATÉGIA BRASILEIRA PARA A TRANSFORMAÇÃO DIGITAL**



# A ESTRATÉGIA BRASILEIRA PARA A TRANSFORMAÇÃO DIGITAL

**Humberto Abib Fernandes Castro Teixeira<sup>1</sup>**

**Yara Pereira de Melo<sup>2</sup>**

**Marcos Aurélio Cavalcante Ayres<sup>3</sup>**

**Jeferson Moraes da Costa<sup>4</sup>**

O estudo do tema a Estratégia Brasileira para a Transformação Digital teve como objeto uma análise dos Eixos e Diretrizes da Estratégia de Transformação. As referidas diretrizes estão disponibilizadas no E-digital, através de um documento formulado pelo Governo Federal.

O presente trabalho traz como problemática a ser resolvida a seguinte indagação: Quais as estratégias apresentadas pelo Governo Federal brasileiro para à eficácia da transformação digital do país? Dessa forma, houve a necessidade de deslindar tal problema, explorando o conteúdo do E-digital, por meio do Documento de Estratégia Brasileira para a Transformação Digital elaborado pelo Governo Federal.

Acrescente-se, que o presente trabalho possui como objetivo geral compreender a estratégia brasileira para a transformação digital. No mesmo contexto, possui como objetivos específicos perceber de forma introdutória a Transformação Digital e, ainda, compreender a definição de Transformação Digital, bem como analisar os eixos e diretrizes da Estratégia para a Transformação Digital. O tema foi escolhido tendo em vista a necessidade de compreender a transformação digital e as diretrizes estratégicas do governo federal para o desenvolvimento tecnológico.

A pesquisa realizada pode ser classificada como explicativa, visto que exige maior dedicação em síntese do objeto de estudo, possui procedimento técnico e delineamento bibliográfico, o tipo de pesquisa corresponde a uma abordagem qualitativa.

No segundo capítulo, será abordada a transformação digital de forma introdutória, bem como o seu conceito e fundamentos. Por conseguinte, no terceiro capítulo será analisada a Estratégia Brasileira para Transformação Digital, bem como os Eixos para Transformação Digital e Diretrizes da Estratégia, que se dividem em diretrizes centradas no cidadão, confiável, integrado, inteligência, transparente e aberto e, por fim, eficiente.

A importância do estudo deu-se por abordarmos os principais pontos relacionados ao tema, para que fosse possibilitado maior aproximação ao assunto. Nesse sentido, apresentou-se o que vem a ser a transformação digital, suas particularidades e o que de fato a impulsiona. Foi possível visualizar a importância da aplicabilidade das estratégias para transformação e o impacto positivo

1 Pós-graduando em Contabilidade e Direito Tributário pela Universidade Estadual do Tocantins (UNITINS). Bacharel em Direito (UNITINS).

2 Pós-graduando em Contabilidade e Direito Tributário pela Universidade Estadual do Tocantins (UNITINS). Bacharel em Direito (UNITINS).

3 Mestre em Gestão e Desenvolvimento Regional (UNITAU). Bacharel em Administração (FAMA). Professor e Articulador do NIT no Câmpus da UNITINS de Augustinópolis.

4 Mestrado Profissional em Propriedade Intelectual e Transferência de Tecnologia para Inovação pela Universidade Federal do Tocantins, Brasil (2020). Diretor do Núcleo de Inovação e Tecnologia da UNITINS e Professor Universitário II da Universidade Estadual do Tocantins (UNITINS)

no cotidiano do cidadão, uma vez que proporciona a inclusão, bem como resultado facilitador através da acessibilidade proposta junto aos sistemas.

## **Transformação Digital**

Inicialmente, cumpre mencionar que, nos últimos anos, a transformação digital vem acontecendo de forma revolucionária e com rapidez, disseminando-se em todos os setores de atividades, o que, conseqüentemente, traz à tona a necessidade no acompanhamento e na reformulação dos novos modelos.

Desta feita, compreender os principais aspectos relacionados ao objeto, proporcionará melhor compreensão acerca do tema, visto tratar-se da idealização da matéria sobre a qual versará a pesquisa. Por tais razões, a abrangência do estudo acerca da origem, conceito e pilares da transformação digital se faz de suma importância, somando com o conhecimento e informação que disserta o presente estudo.

## **Considerações Iniciais**

A tecnologia digital é difundida e se espalha rapidamente. Existem mais conexões móveis do que pessoas no planeta, e mais pessoas têm acesso a um telefone celular do que a um banheiro (CHAKRAVORTI; BHALLA; CHATURVEDI, 2017, p. 13). Nesse contexto, observa-se o quão grande é o digital no mundo, o que possibilita uma visualização junto à sociedade.

Importante destacar o que Magnus (2018, p. 57) expõe sobre o tema ao dispor que “não há como falar de transformação digital sem imaginar todo o aparato tecnológico, afinal as mudanças só serão significativas se houver a incorporação de novas tecnologias e soluções que incorporem inteligências computacionais.”

Apesar de todo o avanço adquirido até aqui, bem como do espaço conquistado para com a população, Lemos (2019, p. 5) destaca que

ainda vemos que há muito chão pela frente. A transformação não é somente a digitalização, é a mudança inteira na maneira de pensar da organização. É olhar como a empresa interage com seus stakeholders e atrai tecnologia. Por muito tempo, as empresas mantiveram o modo de trabalhar e agora precisam encarar esta nova onda baseada em tecnologia.

Absorve-se que, apesar de nítida a significativa transformação digital que vem ocorrendo no mundo, segundo o autor, é preciso aproximar-se da tecnologia de forma completa, adaptando-se e inovando-se.

Drogseth (2015, p. 17) faz uma observação acerca da necessidade em “Mais dinâmica para poder compreender de forma rápida as mudanças tecnológicas e suas tendências para atender às necessidades de seus clientes”. Compreende-se, que além da importância em acompanhar a atualização tecnológica, espera-se a agilidade em sua adequação.

Cumpre ressaltar, que a transformação digital demanda uma constante atualização. “Para isso, a empresa precisa estar atenta às mudanças tecnológicas que a afetam a fim de que seja possível testá-las e implantá-las quando aplicáveis. Assim, acabarão impulsionando o negócio da

empresa” (WESTERMAN; BONNET; MCAFEE, 2014, p. 34).

## Conceito

Compreender a definição de transformação digital proporcionará uma base de conhecimento acerca do tema, possibilitando a construção do discernimento quanto ao que tange toda a pesquisa, uma vez que o conceito de transformação digital proporcionará a apresentação de sua particularidade.

“A transformação digital não tem a ver com tecnologia – tem a ver com estratégia e novas maneiras de pensar. Transformar-se para a era digital exige que o negócio atualize sua mentalidade estratégica, muito mais que sua infraestrutura de TI” (ROGERS, 2017, p. 12). Importante e esclarecedora é a explicação do autor, uma vez que o mesmo destaca que a transformação vai mais além do que possuir uma tecnologia.

Para Magnus (2018, p. 2), “transformação digital é um processo de atualização das empresas em relação às mudanças tecnológicas que vêm ocorrendo ao redor do mundo”. Compreende-se, que a transformação se trata de um progresso, ou seja, um melhoramento envolvendo a tecnologia.

Conquanto, também é importante o conceito apresentado por Rabelo (2017, p. 1), ao dispor que “transformação digital é o processo de usar a tecnologia para melhorar o desempenho, aumentar o alcance e garantir resultados melhores.” É uma construção desenvolvida a partir da elaboração e aplicabilidade de métodos, que somados resultam na transformação digital.

Ritthaler (2017) revela que a transformação digital “é a evolução das atividades de negócios, processos, competências e modelos para alavancar totalmente as oportunidades e capacidades das novas tecnologias digitais”. Trata-se da substituição de mecanismos antigos por novos, os quais proporcionarão a viabilização de constituição de habilidades para a inovação tecnológica.

Davis (2019, p. 3) aponta quanto à essencialidade ao ensinar que “a transformação digital, em seu nível mais fundamental, consiste em obter maior valor, ganhar vantagem competitiva e reduzir custos, alavancando o avanço tecnológico”. Compreende-se, que a transformação se baseia em proporcionar vantagens, o que possui uma enorme relevância, uma vez que a mesma não deve ser vista apenas como uma barreira a ser enfrentada.

Diante das mutações constantes ocorridas em conjunto com a transformação, faz-se de suma importância mencionar o que Lopes (2016, p. 2) leciona quanto à definição. Ele dispõe que “transformação digital não é apenas um destino a alcançar, mas uma jornada feita de mudanças contínuas em processos e modelos de negócios”. Logo, é possível absorver, que a transformação digital não é um objetivo a ser alcançado, trata-se de constância na busca pela evolução.

Segundo Hechenbichler (2017, p. 3), “a transformação digital é a completa transformação, não de partes metafísicas e físicas isoladamente. E ela começa com você e pessoas, e não com tecnologia”. Visualiza-se, que a transformação digital surge a partir da necessidade humana, e é voltada à satisfação da sociedade, diante da contínua complementação do que falta.

Diante de tantos conceitos apresentados, Magnus (2018, p. 2) finaliza com a assertiva de

que “é preciso desmistificar o conceito de transformação digital porque ela soa como uma tendência e, na verdade, ele já é uma realidade que profissionais, gestores e empresários não podem negar ou se fazer de rogados”.

“A transformação digital pode ser compreendida pela aplicação da tecnologia digital em toda a organização, sem exceção a qualquer área que a constitua. Pode ser compreendida pelo uso total de tecnologia digital” (DROGSETH, 2015, p. 34). Observa-se que a transformação engloba toda a área que utiliza a tecnologia, não há distinção de setores, visto que uma vez aplicada, todos se beneficiam.

A transformação digital possibilita que a empresa repense e aprimore seus processos de negócio, seu modelo de negócio, bem como apoia a melhoria contínua de seu relacionamento com o consumidor (WESTERMAN; BONNET; MCAFEE, 2014, p. 16).

Cumprir apontar outras definições de transformação digital apresentadas pelos autores Schallmo; Williams; Boardman (2017, p. 27), conforme se apresenta no Quadro 1.

**Quadro 1:** Definição de Transformação Digital.

<b>Autor</b>	<b>Definição</b>
BMW (2015)	Digital significa a rede completa de todos os setores da economia e da sociedade, bem como a capacidade de coletar informações e análises relevantes e traduzir essas informações em ações. As mudanças trazem vantagens e oportunidades, mas criam desafios completamente novos.
Bowersox <i>et al.</i> (2005)	A transformação digital é um “processo de reinvenção de negócios para digitalizar operações e formular relacionamentos ampliados com a cadeia de suprimentos. O desafio de liderança da TD é reenergizar as empresas que já conseguem obter todo o potencial da tecnologia da informação em toda a cadeia de fornecimento”.
Westerman <i>et al.</i> (2011)	“A TD - o uso da tecnologia para melhorar radicalmente o desempenho ou o alcance corporativo - está se tornando um tópico importante para empresas em todo o mundo. Executivos de todos os setores estão usando avanços digitais como análise, mobilidade, mídias sociais e dispositivos inteligentes incorporados”. O uso de tecnologias tradicionais, como o ERP - para mudar as relações com os clientes, os processos internos e as propostas de valor”.
Mazzone (2014)	“TD é a evolução digital deliberada e contínua de uma empresa, modelo de negócio, processo de ideia ou metodologia, tanto estratégica quanto taticamente”.
PwC (2013)	A TD descreve a transformação fundamental de todo o mundo dos negócios através do estabelecimento de novas tecnologias baseadas na Internet com impacto fundamental na sociedade como um todo.
Bouée e Schaible (2015)	Entendemos o DT como uma rede consistente de todos os setores da economia e o ajuste de atores às novas realidades da economia digital. Decisões em sistemas em rede incluem troca e análise de dados, cálculo e avaliação de opções, bem como o início de ações e a introdução de consequências.

**Fonte:** Schallmo; Williams; Boardman, 2017.

A partir das definições apresentadas acima, é possível compreender, que juntamente com a transformação digital, vêm as vantagens, bem como as dificuldades. Trata-se de uma reinvenção das ferramentas que já foram adquiridas até o momento.

## Fundamentos

Faz-se de suma importância um estudo acerca dos pilares da transformação digital, uma vez que serão apresentados seus fundamentos, o alicerce baseador desse desenvolvimento tecnológico constante.

“O digital não é feito por máquinas, só se concretiza por meio de um conjugado harmônico entre elas e os humanos. Tecnologias sem pessoas não criam uma nova realidade, não têm aplicabilidade, não realizam sua razão de ser” (MAGNUS, 2018, p. 54). Visualiza-se, que o grande objetivo da transformação digital está no benefício ofertado à sociedade, uma vez que não há evolução gradativa se não há necessidade de sua transformação.

Bruel (2017, p. 4) adiciona algo basilar, ao dispor que “as mudanças devem começar no topo da hierarquia com a reestruturação das equipes de liderança. Quem está no topo deve incentivar processos digitais a todo custo”.

Logo, ainda que haja barreiras, o estímulo deve acontecer de forma organizada e estruturada, ocorrendo as adaptações homogêneas. Dias (2018, p. 1) ensina que “o aspecto cultural da transformação digital exige tanta atenção quanto o aspecto tecnológico, a cultura forma a espinha dorsal dessa transformação”.

Outro ponto importante a ser destacado é a necessidade em depositar atenção na seara digital objetivando o consumidor, uma vez que todo o avanço e transformação tecnológica acontecem em virtude das necessidades humanas. Nesse sentido, Meister (2018, p. 1) explica que “ter o foco no colaborador e no digital significa ter um novo conjunto de competências tecnológicas focadas no consumidor, bem como um novo mindset, que seja curioso e adote uma abordagem centrada no ser humano para criar novas soluções.”

Importante ressaltar que, para Rogers (2017, p. 36), uma base necessária “inclui mudanças sobre como encontram, acessam, usam, compartilham e influenciam os produtos, serviços e marcas”. A transformação digital, quando passa a integrar as atividades, seja ela qual for, consequentemente, traz mudanças, uma vez que intervém em todos os aspectos da atividade desenvolvida.

Magnus (2018, p. 52) dispõe que “as empresas não necessariamente precisam nascer com uma cultura digital, mas sim que demonstrem adaptabilidade necessária para que seus modelos sejam repaginados”. Nesse sentido, observa-se, que por mais que se trate de atividades desenvolvidas desde um modelo de mercado retrô, o fato não impossibilita o seu alcance à atualização digital.

Também, muito importante elucidar o que Rick (2017, p. 4) ensina quanto à base necessária para a transformação digital, explica que “a cultura lidera a adoção de tecnologia. A capacidade de inovar depende da impaciência da cultura organizacional”.

Em se tratando de barreiras e dificuldades, Wolkan (2017, p. 3) soma ao dispor que “preparar-se para um futuro digital não é uma tarefa fácil. Significa desenvolver capacidades digitais nas quais as atividades, as pessoas, a cultura e a estrutura de uma empresa estão em sincronia e alinhadas com um conjunto de objetivos organizacionais”.

Compreende-se que não se trata apenas de adquirir um produto tecnológico a ser utiliza-

do em favor da atividade ora desenvolvida, para que haja o acompanhamento à transformação digital, faz-se essencial que ocorra a reestruturação em todos os setores da empresa de forma homogênea.

Os autores abaixo explanam acerca do tema ao explicar sobre os benefícios advindos a partir da adoção a uma cultura digital, e expõem que a mudança consiste na:

1. Entrega de resultados rápidos: As organizações digitais movimentam-se mais rapidamente que as tradicionais, e sua hierarquia horizontal ajuda a agilizar a tomada de decisões;
2. Atração de talentos: Ter uma reputação como líder digital é um imã para o talento. A geração do milênio é geralmente atraída para empresas digitais, com a promessa de um ambiente colaborativo e criativo e maior autonomia;
3. Orientação Externa: Incentiva os funcionários a olhar para fora e se envolver com clientes e parceiros para criar novas soluções. Um excelente exemplo de orientação externa é o foco na jornada do cliente (HEMERLING, KILMANN, DANOESASTRO E STUTTS, 2018, p. 32).

Absorve-se que os benefícios influenciam diretamente em toda a estrutura das atividades desenvolvidas, proporcionando melhor resultado e satisfação da sociedade, logo, mais uma vez, vem a evidência de que a transformação digital não acontece sozinha, uma vez que são as necessidades humanas responsáveis por estimular a inovação tecnológica.

## **Estratégias Brasileiras para a Transformação Digital**

Diante do desenvolvimento acelerado da transformação digital, faz-se necessário compreender as estratégias desenvolvidas no Brasil que garantam a segurança, bem como o acompanhamento das atualizações tecnológicas de forma eficaz. Nesse contexto, a Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico (OCDE), expõe que “não é uma questão meramente técnica”.

“As atividades voltadas à formulação da primeira Estratégia Brasileira para a Transformação Digital tiveram início em 17 de fevereiro de 2017, com a publicação da Portaria MCTIC nº 842/2017, que instituiu Grupo de Trabalho Interministerial (GTI)” (BRASIL, 2018, p. 12).

Inicialmente, vale esclarecer que, para o desenvolvimento do trabalho de elaboração houve uma divisão com o Grupo Interministerial de acordo com os principais temas da Transformação Digital, sendo que “os cinco subgrupos tratavam, respectivamente, de: i) Infraestrutura; ii) Cidadania e Governo Digital; iii) Pesquisa, Desenvolvimento e Inovação; iv) Segurança e Confiança no Ambiente Digital; e v) Economia Digital.”

Em 21 de março de 2018, o Governo Federal através do Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações, por meio do Decreto nº 9.319, adveio a Estratégia Brasileira para a Transformação Digital (E-digital).

O Decreto 10.332, de 29 de abril de 2020, legitima e dá publicidade aos planos estratégicos. Atualmente, no portal virtual do E-digital encontram-se disponíveis diretrizes e estratégias de governo digital entre o período entre 2020 a 202. “Está organizada em princípios, objetivos e

iniciativas que nortearão a transformação do governo por meio de tecnologias digitais” (BRASIL, 2020, ONLINE).

## **Eixos da Transformação Digital**

Como estratégia para a transformação digital, foram desenvolvidos nove eixos, sendo o primeiro eixo voltado à Transformação Digital e eixos Habilitadores, ambos somam cem ações estratégicas e possuem fundamentação legal nos Decretos nº 9.319/2018 e 9.804/19.

“Os eixos habilitadores visam criar um ambiente propício para o desenvolvimento da transformação digital da economia brasileira, com iniciativas essenciais para alavancar a digitalização” (BRASIL, 2018, p. 9). Compreende-se que são habilitadores com a finalidade de capacitar, ou seja, de preparar o meio para receber a inovação.

“Este ambiente habilitador propicia atividades em prol da transformação digital, tanto no governo quanto no setor produtivo” (BRASIL, 2018, p. 9). Nesse sentido, sentiu-se a necessidade de uma divisão específica.

São quatro eixos de Transformação, quais sejam: Economia baseada em dados, Um mundo de dispositivos conectados, Novos modelos de negócio e, por fim, Cidadania e Governo Digital.

O primeiro eixo habilitador trata da Infraestrutura e Acesso às Tecnologias de Informação e Comunicação e possui como objetivo: “ampliar o acesso da população à Internet e às tecnologias digitais, com qualidade de serviço e economicidade” (BRASIL, 2018, p. 13). Abstrai-se, que o referido eixo prioriza a garantia de acesso à internet a todos, promovendo a igualdade e apresentação tecnológica.

O segundo eixo habilitador versa sobre a Pesquisa, Desenvolvimento e Inovação, trata-se de ações para “estimular o desenvolvimento de novas tecnologias com a ampliação da produção científica e tecnológica, buscando a solução de grandes desafios nacionais” (BRASIL, 2018, p. 25). Compreende-se que o estímulo se transforma em incentivo a descobertas e inovações tecnológicas.

O terceiro eixo habilitador aborda a Confiança no Ambiente Digital, objetivando “Transformar a Internet em um ambiente seguro, confiável, propício aos serviços e ao consumo, com respeito aos direitos dos cidadãos” (BRASIL, 2018, p. 37). Observa-se que o terceiro eixo almeja a garantia à proteção, tornando o ambiente virtual um local seguro.

O quarto eixo habilitador corresponde à Educação e à Capacitação Profissional, tratando-se em “Formar a sociedade para o mundo digital, com novos conhecimentos e tecnologias avançadas, e prepará-la para o trabalho do futuro”. É possível compreender, que o objetivo do presente eixo visa à integração da educação com a tecnologia, contribuindo com o aluno de forma cidadã, bem como profissional.

O que concerne aos eixos temáticos da Transformação Digital, o primeiro eixo aborda a Transformação Digital da Economia, objetivando “Estimular uma economia brasileira crescentemente digitalizada, dinâmica, produtiva e competitiva, acompanhando a fronteira econômica mundial” (BRASIL, 2018, p. 60).



O segundo eixo para Transformação digital corresponde à Transformação Digital: Cidadania e Governo, que visam “tornar o governo mais dinâmico, mais próximo da população e mais eficiente para resolver problemas e facilitar a vida do cidadão” (BRASIL, 2018, p. 93). Visualiza-se que o segundo eixo busca uma aproximação entre o Governo e a população, uma vez que quanto mais próximos, maior a participação do cidadão na transformação digital.

## **Diretrizes da Estratégia**

Inicialmente, cumpre esclarecer que “a Estratégia de Governo Digital para o período de 2020 a 2022 está organizada em princípios, objetivos e iniciativas que nortearão a transformação do governo por meio de tecnologias digitais” (BRASIL, 2020, ONLINE).

Disponibilizado no E-digital, o governo do futuro será centrado no cidadão, confiável, integrado, inteligente, transparente, aberto e, por fim, eficiente. Trata-se de seis características basilares do plano de estratégia, assim, serão exploradas cada um desses atributos supracitados.

“Ela norteará as ações de todos os órgãos federais, com o objetivo de transformar o governo pelo Digital, oferecendo serviços de melhor qualidade, mais simples, acessíveis e a um custo menor para o cidadão” (BRASIL, 2020, ONLINE). As diretrizes são como bases que servirão de norte para a aplicabilidade da transformação digital.

Vale destacar que “o processo de elaboração contou com 150 participantes de 32 organizações, públicas e privadas, além de mais de 320 contribuições da sociedade, recebidas em consulta pública realizada em novembro de 2019” (BRASIL, 2020, ONLINE).

Destaca-se que “ao mesmo tempo em que somos a 4ª maior população conectada do mundo, ocupamos apenas a 44ª posição no ranking de governos digitais, segundo dados da Organização das Nações Unidas (ONU)” (BRASIL, 2020, ONLINE). Visualiza-se que, ao mesmo tempo em que há uma significativa colocação com relação à população conectada, percebe-se uma enorme desvantagem na colocação do governo.

Todavia, “em 2019, um recorde foi atingido: mais de 500 serviços públicos, de 28 órgãos diferentes, foram disponibilizados em canais digitais” (BRASIL, 2020, ONLINE). Claramente, observa-se o gigante crescimento e desenvolvimento digital no país.

## **Centrado no Cidadão**

De forma introdutória, o E-digital introduz acerca do plano centrado no cidadão e descreve que “um governo centrado no cidadão se preocupa em oferecer uma jornada mais agradável a ele, respondendo às suas expectativas por meio de serviços de alta qualidade (simples, ágeis e personalizados) e mantendo-se atento à sua experiência” (BRASIL, 2020, ONLINE).

Desta feita, o governo centrado no cidadão possui a estratégia que almeja alcançar três objetivos, sendo o primeiro baseado na oferta de serviços públicos digitais, com a iniciativa de “transformar todas as etapas e os serviços públicos digitalizáveis, até 2022. Simplificar e agilizar a abertura, a alteração e a extinção de empresas no Brasil, de forma que esses procedimentos possam ser realizados em 1 dia, até 2022” (BRASIL, 2020, ONLINE).

Observa-se que o primeiro objetivo está pautado no uso da tecnologia em favor da desburocratização, otimizando tempo através da agilidade ofertada tanto por meio da digitalização quanto pelo prazo em que se busca concluir o serviço ofertado.

O segundo objetivo está pautado na Avaliação de satisfação nos serviços digitais com a iniciativa de “oferecer meio de avaliação de satisfação padronizado para, no mínimo, 50% dos serviços públicos digitais, até 2022”. (BRASIL, 2020, ONLINE). Ainda, objetiva “aprimorar a satisfação dos usuários dos serviços públicos e obter nível médio de, no mínimo, 4,5 em escala de 5 pontos, até 2022” e “aprimorar a percepção de utilidade das informações dos serviços no portal único gov.br e atingir, no mínimo, 75% de avaliações positivas, até 2022” (BRASIL 2020, ONLINE).

É possível compreender, que estão inclusos na estratégia, a avaliação e apontamentos acerca da mudança que está sendo disponibilizada, para que se torne possível a visualização de que a busca pela transformação digital está de fato em favor do cidadão.

O terceiro e último objetivo prioriza canais e serviços digitais simples e intuitivos, com a iniciativa de “estabelecer padrão mínimo de qualidade para serviços públicos digitais, até 2020” (BRASIL, 2020, ONLINE). Vale destacar, que esse padrão mínimo atualmente, considera-se concluído.

Ainda almeja-se “realizar, no mínimo, 100 pesquisas de experiência com os usuários reais dos serviços públicos, até 2022” (BRASIL, 2020, ONLINE). Conclui-se que, além da busca pela padronização do serviço ofertado, também há a preocupação em conhecer a real experiência que a transformação digital vem ocasionando na população, bem como se os objetivos lançados estão de fato sendo alcançados.

## **Confiável**

Ao que concerne à característica confiável, de introdutória, o E-digital disponibiliza que se trata de “um Governo confiável, que respeita a liberdade e a privacidade dos cidadãos e assegura a resposta adequada aos riscos, ameaças e desafios que surgem com o uso das tecnologias digitais no Estado” (BRASIL, 2020, ONLINE).

A importância da confiabilidade justifica-se com o fato de que “a transformação digital traz mais conveniência ao cidadão, mais eficiência e dinâmica à economia global. Estes benefícios estão diretamente ligados ao tratamento da privacidade do cidadão” (BRASIL, 2020, ONLINE). Absorve-se que juntamente com os benefícios advindos com a transformação digital, disponibilizando ferramentas facilitadora ao cidadão, a mesma também é portadora de dados pessoais dos beneficiários, motivo pelo qual anseia-se pela utilização de suas ferramentas com segurança.

Em virtude da necessidade de segurança, todas as plataformas devem estar em conformidade com a Lei nº 13.709, trata-se da Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). Nesse sentido, foi estabelecido o objetivo na Implementação da Lei Geral de Proteção de Dados, com a iniciativa de “estabelecer método de adequação e conformidade dos órgãos com os requisitos da Lei Geral de Proteção de Dados, até 2020” (BRASIL, 2020, ONLINE). Destaca-se que a referida iniciativa possui o status de concluída. Ainda, busca-se a aplicabilidade da iniciativa em “esta-

belecer plataforma de gestão da privacidade e uso dos dados pessoais do cidadão, até 2020” (BRASIL, 2020, ONLINE).

Objetiva-se a garantia da segurança das plataformas de governo digital e de missão crítica, através da iniciativa em “garantir, no mínimo, 99% de disponibilidade das plataformas compartilhadas de governo digital, até 2022” e “monitorar, no mínimo, 80% dos riscos de segurança cibernética nas plataformas compartilhadas de governo digital” (BRASIL, 2020, ONLINE).

Observa-se que a referida iniciativa visa tanto a garantia em disponibilidade dos sistemas, quanto a segurança deles, sendo a disponibilidade assegurada em pelo menos 99% dos acessos.

Por conseguinte, também voltada à segurança, está disponível a iniciativa em “definir padrão mínimo de segurança cibernética a ser aplicado nos canais e serviços digitais” (BRASIL, 2020, ONLINE). Compreende-se que apesar de diferentes serviços e conteúdos disponíveis nas plataformas, todas terão o mesmo nível de segurança.

Outro importante objetivo a ser apontado é a Identidade Digital ao Cidadão, a qual possui como iniciativa já cumprida, “prover 2 milhões de validações biométricas mensais para serviços públicos federais, até o final de 2020.” (BRASIL, 2020, ONLINE)

Importante ressaltar a iniciativa em “disponibilizar identidade digital ao cidadão, com expectativa de emissão de 40 milhões, até 2022” e “criar as condições para a expansão e para a redução dos custos dos certificados digitais para que custem, no máximo R\$ 50,00 (cinquenta reais) por usuário anualmente, até 2022” (BRASIL, 2020, ONLINE).

É possível perceber a busca pela acessibilidade ao cidadão, uma vez que não se faz suficiente a disponibilidade do serviço, faz-se necessário a sua oferta está em conformidade com aquele que o utiliza.

Ainda há que se ressaltar a iniciativa em “disponibilizar novos mecanismos de assinatura digital ao cidadão, até 2022” (BRASIL, 2020, ONLINE). Visualiza-se que a presente iniciativa também visa o alcance do cidadão ao serviço ofertado, ressalte-se que a mesma se encontra devidamente cumprida.

“Incentivar o uso de assinaturas digitais com alto nível de segurança. Estabelecer critérios para adoção de certificado de atributos para simplificação dos processos de qualificação de indivíduo ou entidade” (BRASIL, 2020, ONLINE). Trata-se de facilitar o acesso do cidadão, priorizando a segurança dos serviços ofertados.

## **Integrado**

A propriedade integrada da transformação digital introduz que sua aplicabilidade “resulta em uma experiência consistente de atendimento para o cidadão e integra dados e serviços da União, dos Estados, do Distrito Federal e Municípios, reduzindo custos, ampliando a oferta de serviços digitais e retira do cidadão o ônus do deslocamento” (BRASIL, 2020, ONLINE).

Mais uma vez, destaca-se a acessibilidade ao cidadão através da disponibilidade dos serviços ofertados através da transformação digital, podendo ser acessado em qualquer lugar, faci-

litando o seu alcance e minimizando os custos.

Visando à integração, em 2019, foi instituído o Decreto nº 10.046 e foi instaurado o cadastro de referência de informações. Trata-se do cadastro base do cidadão, “disponibilizando para os órgãos uma fonte de consulta confiável para os dados cadastrais fundamentais e a identificação para o atendimento, desonerando a sociedade de fornecimento redundante de informações a cada interação” (BRASIL, 2020, ONLINE).

Com o fito em proporcionar melhor compreensão acerca da facilidade proposta no referido serviço, faz-se importante mencionar um exemplo disponibilizado no E-digital, que explica:

Um bom exemplo do impacto deste tipo de integração é a emissão do passaporte, simplificado a partir do intercâmbio eletrônico de informações de quitações eleitoral e militar, dispensando a apresentação de documentos físicos com informações que o próprio governo já possui. (BRASIL, 2020, ONLINE).

A partir do exemplo citado, torna-se ainda mais clara a compreensão acerca da facilidade advinda com o cadastro base do cidadão, evidenciando mais uma vez a importância da busca pela transformação digital, bem como a garantia ao cidadão em alcançá-la.

Por conseguinte, objetiva-se o acesso digital único aos serviços públicos, através das iniciativas em “consolidar 1.500 domínios do Governo Federal no portal único gov.br, até 2020. Integrar todos os Estados à Rede Gov.br, até 2022” (BRASIL, 2020, ONLINE).

Encontram-se cumpridas as iniciativas em “consolidar a oferta dos aplicativos móveis na conta única do Governo Federal nas lojas, até 2020. Ampliar a utilização do login único de acesso gov.br para 1.000 serviços públicos digitais, até 2022”. (BRASIL, 2020, ONLINE).

Ainda possui como objetivo, a instituição de plataformas e ferramentas compartilhadas com a iniciativa de “implementar meios de pagamentos digitais para, no mínimo, 30% dos serviços públicos digitais que envolvam cobrança, até 2022”, bem como “disponibilizar plataforma de caixa postal digital do cidadão”. (BRASIL, 2020, ONLINE).

Compreende-se que os objetivos possuem conexão entre si, uma vez que se complementam, observa-se que a presente iniciativa se trata da continuidade à acessibilidade com relação ao serviço anterior.

Atualmente, está concluída a iniciativa em “estabelecer barramento de interoperabilidade dos sistemas do Governo Federal, até 2020, de forma a garantir que pessoas, organizações e sistemas computacionais compartilhem os dados” (BRASIL, 2020, ONLINE).

## **Inteligente**

A Transformação Digital de forma inteligente, baseia-se na implementação de “políticas efetivas com base em dados e evidências e antecipa e soluciona de forma proativa as necessidades do cidadão e das organizações, além de promover um ambiente de negócios competitivo e atrativo a investimentos” (BRASIL, 2020, ONLINE).

Observa-se que o teor de uma transformação digital inteligente procura atender às neces-

sidades do cidadão, com base na realidade social, para que assim, a própria população se sinta acolhida através dos serviços ofertados.

“Novamente, o Decreto nº 10.046, de 9 de outubro de 2019, trata do compartilhamento de dados explicitando como finalidades orientar e otimizar a formulação, a implementação, a avaliação e o monitoramento de políticas públicas” (BRASIL, 2020, ONLINE). É possível absorver que o rateio de informações, mais uma vez, é usado em favor das políticas públicas, promovendo a facilidade em identificar a realidade do cidadão junto aos sistemas.

Para o desempenho da transformação digital inteligente, objetiva-se a instituição de políticas públicas baseadas em dados e evidências, para que passe a “produzir 40 novos painéis gerenciais de avaliação e monitoramento de políticas públicas, até 2022” (BRASIL, 2020, ONLINE).

Ainda, através da transformação digital, busca-se “catalogar, no mínimo, as 300 principais bases de dados do Governo Federal, até 2022” e “disponibilizar o mapa de empresas no Brasil, até 2020”.

Objetivando a produção de serviços públicos do futuro e tecnologias emergentes, almeja-se “desenvolver, no mínimo, 6 projetos de pesquisa, desenvolvimento e inovação com parceiros do Governo Federal, instituições de ensino superior, setor privado e terceiro setor, até 2022” (BRASIL, 2020, ONLINE). Compreende-se que os projetos a serem desenvolvidos buscam a junção, ou seja, a aproximação entre o público e o privado na seara educacional.

“Implementar recursos de inteligência artificial em, no mínimo, 12 serviços públicos federais, até 2022” (BRASIL, 2020, ONLINE). Trata-se da inclusão da inteligência artificial na prestação de serviço público, contribuindo com a igualdade de acesso e recebimento de serviços.

Busca-se “disponibilizar, pelo menos, 9 conjuntos de dados por meio de soluções de blockchain na administração pública federal, até 2022” e “implementar recursos para criação de uma rede blockchain do Governo Federal interoperável, com uso de identificação confiável e de algoritmos seguros” (BRASIL, 2020, ONLINE). Importante elucidar que, para que a transformação digital de fato venha a ser inteligente, a busca pela segurança deve ser incessante.

Procura-se “implantar um laboratório de experimentação de dados com tecnologias emergentes” (BRASIL, 2020, ONLINE). Compreende-se que a inteligência citada traz à tona a necessidade do experimento, proporcionando um prévio acesso ao progresso que se planeja.

Objetivando a produção de serviços preditivos e personalizados ao cidadão, busca-se “implantar mecanismo de personalização da oferta de serviços públicos digitais, baseados no perfil do usuário, até 2022” e “ampliar a notificação ao cidadão em, no mínimo, 25% dos serviços digitais” (BRASIL, 2020, ONLINE). Visivelmente, trata-se de dar publicidade e informação ao público, e levar ao conhecimento da população os serviços disponíveis, os quais podem ser acessados e acessíveis à realidade de cada um.

## Transparente e Aberto

A busca pela transformação digital através de ferramentas transparentes e abertas, faz-se “de forma proativa na disponibilização de dados e informações e viabiliza o acompanhamento e a participação da sociedade nas diversas etapas dos serviços e das políticas públicas” (BRASIL, 2020, ONLINE).

Importante a participação ativa da sociedade junto aos planos de promoção à transformação digital, uma vez que o avanço tecnológico acontece com base na necessidade da população; é exatamente buscando sanar a carência, bem como facilitar os serviços que se sente a precisão de inovar.

“Atualmente, os portais da transparência ([transparencia.gov.br](http://transparencia.gov.br)) e de dados abertos ([dados.gov.br](http://dados.gov.br)) disponibilizam um catálogo de mais de 7 mil conjuntos de dados para que a sociedade civil realize análises, crie aplicações e fiscalize as políticas públicas” (BRASIL, 2020, ONLINE). Não se trata de apenas objetivar a participação da sociedade; é necessário que a ferramenta disponibilizada ao cidadão seja facilitadora para que o papel de contribuir a partir da fiscalização seja efetuado com êxito.

Buscando a interação do cidadão, a presente estratégia possui como objetivo reformular os canais de transparência e dados abertos, com a iniciativa de “integrar os portais de transparência, de dados abertos e de ouvidoria ao portal único [gov.br](http://gov.br), até 2020” (BRASIL, 2020, ONLINE).

Ademais, outras duas iniciativas formuladas objetivando a interação do cidadão para com os serviços ofertados, foram concluídas e visam:

Ampliar a quantidade de bases de dados abertos, de forma a atingir 0,68 pontos no critério de disponibilidade de dados do índice organizado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, até 2022. Melhorar a qualidade das bases de dados abertos, de forma a atingir 0,69 pontos no critério de acessibilidade de dados do índice organizado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, até 2022 (BRASIL, 2020).

Logo, uma vez concluídas as iniciativas citadas, compreende-se que foram atingidas as metas quanto à disponibilidade dos dados, bem como as metas relacionadas à qualidade de acesso a esses dados.

Ainda priorizando a transparência, objetiva-se a participação do cidadão na elaboração de políticas públicas através da iniciativa em “firmar parcerias para a construção de aplicações de controle social, por meio de 3 datathons ou hackathons, até 2022” (BRASIL, 2020, ONLINE). Todavia, está cumprida a iniciativa em “aprimorar os meios de participação social e disponibilizar nova plataforma de participação, até 2021” (BRASIL, 2020, ONLINE).

Com o objetivo de instituir o Governo como plataforma para novos negócios, há a iniciativa em “disponibilizar, no mínimo, 20 novos serviços interoperáveis que interessem às empresas e às organizações, até 2022” (BRASIL, 2020, ONLINE). Trata-se de uma inclusão das empresas e organizações, visando à aproximação e interação.

Por fim, buscando atingir o objetivo, foi instituída a iniciativa de “firmar parcerias com instituições representativas da indústria de tecnologia da informação, comunicação e de identificação

digital, com reconhecida participação colaborativa” (BRASIL, 2020, ONLINE). Visualiza-se que a realização dessas parcerias representa a soma das empresas que vivem a tecnologia junto ao sistema que busca a atualização tecnológica constantemente por meio da transformação digital.

## Eficiente

Em busca de uma transformação digital eficiente, deve ser priorizado o uso de ferramenta que “capacita seus profissionais nas melhores práticas e faz uso racional da força de trabalho e aplica intensivamente plataformas tecnológicas e serviços compartilhados nas atividades operacionais” (BRASIL, 2020, ONLINE). Nesse sentido, percebe-se que a necessidade se faz em capacitar os profissionais através de práticas.

Assim, objetiva-se otimização das infraestruturas de tecnologia da informação através da iniciativa em “realizar, no mínimo, 6 compras centralizadas de bens e serviços comuns de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC), até 2022” e “ampliar o compartilhamento de soluções de software estruturantes, totalizando 1 novo software por ano, até 2022” (BRASIL, 2020, ONLINE). Ao que concerne ao projeto que inclui a meta de compras de bens e serviços, faz-se importante salientar que se encontra cumprida.

“Ofertar, no mínimo, 4 soluções de TIC por meio do *marketplace*, até 2022” e “otimizar a infraestrutura de, pelo menos, 30 *datacenters* do governo até 2022” (BRASIL, 2020, ONLINE). Trata-se de duas iniciativas que visam trabalhar em favor da Tecnologia de informação e comunicação.

Busca-se a “migração de serviços de, pelo menos, 30 órgãos para a nuvem, até 2022” e “negociar acordos corporativos com os maiores fornecedores de TIC do governo, de forma a resultar na redução de, no mínimo, 20% de redução dos preços de lista, até 2022” (BRASIL, 2020, ONLINE). Além de incentivar a adaptação quanto ao avanço tecnológico, a referida estratégia impulsiona o desempenho da atividade de forma mais segura, ressaltando-se que, quanto aos acordos, objetivando a redução de custos quanto à Tecnologia de Informação e Comunicação, foram realizados e a iniciativa devidamente cumprida.

Em busca de atingir o objetivo, tornar o digital como fonte de recursos para políticas públicas essenciais, foram lançadas três iniciativas, estando duas concluídas, quais sejam: “Aprimorar metodologia de medição da economia de recursos com a transformação digital, até 2020”, e “disponibilizar painel com o total de economia de recursos aferida com a transformação digital, até 2020” (BRASIL, 2020, ONLINE), aguardando cumprimento à aplicabilidade em “estabelecer processo de reinvestimento da economia aferida com a transformação digital em políticas públicas essenciais, até 2021” (BRASIL, 2020, ONLINE).

Almejando a transformação digital, a estratégia de instituir equipes de governo com competências digitais possui como iniciativa “capacitar, no mínimo, 10.000 profissionais das equipes do Governo Federal em áreas do conhecimento essenciais para a transformação digital” (BRASIL, 2020, ONLINE). Além de buscar a capacitação de profissionais, a presente estratégia visa atingir uma meta, acelerando a preparação dos profissionais e, conseqüentemente, a transformação digital.

Frise-se que a iniciativa em “disseminar os princípios da cultura digital por meio de eventos e ações de comunicação, de forma a atingir, no mínimo, 50.000 profissionais, até 2022” (BRASIL, 2020), a qual trata da interação cultural através da transformação tecnológica, encontra-se atualmente concluída.

Por fim, buscando a eficiência, almeja-se “ampliar a força de trabalho dedicada à transformação digital na Administração Pública Federal, em 2.000 profissionais, até 2022” (BRASIL, 2020, ONLINE). Compreende-se que a presente iniciativa lança a meta de ser atingida junto aos profissionais que integram a Administração Pública.

## Considerações Finais

O presente trabalho teve por objetivo compreender a estratégia brasileira para a transformação digital, para tal, foi necessário a realização de análise aos Eixos e Diretrizes da Estratégia de Transformação.

Insta salientar que, para a compreensão das estratégias, foi necessário inicialmente estudar de forma introdutória a Transformação Digital, o seu conceito e fundamentos. Nesse sentido, a partir da breve análise realizada quanto às características da Transformação Digital, foi possível identificar que o avanço tecnológico é impulsionado pelas necessidades da sociedade.

Foi apresentada a Estratégia Brasileira para Transformação Digital, bem como os Eixos para Transformação Digital, o que tornou possível compreender que trata-se de ações estratégicas divididas em Eixos Transformadores e Eixos Habilitadores. Diante disso, notou-se a inteligência acerca da divisão, visto que os Eixos Habilitadores visam ações para preparação do ambiente, enquanto os Eixos Transformadores ingressam com ações inovadoras.

Após análise às Diretrizes da Estratégia, compreendeu-se a sua divisão em Diretrizes Centradas no Cidadão, Confiável, Integrado, Inteligência, Transparente e Aberto e, por fim, Eficiente. Notou-se que a distribuição das estratégias correspondentes a cada área tornou a visualização e compressão facilitadora, uma vez que é possível identificar os objetivos e iniciativas propostas.

Diante do exposto, compreendeu-se a importância da transformação digital, uma vez que proporciona acessibilidade ao cidadão e gera economia no que concerne ao tempo e despesas, conseqüentemente, promove a inclusão da população ao acesso à internet, possibilitando maior interação do cidadão com o sistema. Além disso, percebeu-se a necessidade e a importância das ações estratégicas para a transformação, visto que são a partir delas que se visualiza o caminho, as iniciativas e a organização para a visibilidade de sua efetividade, e apesar das dificuldades a serem enfrentadas, verificou-se a necessidade da busca pela construção de uma identidade tecnológica do país.

## Referências

BRUEL, Georjes J. **Estratégia de transformação digital: o guia completo**. Transformação digital, 18 jan. de 2018. Disponível em: <https://transformacaodigital.com/estrategia-de-transformacao-digital-guia-completo/>. Acesso em: 12 dez. 2021.



CHAKRAVORTI, B.; BHALLA, R.; CHATURVEDI, S. **Digital Planet 2017**. The fletcher school, 2017.

DAVIS, Lisa. **Earning (and Destroying) Customer Loyalty: Retail CX Trends You Need to Know**. Inmoment, 25 out. De 2018. Disponível em: <https://inmoment.wpengine.com/blog/earning-and-destroying-customer-loyalty-retail-cx-trends-you-need-to-know/> . Acesso em: 01 dez. 2021.

DIAS, Luan. **A transformação digital tem mais a ver com mindset do que com tecnologia**. Maio 2018. Disponível em: <https://inteligencia.rockcontent.com/>. Acesso em: 13 de dez. 2021.

DROGSETH, Dennis. **Digital and IT transformation: a global view of trends and requirements**. Enterprise Management Associates (EMA), 2015.

HECHENBICHLER, Richard. Transformação digital: como começar? Conheça os primeiros passos. **Transformação digital**, 16 ago. de 2017. Disponível em: <https://transformacaodigital.com/comecar-a-transformacao-digital/>. Acesso em: 02 dez. 2021.

HEMERLING, J. **It's Not a Digital Transformation Without a Digital Culture**. BCG, 13 abr. de 2018. Disponível em: <https://www.bcg.com/pt-br/publications/2018/not-digital-transformation-without-digital-culture.aspx>. Acesso em: 01 dez. 2021;

LE MOS, Manoel, **Relações com Investidores (RI)**, Edição nº 233 de agosto de 2019. Disponível em: <https://www.revistari.com.br/233/1495>. Acesso em: 21 nov. 2021.

LOPES, Maurício A. **Transformação digital e a nova globalização**. In: Jornal Correio Brasileiro. 2016, Brasília. Disponível em: <https://ainfo.cnptia.embrapa.br/digital/bitstream/item/172509/1/TransformacaoDigital-e-a-Nova-Globalizacao.pdf>. Acesso em: 01 dez. 2021.

MAGNUS, Tiago. **Os verdadeiros pilares da transformação digital**. Transformação digital, 17 set. de 2018. Disponível em: Acesso em: 11 nov. 2021.

MEINSTER, Jeanne. Como transformar a “employee experience”. **Info RH**, 02 nov. de 2018. Disponível em: <https://inforh.pt/como-transformar-a-employee-experience/>. Acesso em: 14 dez. 2021.

RABELO, Agnes. **Transformação Digital: o que é e quais os seus impactos na sociedade**. Rock content, 6 jul. de 2017.

RITTHALER, R. **Digital Transformation Made Simple**. Hewlett Packard Enterprise, 2017.

SCHALLMO, D., WILLIAMS, C. A., & BOARDMAN, L. (2017). Digital Transformation Of Business Models—Best Practice, Enablers, And Roadmap. **International Journal of Innovation Management**, 21(08), 1740014. 2017.

WESTERMAN, G.; BONNET, D.; McAFEE, A. (2014). **The Nine Elements of Digital Transformation MITSloan Management Review**. Disponível em: <https://sloanreview.mit.edu/article/the-nine-elements-of-digital-trasnformation>. Acesso em: 23 nov. 2021.

WOLKAN, Eduardo. **A importância da transformação na cultura organizacional**. Transformação digital, 19 dez. de 2017. Disponível em: <https://transformacaodigital.com/transformacao-digital-na-cultura-organizacional/>. Acesso em: 09 dez. 2021.

# **CAPÍTULO 5**

**O ICMS ECOLÓGICO COMO INSTRUMENTO FACILITADOR NA PROTEÇÃO AO  
MEIO AMBIENTE NO ESTADO DO TOCANTINS**



# O ICMS ECOLÓGICO COMO INSTRUMENTO FACILITADOR NA PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE NO ESTADO DO TOCANTINS

**Irineu Vagner Junior Valoeis<sup>1</sup>**

**Marcelo dos Santos Targa<sup>2</sup>**

**Gisele Leite Padilha<sup>3</sup>**

A partir de 1950, apenas a sociedade passou a dar a devida importância às questões ambientais e tal demora se deu principalmente pela equivocada ideia de que os recursos naturais seriam ilimitados. Em meados da década de sessenta, entretanto, iniciaram as discussões sobre as consequências da degradação ambiental global e a partir daí passa-se a buscar formas de reduzir os prejuízos ao meio ambiente.

A internacionalização do movimento ambientalista ocorreu no século XX, inicialmente com a Conferência Científica da Organização das Nações Unidas (ONU) sobre a conservação e utilização de recursos, em 1949, seguido pela Conferência sobre Biosfera, ocorrida em Paris, em 1968. Ademais, deve-se destacar neste contexto a publicação do Relatório Limites do Crescimento, elaborado pelo Clube de Roma e a Conferência de Estocolmo, em 1972 (I CNUMAD), que teve por objetivo conscientizar os países sobre a importância da conservação ambiental como fator fundamental para a manutenção da espécie humana.

Em 1987, surge o conceito de desenvolvimento sustentável, apresentado no Relatório Brundtland, também chamado “Nosso Futuro Comum”, como sendo o desenvolvimento que atende às necessidades do presente sem comprometer a possibilidade de as gerações futuras atenderem às suas próprias necessidades (BRUNDTLAND, 1987).

No cenário nacional, a promulgação da Constituição Federal de 1988 trouxe ao ordenamento jurídico brasileiro os princípios para as políticas públicas voltadas ao meio ambiente, tornando o Poder Público e a sociedade responsáveis por promoverem ações de fomento de preservação e de defesa dos recursos naturais, possibilitando sua conservação e utilização pelas próximas gerações.

Nota-se, com isso, a importante função do Estado em executar políticas públicas que visem à sustentabilidade ambiental. Neste sentido, destacou-se no Brasil a II Conferência das Nações Unidas para o Meio Ambiente e Desenvolvimento (Rio-92), realizada na cidade do Rio de Janeiro no ano de 1992, na qual, entre outros, foi produzido o documento denominado Agenda 21, onde se instrumentalizou o planejamento para a construção de sociedades sustentáveis, métodos de

1 Mestre em Ciências Ambientais (UNITAU). Pós-graduando em Contabilidade e Direito Tributário pela Universidade Estadual do Tocantins (UNITINS). Bacharel em Direito Faculdade Integrada de Ensino Superior de Colinas (2008). Professor do curso de Direito da UNITINS.

2 Doutorado em Agronomia Irrigação e Drenagem Esalq pela Universidade de São Paulo, Brasil (1997). Professor Assistente Doutor da Universidade de Taubaté (UNITAU).

3 Mestra em Gestão e Desenvolvimento Regional (UNITAU). Bacharel em Ciências Contábeis (FABIC). Diretora de Câmpus da UNITINS de Augustinópolis.

proteção ambiental, justiça social e eficiência econômica a ser adotado pelo Poder Público.

Entende-se, assim, que o Poder Público, mencionado naquele documento, abrange União, Estados e Municípios e todos esses três níveis de governo passam a ser obrigados a atuar de forma estratégica, sendo uma delas, a tributação ambiental.

Os tributos ambientais “são instrumentos que podem harmonizar os interesses econômicos e os objetivos ambientais com maior eficiência e eficácia, permitindo a internalização dos custos socioambientais de origem antrópica” (MONTERO, 2014, p. 183).

Nesta linha, buscando implementar políticas públicas para a proteção ambiental, o Estado do Tocantins aprovou a Lei nº 1.323, de 4 de abril de 2002, dispondo sobre os índices que compõem o cálculo da parcela do produto da arrecadação do Imposto sobre a Comercialização de Mercadorias e Serviços – ICMS; porém, foi através da publicação do Decreto nº 1.666, de 26 de dezembro de 2002, alterado pelo Decreto nº 4.739, de 15 de fevereiro de 2013, que se tornou possível o repasse aos municípios do, ali criado, ICMS Ecológico.

No Decreto 1.666 de 2002, além da criação do Programa Estadual do ICMS Ecológico, foi criado junto ao Instituto Natureza do Tocantins - NATURATINS, órgão responsável pela execução de políticas públicas voltadas para a preservação e conservação dos recursos naturais, o Cadastro Estadual de Unidades de Conservação, possibilitando efetivamente o repasse do ICMS Ecológico aos municípios.

Desde 2003, com o repasse do ICMS Ecológico aos municípios, aumentaram as possibilidades e a viabilidade de investimento em políticas municipais de meio ambiente, como controle de queimadas, conservação de solos, distribuição de água potável, tratamento de esgoto e coleta e destinação final de lixo, nas cidades do Tocantins.

Nesse contexto, a globalização advinda do crescimento econômico das regiões e estados brasileiros tem trazido sérios problemas ao meio ambiente. Contudo, conforme preceitua a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 225, cabe ao Estado e a toda a Sociedade, a partir de mecanismos de controles e comandos, a criação de políticas públicas direcionadas à preservação ambiental, com vistas a amenizar complicações às gerações futuras (BRASIL, 1988). Assim, a tributação ambiental, pautada pela extrafiscal, surge como uma ferramenta econômica de caráter preventivo, capaz de colaborar com a preservação dos recursos naturais.

Portanto, sendo o ICMS Ecológico um instrumento de proteção ao meio ambiente, a pesquisa procurará responder a seguinte questão: Qual a eficácia da aplicabilidade do repasse do ICMS Ecológico no município de Augustinópolis, no Estado do Tocantins? Para tanto, o trabalho objetiva verificar a eficácia da aplicabilidade do repasse do ICMS Ecológico no município de Augustinópolis, no Estado do Tocantins.

## **Revisão de literatura**

### **Desenvolvimento econômico e o meio ambiente**

O desenvolvimento econômico passou a ter outro significado após a Segunda Guerra Mundial. Com o fim de lamentável episódio, as discussões sobre o desenvolvimento econômico dos

países pobres passou a fazer parte do debate acadêmico com maior frequência. Nesse contexto, passou-se a refletir acerca da diferença entre desenvolvimento e crescimento econômico, de modo que se passou a compreender o desenvolvimento como uma mudança de grande proporção das diferentes esferas da sociedade e não apenas um conceito para a elevação dos índices de renda per capita (QUEIROZ, 2011).

Conforme o autor supramencionado, esse contexto de redefinição do termo desenvolvimento econômico teve suas políticas públicas da América Latina fortemente influenciadas pela teoria estruturalista, a qual buscava compreender o desenvolvimento econômico por perspectiva histórica, ou seja, as diferenças estruturais eram resultantes de condições limitantes inseridas internacionalmente. Esta mesma teoria perdeu força na década de 1980, e recebeu nova roupagem voltando seus olhares para as condições econômicas periféricas e as condições e caminhos a serem traçados para atingir ao bem-estar.

Nesse sentido, é importante trazer a diferença entre crescimento e desenvolvimento. Conforme Veiga (2010), o crescimento é um termo voltado para números, sobretudo, para os índices econômicos e pode ser demonstrado através do Produto Interno Bruto, por exemplo, já o desenvolvimento possui um significado mais qualitativo, que implica na melhoria das condições humanas de determinada população, ressalta-se que ambos os conceitos são intimamente ligados, pois a existência do desenvolvimento depende do crescimento.

Portanto, é de grande valia compreender a diferença entre os termos mencionados, não apenas para o uso didático, mas pelo fato de possuírem diferentes implicações na vida prática, ainda que sejam complementares. Uma vez que o desenvolvimento econômico está ligado ao bem-estar, é preciso vislumbrá-lo como algo mais abrangente que envolva questões sociais, culturais e ambientais. Nesse sentido, Veiga (2010) afirma que o real desenvolvimento precisa estar acompanhado de um projeto social inclusivo, sensível em relação aos marginalizados e suas necessidades diversas, incluindo condições de trabalho, questões socioculturais, habitacionais e ambientais.

De acordo com Queiroz (2015), conjuntamente ao debate acerca do que seria desenvolvimento econômico, em todo o mundo cresciam as discussões voltadas para a conscientização ambiental; no entanto, as abordagens não aproximavam o meio ambiente da esfera de desenvolvimento, o mesmo era tido como algo separado, além de não trazer reflexões em relação aos princípios de sustentabilidade.

Desse modo, importa tecer algumas considerações sobre a interface entre desenvolvimento econômico e meio ambiente. Neste contexto é importante citar as considerações de Sachs (2002), o qual destaca a imprescindibilidade do crescimento econômico com a ressalva de que este deve se inserir em uma proposta sustentável, convencionando estratégias favoráveis ao meio ambiente, com o afastamento da disposição predatória dos recursos naturais objetivando unicamente o lucro.

Assim, insere-se uma economia relativamente nova, cunhada como economia da sustentabilidade. Conforme Cavalcanti (1998), é a busca à conscientização sobre o ecossistema de recursos limitados que dependem de uma atividade econômica que busque adaptar-se a essas

limitações. Desse modo, os recursos dos quais o desenvolvimento econômico depende são escassos, mas é necessária uma nova maneira de explorá-los, uma forma que se ajuste ao modelo sustentável e ecologicamente equilibrado.

Todavia, historicamente, as atividades de exploração dos recursos naturais vêm demonstrando que falta muito para alcançar o desenvolvimento sustentável, problemas que vão desde a irregularidade das atividades, até a escassez de políticas de fiscalização, educação e monitoramento ambiental.

Em decorrência da utilização desenfreada dos recursos naturais pela sociedade, durante sua evolução, o meio ambiente sofreu transformações, das quais resultaram desgastes ambientais que colocam em risco as futuras gerações, devido à escassez de recursos naturais e aos níveis elevados de contaminação.

Ao se reconhecer como um dos principais agentes de destruição da natureza, o homem tenta reverter um sistema cultural que não levava em conta a extensão destrutiva dos próprios atos, motivados, muitas vezes, pelo poder econômico. Assim, atualmente, países desenvolvidos e nações subdesenvolvidas juntaram-se no esforço da criação do arcabouço legal para coibir a devastação ambiental; investem no desenvolvimento de fontes energéticas limpas, não poluidoras; e incentivam o manejo correto e o uso sustentável do solo (MARCHIORI, 2009).

No Brasil, a implementação de uma política nacional quanto ao meio ambiente, iniciou-se, apenas, na década de 80, com a aprovação da lei nº 6.983/1981, incorporando ao ordenamento jurídico, regras e instrumentos para a defesa do meio ambiente. Sua principal inovação foi uma visão integrada para a questão ecológica, fornecendo um tratamento autônomo para a tutela do meio ambiente.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, os elementos e diretrizes contidos na lei nº 6.983/1981 foram afirmados e complementados, ganhando o meio ambiente um capítulo próprio, determinando o artigo 225, que:

Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações (BRASIL, 1988).

A Constituição Federal de 1988, portanto, associou a tutela ambiental à busca de qualidade de vida, devido à percepção de que o meio ambiente em condições satisfatórias se apresenta como condição necessária e imprescindível para a existência digna do ser humano.

Ressalta-se que a Lei Maior impõe ao poder público e à coletividade, o dever de proteger e preservar o meio ambiente sadio e ecologicamente equilibrado, prevendo ainda sanções aos que provoquem ou causem danos ambientais (FREITAS, 2017). Assim, observa-se a busca pela ampla proteção ao meio ambiente alicerçada na obrigação positiva de conservá-lo ao passo que se deve abster de ações predatórias e degradantes.

Nesse contexto, é importante ressaltar o quão inovadora foi a Constituição Cidadã, considerando que esta:

(...) consagrou de forma nova e importante a existência de um bem que não

possui características de bem público e muito menos, privado, voltando à realidade do século XXI, das sociedades de massa, caracterizada por um crescimento desordenado e brutal avanço tecnológico. Diante desse quadro, a nossa Carta Magna estruturou uma composição para a tutela dos valores ambientais, reconhecendo-lhes características próprias, desvinculadas do instituto da posse e da propriedade, consagrando uma nova concepção ligada a direitos que muitas vezes transcendem a tradicional ideia dos direitos ortodoxos: os chamados direitos difusos (FIORILLO, 2010, p. 60).

Portanto, grande foi o passo em busca da garantia de um direito não tido como de primeira ou de segunda geração, pois vai além dos interesses individuais e sociais, sendo benefício essencial para a coletividade, logo, interesse de todos sem qualquer especificidade.

Assim, o meio ambiente passa a ser regido pelo direito em decorrência de se estabelecerem por seu intermédio relações sociais produtivas de efeitos juridicamente relevantes (CUNHA, 2004, p. 145). Nessa perspectiva, o meio ambiente aparece como um elo que exerce a função de mediação entre interesses e direitos do homem, que podem se revelar sob as mais diversas facetas, seja no prisma social, cultural ou econômico.

O Estado, por sua vez, deve dispor de mecanismos eficazes na proteção dos recursos naturais objetivando um desenvolvimento econômico apreensivo em relação aos fatores negativos advindos dos processos inerentes ao progresso e que podem afetar toda a sociedade ao longo dos anos (REIS, 2011).

Portanto, cabe aos gestores públicos, em âmbito federal, estadual e municipal, realizarem políticas públicas capazes de gerar um desenvolvimento econômico, porém, sustentável, efetivando, assim, os princípios ambientais estabelecidos pela Constituição Federal de 1988.

## **ICMS Ecológico como instrumento facilitador na proteção ao Meio Ambiente**

O ICMS ecológico corresponde a uma ferramenta de política pública inovadora no que concerne à distribuição deste imposto para os municípios, a mesma viabiliza a maximização das suas receitas tributárias em função das ações de preservação ambiental (WEBER *et al.*, 2019).

Nessa perspectiva, Oliveira e Leonardo (2007) afirmam que o ICMS ecológico não se trata de um novo imposto, mas de uma nova maneira de distribuí-lo, através da qual os municípios com áreas protegidas podem garantir incentivos que os estimulem a proteger e preservar o meio ambiente.

O ICMS Ecológico surgiu no Estado do Paraná, em 1991, posteriormente, em 1993, o Estado de São Paulo, por meio da Lei Complementar nº 59 e do Decreto nº 974, regulamentou a aplicação de recursos para o ICMS Ecológico. Como resultado dessa medida fiscal, estima-se que houve um aumento de 950% em áreas ambientais protegidas naquele Estado (PEDRO, 2007). Corroborando, Ribeiro (2008) pontua que o mesmo se constituiu em uma aliança entre o poder público estadual e municipal cujos resultados positivos advindos da adesão ao ICMS ecológico levou outros estados a investirem em legislação e políticas públicas, visando à captação da sua parcela.

O ICMS Ecológico tem sua previsão legal disposta na Constituição Federal ao permitir que

os estados utilizem recursos de um imposto Estadual, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), na defesa do meio ambiente. O artigo 158 da Constituição Federal dispõe que:

Pertencem aos Municípios: [...]

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

[...] II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal (BRASIL, 1988).

Assim, o parágrafo único do artigo 158, da Constituição Federal, e a Lei Complementar Federal nº 63, de 1990, inciso II, do artigo 3º, destinam a parcela de 25% (vinte e cinco por cento) da arrecadação do ICMS que cabe aos municípios (BRASIL, 1988).

O art. 161, incisos I e III da Constituição Federal estabelece, ainda, que:

Art. 161. Cabe à lei complementar:

I - definir valor adicionado para fins do disposto no art. 158, parágrafo único, I;  
III - dispor sobre o acompanhamento, pelos beneficiários, do cálculo das quotas e da liberação das participações previstas nos arts. 157, 158 e 159 (BRASIL, 1988).

Cada Estado, no entanto, em atenção à determinação constitucional, pode instituir suas próprias normas para distribuição do imposto, levando em consideração questões políticas, econômicas e sociais.

Ao permitir que os Estados definam, em legislação específica, parte dos critérios para o repasse de recursos do ICMS a que os municípios têm direito, abre-se a possibilidade de destinação de tais recursos para a preservação e sustentabilidade do meio ambiente, prática fiscal que se tornou conhecida como ICMS Ecológico.

## **ICMS Ecológico no Estado do Tocantins**

No Estado do Tocantins, o ICMS Ecológico foi implantado pela Lei Estadual nº 1.323, de 2002, estabelecendo como critérios para os repasses aos municípios além das unidades de conservação, controle de queimadas, combate a incêndios, conservação do solo, promoção e conservação de água e coleta de lixo. Segundo Franco (2006), a referida lei apresenta os índices que irão influenciar no cálculo da parcela de arrecadação de cada município.

O objetivo básico do ICMS Ecológico tocantinense é incentivar os municípios, sempre na perspectiva da melhoria do ambiente e da qualidade de vida. A Secretaria de Estado do Planejamento e Meio Ambiente de Tocantins (SEPLAN/TO) e o Instituto Natureza do Tocantins (NATURATINS) realizam permanentemente ações com vistas à capacitação de técnicos das Prefeituras para esclarecer dúvidas e orientar sobre o ICMS Ecológico. O principal órgão regulador e fiscalizador do meio ambiente no estado é o NATURATINS, criado pelo Decreto Estadual nº 1.100 do



Estado do Tocantins, em 1989, e tem por objetivo promover o estudo, a pesquisa e a experimentação, protegendo e controlando o uso racional dos recursos ambientais (NATURATINS, 2018).

A Lei do ICMS Ecológico tocantinense traz algumas diretrizes para sua implantação nos municípios, entre elas, a participação pública no planejamento e nas ações a serem desenvolvidas, a avaliação da qualidade nos processos e produtos, o desenvolvimento da educação ambiental, do ecoturismo - quando for o caso, e a performance dos municípios em matéria de gastos ambientais (NATURATINS, 2018).

Conforme Bonaparte (2005), além dos critérios genéricos adotados pelos demais estados que já aderiram ao ICMS ecológico, a Lei nº 1.323/02 traz medidas como: necessidade de se aprovar legislação ambiental local e parcela orçamentária direcionada ao suporte e organização da Política Municipal Ambiental e Agenda 21 de cada localidade. Ressalta-se ainda o estabelecimento de ações auxiliares no combate a incêndios e queimadas, a promoção do manejo adequado do solo, medidas de saneamento básico e conservação dos recursos hídricos, bem como coleta e destinação adequada dos resíduos sólidos.

Percebe-se, portanto, que o ICMS Ecológico é um grande incentivo para que os municípios adotem práticas ambientalmente sustentáveis; contudo, é necessário que eles primem pela transparência no investimento dos recursos desse repasse, para que continuem a recebê-lo.

Sobretudo no Estado do Tocantins, onde a lei específica uma série de inovações no sentido de tornar mais cristalinas e abrangentes as políticas públicas e ações que irão influenciar na obtenção do ICMS ecológico de cada município, cuja fiscalização está sob a responsabilidade do Instituto Natureza do Tocantins – Naturatins, órgão executor da política estadual do meio ambiente.

A Lei nº 1.323, de 2002, aborda os critérios de pontuação e os índices de cálculo para o repasse do ICMS Ecológico, para os municípios que adotarem as políticas de preservação de meio ambiente ali descritas.

Conforme a referida lei, a partir do ano de 2003, os cálculos da parcela resultante da arrecadação do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, deveriam adotar índices incentivando os municípios a:

- I - criar leis, decretos e dotações orçamentárias que resultem na estruturação e implementação da Política Municipal de Meio Ambiente e da Agenda 21 local;
- II - abrigar unidades de conservação ambiental, inclusive terras Indígenas;
- III - controlar queimadas e combater incêndios;
- IV - promover:
  - a) a conservação e o manejo do solo;
  - b) o saneamento básico;
  - c) conservação da água;
  - d) a coleta e destinação do lixo.

Art. 3º. O cálculo da parcela do produto da arrecadação do ICMS pertencente aos municípios.

Fica a cargo:

- II - do Instituto Natureza do Tocantins – NATURATINS, quanto aos índices:
  - a) Política municipal de meio ambiente;

- b) Unidades de conservação, inclusive terras indígenas;
  - c) Controle de queimadas e combate a incêndios;
  - d) Saneamento básico;
  - e) Conservação da água;
  - f) Coleta e destinação do lixo;
- III - do Instituto de Desenvolvimento Rural do Estado do Tocantins – RURALTINS, quanto ao índice conservação e manejo do solo.
- Art. 5º. O Chefe do Poder Executivo:
- I - fixará as fórmulas de cálculo, os parâmetros e os procedimentos técnicos visando à consecução dos objetivos desta Lei.
  - II - poderá:
    - a) promover em parceria com os municípios o engajamento da sociedade tocantinense nas ações ditadas por esta Lei, com vistas à educação fiscal, tributária e ambiental;
    - b) auxiliar os municípios na implementação desta lei mediante programas específicos” (BRASIL, 2002 p. 01).

Dessa forma, o cálculo do valor a ser repassado para cada município tocantinense varia conforme os municípios investem na boa política municipal de meio ambiente, incluindo controle de queimadas, combate a incêndios, promoção e conservação dos solos, atuação de forma direta ou indireta na distribuição de água potável, no tratamento do esgoto e na coleta e destinação final do lixo.

Visando estabelecer os critérios de distribuição das parcelas municipais do ICMS e as compensações da união para os municípios, em 2015, editou-se no Estado do Tocantins a Lei nº 2.959, segundo a qual, as referidas parcelas serão creditadas conforme os critérios previstos na Tabela 1.

**Tabela 1:** Critérios de distribuição de parcelas referentes ao ICMS.

CRITÉRIOS	PERCENTUAL
Valor adicionado	75,0
Cota Igual	8,0
Relativo à população	2,0
Relativo à área territorial	2,0
Relativo ao meio ambiente	13,0
<b>Total</b>	<b>100,0</b>

**Fonte:** Brasil (2015).

Conforme se observa, a previsão legal para a parcela referente ao meio ambiente deverá somar um percentual de 13% do valor total distribuído. O mesmo dispositivo legal reforça sobre as providências que cada município deverá adotar em relação às ações ambientais, incluindo a edição de lei ou decreto referente a dotação orçamentária para a política municipal de meio ambiente; criação de unidades de conservação municipais; realização de ações ambientais junto aos povos indígenas e comunidades de quilombos; controle de queimas e incêndios, além de promover o devido saneamento básico, conservação hídrica, gestão dos resíduos sólidos, manejo do solo e turismo através de sustentabilidade (BRASIL, 2015).

É importante ressaltar que o ICMS Ecológico tocantinense prevê a destinação de percentual dos recursos repassados para proteção de meio ambiente no município, utilizando o Fundo Municipal de Meio Ambiente. A utilização dos recursos definidos no termo de compromisso atende

ações ambientais inseridas no Plano de Ação Ambiental do município aprovado pelo Conselho de Meio Ambiente, buscando, assim, evitar uma gestão ineficiente do valor repassado pelo estado aos municípios (NATURATINS, 2018).

## **Metodologia**

Trata-se de uma pesquisa bibliográfica e documental, de natureza qualitativa, com objetivo descritivo exploratório.

A pesquisa, de cunho bibliográfico, teve como fontes as publicações já realizadas sobre o assunto, as legislações em vigor, além de documentos fornecidos por seus respectivos departamentos contábeis, assim como outros dados coletados no sítio do Tribunal de Contas do Tocantins e do Instituto Natureza do Tocantins - Naturatins.

O objeto da presente pesquisa direciona-se à Região Norte do Estado do Tocantins, conhecida como Região do Bico do Papagaio e analisa, especificamente, o município de Augustinópolis/TO.

Os instrumentos utilizados nesta pesquisa tratam-se de relatórios, demonstrações contábeis e projetos do Fundo Municipal de Meio Ambiente do Município de Augustinópolis/TO e, ainda, documentos disponibilizados pelo Tribunal de Contas do Estado e Instituto Natureza do Tocantins, em seus portais da transparência.

Para a coleta dos dados, este estudo buscou analisar os instrumentos de pesquisa relacionados à destinação e aplicabilidade do ICMS Ecológico, com o intuito de identificar a eficácia da aplicação do ICMS Ecológico, no ano de 2019. Para tanto, utilizou-se a amostragem por acessibilidade/conveniência como técnica de amostragem.

Em posse dos dados coletados, realizou-se uma investigação detalhada do uso do recurso do ICMS Ecológico pelo município de Augustinópolis, com o intuito de perceber a demanda de despesas do Fundo Municipal de Meio Ambiente – FMMA; assim como, o repasse mensal e/ou anual de ICMS-e e, com isso, verificar a eficácia da aplicabilidade desse recurso.

Para tanto, utilizou-se de tabelas e gráficos, os quais contemplam os dados colhidos juntos aos órgãos oficiais consultados, utilizando os softwares Microsoft Word e Excel para estruturação dos dados.

## **Resultados e discussões**

Com o intuito de demonstrar a aplicabilidade do ICMS Ecológico como instrumento de proteção ambiental e evidenciar a maneira que o município de Augustinópolis aplicou estes repasses no ano de 2019, visto que, a partir deste tributo, diversas políticas públicas direcionadas à sustentabilidade ambiental poderão ser constituídas.

Este trabalho apresenta a seguir os resultados obtidos com base em dados documentais junto à prefeitura municipal de Augustinópolis – TO, Tribunal de Contas e ao Naturatins, órgão responsável por executar a política estadual de meio ambiente no Estado do Tocantins.

## Fundo Municipal de Meio Ambiente – FMMA

O Fundo municipal é produto da autonomia conquistada pelos municípios em relação à criação e articulação de mecanismos de promoção e proteção ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, conforme incentiva a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 165, §9º:

Lei de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: § 9º Cabe à lei complementar: II – estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos” (BRASIL, 1988).

Leme (2008) acrescenta que os fundos municipais de meio ambiente possibilitam a entrada de recursos públicos e privados que poderão ser utilizados de maneira específica, conforme objetivos expressos em lei. Esses fundos municipais começaram a surgir nos anos 80 e atualmente existem milhares deles em todo o país, sendo a maioria pertencente à gestão municipal.

Conforme um estudo realizado no âmbito do Instituto Brasileiro de Geografia e estatística – IBGE, com 5.570 municípios brasileiros, constatou-se que 2.386 municípios dispõem de um Fundo Municipal de Meio Ambiente, de modo que aproximadamente 43% dos Municípios possuem esses fundos (IBGE, 2013).

O município de Augustinópolis – TO teve seu Fundo de Meio Ambiente criado por meio da Lei municipal nº 573/2013, alterado pela Lei nº 696/2018, de 20 de dezembro de 2018, e regulamentado pelo Decreto municipal nº 109/2017.

O Decreto municipal nº 109/2017 estabelece que o Fundo Municipal de Meio Ambiente – FMMA, deverá ser gerido pela Secretaria Municipal de Meio Ambiente, e conforme a Lei 696/2018, o mesmo será fiscalizado através de uma comissão instituída por ato normativo, constituída por 7 (sete) membros indicados pelo secretário municipal do meio ambiente, conselho municipal de meio ambiente, da sociedade civil organizada e pela câmara de vereadores do município (AUGUSTINÓPOLIS, 2018).

A finalidade do fundo é mover e gerenciar recursos através de planos, programas e projetos visando ao uso adequado dos recursos ambientais de modo a promover os ditames estabelecidos pela Constituição Federal em relação ao uso e proteção dos recursos naturais (AUGUSTINÓPOLIS, 2017).

Dessa forma, compreende-se o Fundo Municipal de Meio Ambiente como um instrumento de gestão ambiental com finalidades específicas estabelecidas por legislação própria, onde seus objetivos, critérios de fiscalização e arrecadação são previamente definidos.

O decreto regulamentador do FMMA estabelece três objetivos principais: o primeiro, voltado para o suporte à implementação dos projetos, programas e demais atividades que promovam a sustentabilidade na disposição dos recursos naturais em busca de promover uma melhor qualidade de vida da população municipal; o segundo, subsidiar programas cujas ações advêm da política municipal de meio ambiente; e finalmente, o terceiro visa a garantia dos meios inerentes à efetivação das atividades dos órgãos do sistema municipal de meio ambiente (AUGUSTINÓPOLIS, 2017).

Desse modo, o FMMA é destinado ao suporte financeiro necessário à elaboração e continuidade dos programas, projetos e ações que envolvam a promoção e proteção do meio ambiente sustentável e da sadia qualidade de vida, através do direcionamento dos recursos aos órgãos e instituições competentes.

As receitas do FMMA têm destinação específica vinculada às políticas de proteção e promoção do meio ambiente ecologicamente equilibrado no âmbito municipal; no entanto, essas são oriundas de diversos segmentos, conforme o Decreto municipal nº 109/2017, incluem, orçamento do município destinado ao meio ambiente, as contribuições e auxílios da administração pública direta e indireta, os recursos advindos de convênios entre poder público e privado, cuja efetivação seja de responsabilidade da Secretaria Municipal de Meio Ambiente – SEMMAM, recursos provenientes de doações de empresas públicas, privadas nacionais ou internacionais, provenientes de multas, taxas ou indenizações relativas ao meio ambiente, os rendimentos auferidos através do seu patrimônio e quaisquer recursos que sejam destinados ao FMMA (AUGUSTINÓPOLIS, 2017).

Conforme os dados colhidos através deste estudo, o município de Augustinópolis apresentou, no ano de 2019, um valor total de R\$ 1.650.486,76 (um milhão seiscentos e cinquenta mil quatrocentos e oitenta e reais e setenta e seis centavos), referentes às demandas do Fundo Municipal de Meio Ambiente, incluídas nesse montante as receitas advindas do ICMS-e destinadas ao município.

**Tabela 2:** Demandas do Fundo Municipal de Meio Ambiente no período de 2019.

MUNICÍPIO	ANO (REFERÊNCIA JANEIRO A DE- ZEMBRO)	PRINCIPAIS DEMANDAS DO FUNDO MUNICIPAL DE MEIO AMBIENTE	VALOR TOTAL DAS DEMANDAS DO FUNDO MUNICIPAL DE MEIO AMBIENTE
Augustinópolis/TO	2019	- Despesas de pessoal e patronal; - Materiais de consumo; - Despesas com pessoas físicas e jurídicas; - Materiais permanentes.	R\$ 1.650.486,76

**Fonte:** Elaborada pelo autor a partir dos dados documentais (2019).

Em relação às demandas do FMMA, a Tabela 2 evidencia que em 2019 destacaram-se as despesas de pessoal patronal, materiais de consumo, despesas com pessoas físicas e jurídicas e materiais permanentes. Os itens da referida tabela estão expostos de forma geral, assim, o detalhamento em relação às aplicações específicas do ICMS ecológico estão expostas em tabela diversa.

Conforme o decreto municipal nº 109/2017, as aplicações são destinadas a vários propósitos englobando toda a política ambiental municipal, cujas ações envolvem o monitoramento e controle ambiental, preservação, conservação dos recursos naturais, restauração de áreas degradadas ou em fase de degradação; proteção especial às matas ciliares, nascentes e reservatórios para o abastecimento público; articulação para a implantação e gerenciamento das unidades

de conservação; saneamento básico, manejo da fauna, educação ambiental, descentralização da gestão ambiental para o município; estudos para o desenvolvimento de novas tecnologias sustentáveis; organização do território, gestão dos dados das bases ambientais, compra de equipamentos destinados às atividades ambientais de modo geral, formação e aperfeiçoamento de recursos humanos na área ambiental, atividades institucionais dos integrantes do sistema municipal do meio ambiente, casos emergenciais, cujos problemas afetem o meio ambiente, os indivíduos e a comunidade, e despesas referentes ao suporte do pessoal da secretaria, a exemplo da folha de pagamento, consultorias e terceirização de serviços (AUGUSTINÓPOLIS, 2017).

Nesse sentido, a Rede Brasileira de Fundos Socioambientais (2006) corrobora ao afirmar que o fundo poderá ter suas receitas aplicadas na compra de materiais permanentes úteis na realização da política local de meio ambiente; aprimoramento da gestão e monitoramento ambiental; instalação e manutenção de praças públicas, unidades de conservação, e outras áreas de preservação do meio ambiente; realização de projetos ambientais, inclusa a contratação de serviços terceirizados; pesquisas e estudos científicos e tecnológicos; formação e capacitação dos recursos humanos voltados às questões ambientais; educação ambiental; gastos referentes à colaboração firmada em convênios ou contratos com outros órgãos públicos e privados em pesquisas ambientais e, por fim, outras demandas locais identificadas pelo órgão gestor do fundo.

Depreende-se que o Fundo Municipal de Meio Ambiente do município de Augustinópolis – TO prevê legalmente a destinação dos seus recursos conforme o que estabelecem as políticas dos entes superiores, preocupando-se com o meio ambiente de maneira holística, portanto, envolve medidas de prevenção, controle e combate aos riscos ambientais, bem como inclui a formação e capacitação dos recursos humanos para um melhor desempenho.

## **Destinação do ICMS Ecológico**

O ICMS ecológico possui duas finalidades principais, a conservação e a compensação, que objetivam incentivar os municípios a investirem em políticas efetivas quanto à preservação dos recursos naturais por meio da criação de unidades de proteção ambiental, como as UC's, bem como a manutenção das já estabelecidas, e a retribuição dos municípios que já criaram essas áreas de conservação ambiental em seus territórios, respectivamente (FIUZA, 2004).

No Estado do Tocantins, O ICMS destina um percentual do valor arrecadado para ser aplicado na proteção ao meio ambiente, através do Fundo Municipal de Meio Ambiente. Para que seja alcançada uma gestão eficiente dos recursos são atendidas ações contidas no Plano de Ação Ambiental Municipal que passa pelo Conselho de Meio Ambiente (NATURATINS, 2018).

O percentual de destinação do ICMS-e no Tocantins está previsto na lei nº 1.323/2002, a mesma tem seu embasamento legal na Constituição Federal de 1988, no artigo 158, inciso IV do *caput* e incisos I e II, do seu parágrafo único, e no artigo 159, inciso II e §3º.

Frente ao exposto, a Tabela 3 apresenta a legislação e os critérios que os municípios devem cumprir para o recebimento do repasse do ICMS-e.

**Tabela 3:** Regulamentação e critérios para destinação do ICMS ecológico no Estado do Tocantins.

ESTADO	LEGISLAÇÃO	PERCENTUAL (Município)	CRITÉRIOS PARA RECEBER O ICMS ECOLÓGICO
TOCANTINS	Lei nº 1323/2002 Dec. Est. nº 1666/2002 Resolução COEMA nº02/2003	13%	- Política municipal de meio ambiente (2%); - Unidades de conservação e terras indígenas (3,5%); - Controle de queimadas e combate a incêndios (2%); - Conservação dos solos (2%); - Saneamento básico e conservação da água (3,5%);

Fonte: Tocantins (2013); Oliveira (2014).

De acordo com os dados acima, a legislação relativa à destinação do ICMS ecológico é composta por três dispositivos básicos, sendo o primeiro deles a Lei nº 1.323/2002, que dispõe sobre os índices que constituem o cálculo da parcela do produto da arrecadação do ICMS pertencente aos Municípios, e estabelece outras deliberações. Conforme o artigo 1º da mencionada lei, a partir do ano de 2003, os cálculos de parte da arrecadação do ICMS deveriam adotar índices de incentivo aos municípios concernentes às políticas ambientais, tendo como rol exemplificativo a elaboração de leis, decretos e dotações orçamentárias que promovam políticas ambientais locais e Agenda 21, acolhimento de unidades de conservação e terras indígenas, entre outras ações de manejo, promoção e conservação do meio ambiente ecologicamente equilibrado (TOCANTINS, 2002).

Loureiro (2002) enfatiza que os critérios envolvendo a estruturação da política ambiental municipal e Agenda 21, controle de queimadas e combate a incêndios, manejo dos solos, questões de saneamento básico e conservação dos recursos hídricos e gestão dos resíduos sólidos, trata-se da inclusão de novos elementos somados aos padrões clássicos até então adotados pelos demais estados, o que, segundo o autor, é de válida recomendação, considerando a preocupação em torno da estruturação da Política Municipal do Meio Ambiente.

Ressalta-se que no artigo 3º, inciso II, da referida lei, o Instituto Natureza do Tocantins – Naturatins ficará encarregado de definir o valor da parcela do produto de arrecadação do ICMS quando os índices se referirem às políticas municipais de meio ambiente, nas unidades de conservação, reservas indígenas, medidas de prevenção e combate a incêndios, saneamento básico, conservação dos recursos hídricos e gestão dos resíduos sólidos.

Ainda conforme a Tabela 3, o repasse de ICMS para os municípios é de 13%, Souza, Nakajima e Oliveira (2010) pontuam que desde a regulamentação do ICMS ecológico em 2002, o percentual evolui progressivamente até atingir o valor atual que, segundo os autores, trata-se de um dos maiores do país. Esse total é parcelado conforme os itens definidos pela Lei nº 1.323/2002 em 2% para Política Municipal de Meio Ambiente; 3,5% para as unidades de conservação e terras indígenas; 2% para o controle de queimadas e combate a incêndios; 2% para conservação dos solos; e 3,5% saneamento básico e conservação da água.

Na mesma linha, o Decreto estadual nº 1.666/2002 trouxe a devida regulamentação à Lei nº

1.323/2002, relacionando o cálculo da parcela do ICMS dos municípios aos critérios qualitativos e quantitativos de cada um dos itens onde há previsão para os municípios investirem nos índices de incentivo concernentes a cada tema ligado ao meio ambiente.

Para uma melhor compreensão, a Tabela 4 a seguir, faz uma demonstração dos critérios utilizados para o cálculo da parcela do ICMS, conforme prevê a Lei nº 1323/2002.

**Tabela 4.** Critérios para o cálculo da parcela do ICMS/Lei nº 1323/2002.

Item	Critério Qualitativo	Critério Quantitativo
Política municipal de meio ambiente	A elaboração legislativa e o cumprimento da legislação específica.	A dotação orçamentária realizada.
Unidades de conservação, terras indígenas e áreas especialmente protegidas	As propostas do Instituto Natureza do Tocantins – NATURATINS aprovadas pelo Conselho Estadual de Meio Ambiente – COEMA.	Fatores e índices de proteção de terras indígenas e fatores de conservação das áreas especialmente protegidas e áreas passíveis de conversão.
Controle e combate a queimadas	Organização e a manutenção de brigadas civis de combate a queimadas e incêndios florestais e práticas de educação ambiental.	O número de focos de calor registrados, conforme dados do Instituto Nacional de Pesquisas Espaciais – INPE, e a superfície municipal.
Saneamento básico, à conservação da água, à coleta e à destinação final dos resíduos sólidos	O Índice de Conservação da Água – ICA, composto por variáveis propostas pelo NATURATINS e aprovadas pelo COEMA a execução de ações voltadas para a educação ambiental e sanitária.  A disposição final adequada dos resíduos sólidos.	O número de domicílios atendidos com água potável tratada, banheiro ou sanitário, sistema de gerenciamento de resíduos sólidos e a superfície e estado de conservação das matas ciliares existentes em relação às exigências legais.
Conservação dos solos	Programas e projetos que visem: - à utilização dos solos conforme sua aptidão; - à implantação e ao fortalecimento do órgão municipal do setor agropecuário; - à manutenção e conservação de estradas vicinais rurais; - à execução de programas de correção do solo e recuperação de áreas degradadas.	Os percentuais de superfície municipal cultivada e não conservada e a devidamente cultivada.

**Fonte:** Adaptado, TOCANTINS (2002).

Nesse contexto, é importante ressaltar que as unidades de conservação, áreas especialmente protegidas, áreas passíveis de conversão as terras indígenas têm seus índices definidos com o Decreto Estadual nº 4.739, de 15 de fevereiro de 2013. O mesmo dispositivo aborda ainda acerca dos níveis de Regularização das Terras Indígenas; e os coeficientes e índices da Política Municipal e Agenda 21, os quais são fundamentais para a destinação do ICMS-e. Conforme o Governo do Estado do Tocantins (2013), a destinação do ICMS-e ocorrerá mediante a comprova-



ção das atividades desenvolvidas no ano anterior que sejam referentes à proteção e conservação do meio ambiente.

O ICMS-e, portanto, é um instrumento cujos recursos são disponibilizados de maneira compensatória para cada município de acordo com a efetividade das políticas ambientais locais de proteção e preservação do meio ambiente, conforme são realizados projetos, ações e planos inseridos em cada um dos 5 itens norteadores dos critérios de definição da parcela do ICMS-e, o município acumula pontos que influenciarão na composição dos recursos a serem percebidos pelos municípios, para tanto existe um Questionário de Avaliação Qualitativa do ICMS instituído pela Resolução Coema nº 40 de 2013.

Diante disso, apresenta-se a seguir a valor total de repasse do ICMS-e destinado ao município objeto deste estudo, entre os meses de janeiro a dezembro do ano de 2019, como se pode observar:

**Tabela 5:** Recurso de ICMS-e recebido no município de Augustinópolis / TO.

REFERÊNCIA: JANEIRO A DEZEMBRO DE 2019		
MUNICÍPIO	ANO	RECURSO DE ICMS-E RECEBIDO (anual)
Augustinópolis/TO	2019	R\$ 488.869,55

**Fonte:** Elaborada pelo autor a partir dos dados documentais (2019).

Conforme a Tabela 5, o valor do recurso de ICMS ecológico recebido pelo município de Augustinópolis – TO, no ano de 2019, somou um total de R\$ 488.869,55 (Quatrocentos e oitenta e oito mil, oitocentos e sessenta e nove reais e cinquenta e cinco centavos). O referido valor teve sua devida destinação parcelada conforme os regulamentos legais, de modo que a Tabela 6 expõe os gastos detalhados nos quais o recurso de ICMS-e foi aplicado de fato.

Importa reforçar o caráter protetivo do ICMS-e em relação ao meio ambiente e seus recursos naturais. Conforme Zeola (2003), os recursos têm destinação vinculada aos projetos e programas de preservação, a promoção da educação ambiental e criação e manutenção das unidades de conservação (ZEOLA, 2003).

Com investimento em ações efetivas, o meio ambiente poderá ser devidamente beneficiado, considerando o questionário da Resolução do Conselho Estadual de Meio Ambiente – COEMA Nº 40 de 2013, são exemplos de ações que poderão ser realizadas pelos municípios: programas municipais de educação ambiental, criação de brigada civil municipal, projetos de prevenção e combate a incêndios, criação de unidade de conservação, organização de atividades educativas na coleta de resíduos sólidos, campanhas educativas e sanitárias junto à comunidade, promoção da instalação e funcionamento de infraestrutura de esgotamento sanitário, promoção de estratégias e ações de conservação e proteção dos solos e águas em Áreas de Preservação Permanente - APP's dos mananciais destinados ao abastecimento de água, realização de coleta seletiva de resíduos sólidos urbanos e destinação para a reciclagem dos materiais coletados etc.

Acima foram citados exemplos de medidas que poderão ser realizadas pelos municípios em que pese a proteção ambiental e observação do que estabelecem os dispositivos legais vigentes; no entanto, a Tabela 6 traz a real aplicação dos recursos do ICMS-e no município de

Augustinópolis – TO referente ao ano de 2019.

**Tabela 6:** Detalhamento da Aplicação do ICMS-e no município de Augustinópolis/TO.

<b>REFERÊNCIA: JANEIRO A DEZEMBRO DE 2019</b>	
<b>DESPESAS (Aplicação do recurso de ICMS-E)</b>	<b>VALORES R\$</b>
Material para limpeza pública	R\$ 76.265,87
Material para limpeza e conservação de praças	R\$ 9.371,38
Contratação temporária para os serviços de limpeza pública	R\$ 50.344,00
Locação de veículos para a coleta de lixo	R\$ 131.300,00
Serviços de veiculação de materiais de conscientização ambiental	R\$ 24.500,00
Equipamento de Proteção Individual – EPI	R\$ 8.354,90
Material para a brigada civil	R\$ 2.194,11
Projetos de ICMS Ecológico e ações ambientais	R\$ 13.696,00
Despesas de pessoal lotados na limpeza pública	R\$ 172.843,29
<b>TOTAL:</b>	<b>488.869,55</b>

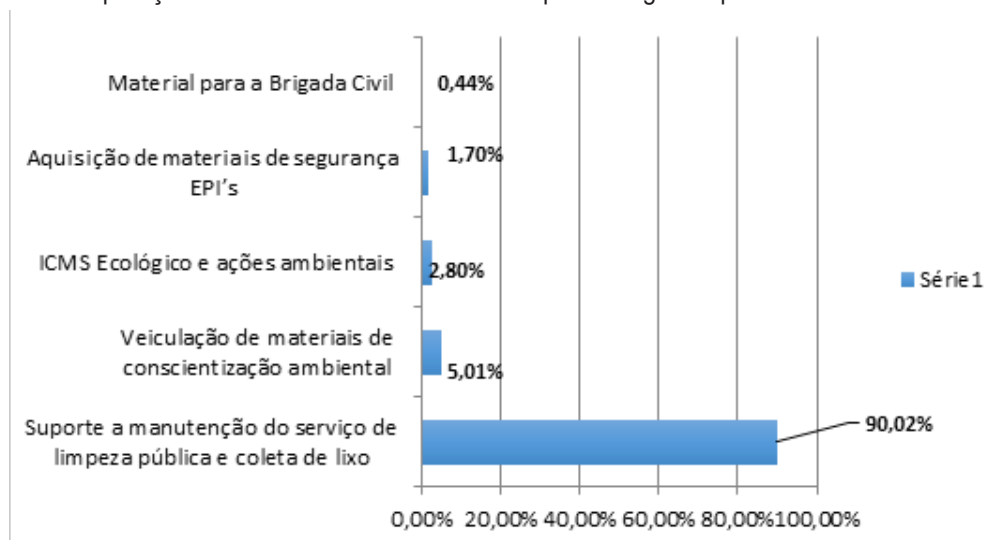
**Fonte:** Elaborada pelo autor a partir dos dados documentais (2019).

Conforme exposto na Tabela 6, a maioria dos gastos do ICMS ecológico do município de Augustinópolis destina-se ao suporte a manutenção do serviço de limpeza pública e coleta de lixo, incluindo aquisição de material para limpeza e conservação de praças, aquisição de material para limpeza pública, contratação temporária para os serviços de limpeza pública, locação de veículos para a coleta de lixo e despesas de pessoal lotado na limpeza pública. Tais gastos somaram um total de R\$ 440.124,54 (Quatrocentos e quarenta mil cento e vinte e quatro reais e cinquenta e quatro centavos), representando 90,02% da destinação total dos recursos.

A segunda maior aplicação foi dedicada aos serviços de veiculação de materiais de conscientização ambiental, somando o valor de R\$24.500,00 (Vinte e quatro mil e quinhentos reais), totalizando 5,01% do total dos recursos.

Os gastos com projetos de ICMS Ecológico e ações ambientais somaram o total de R\$ 13.696,00 (Treze mil seiscentos e noventa e seis reais), representando 2,80% dos gastos. A aquisição de materiais de segurança EPI's para as atividades ambientais de modo geral, totalizaram R\$ 8.354,90 (Oito mil trezentos e cinquenta e quatro reais e onze centavos), ou seja, 1,70% dos gastos. Finalmente, os gastos com material para a brigada civil constituíram o total de R\$ 2.194,11 (Dois mil cento e noventa e quatro reais e onze centavos), que em valores percentuais representa 0,44%, conforme demonstrado na Figura 1.

**Gráfico 1.** Aplicação do recurso de ICMS-e no município de Augustinópolis - TO.



**Fonte:** Elaborada pelo autor a partir dos dados documentais (2019).

Em relação à aplicabilidade do ICMS-e, é importante relacionar a sua destinação à suas funções precípuas, que segundo Freitas (1999), são basicamente duas, quais sejam: função compensatória, objetivando recompensar os municípios com áreas protegidas que não poderão ser utilizadas como meios produtivos; e função incentivadora, consistindo em incentivar os municípios a intensificarem suas iniciativas de conservação ambiental ampliando seus territórios de áreas protegidas.

Portanto, no que concerne ao ICMS-e, a doutrina e a legislação estão voltadas para as políticas de preservação com foco na proteção de áreas de preservação ambiental, através da criação, ampliação e suporte a estas; todavia, como demonstrado nos dados coletados, o município alvo da pesquisa possui a maioria das receitas destinadas aos serviços de coleta de lixo e manutenção da limpeza urbana, conforme se observa na Tabela 6 e na Figura 1.

Em busca ao site oficial da Prefeitura Municipal de Augustinópolis, constatou-se algumas ações voltadas para gestão de resíduos sólidos, a exemplo do programa “Bairro Limpo” (Figura 2), que consiste na formação de mutirões para realização de limpeza dos bairros (AUGUSTINÓPOLIS, 2019).

**Imagem 1.** Ações do programa “Bairro Limpo”.



**Fonte:** Prefeitura Municipal de Augustinópolis (2019).

Além do programa de limpeza em atividade, verificou-se o registro da aquisição de materiais e equipamentos destinados aos serviços de limpeza pública e jardinagem, incluindo EPI's e outros equipamentos como roçadeira, motopoda, motosserra etc (Figura 3).

**Imagem 2.** Entrega de equipamentos de limpeza pública pela Prefeitura Municipal de Augustinópolis – TO.



**Fonte:** Prefeitura Municipal de Augustinópolis (2019).

Ainda no eixo de ações ligadas à coleta e à destinação final dos resíduos sólidos, verificou-se, no mesmo ano de 2019, a implantação de lixeiras ecológicas (Figura 4), destinadas à coleta seletiva nas escolas municipais e creches, objetivando trabalhar a conscientização em relação à destinação adequada dos resíduos sólidos.

**Imagem 3.** Instalação de lixeiras para coleta seletiva nas escolas e creches municipais.



**Fonte:** Prefeitura Municipal de Augustinópolis (2019).

Depreende-se que a aplicação do ICMS-e é ativa no município de Augustinópolis – TO; todavia, a destinação dos recursos volta-se de forma concentrada para a prestação dos serviços relacionados à coleta e à destinação final dos resíduos sólidos, que é apenas um dos itens utilizados no cálculo da parcela do ICMS, conforme a Lei nº 1323/2002 estabelece.

Não se observou a existência de programas e projetos relacionados à recuperação de áreas degradadas, regeneração e proteção de Áreas de Preservação Permanente – APP's. Ainda que sejam citados projetos de ICMS-e e ações ambientais não há um detalhamento em relação a tais projetos e ações.

Destaca-se que se extraiu dados documentais junto ao Instituto Natureza do Tocantins – Naturatins, que em 2017 o município aderiu ao Protocolo do Fogo, um programa promovido pelo referido órgão ambiental estadual, que busca parceria com os municípios na promoção de ações de combate a queimadas e diminuição dos focos de incêndio no Estado. O programa reúne o Legislativo, Executivo e a sociedade civil organizada urbana e rural do município para a elaboração de propostas, sugestões e contribuições gerais concernentes às medidas de prevenção, controle e combate a incêndios e queimadas. A adesão ao Protocolo do Fogo conta pontos para o ICMS-e, portanto, reflete na percepção dos recursos pelo município (NATURATINS, 2017).

A adesão a programas como o Protocolo do Fogo é de grande valia, uma vez que o município de Augustinópolis encontra-se na microrregião do Bico do Papagaio, uma área de transição entre Amazônia e Cerrado, que sofre constantemente com incêndios e queimadas, devido às atividades de agricultura e agropecuária, em que culturalmente é utilizado o fogo para a limpeza de pasto e de áreas para plantio. Segundo Machado (2012), são atividades extremamente destrutivas que fragilizam a resistência dos solos, através da eliminação da matéria orgânica responsável por amortecer o impacto das águas pluviais, destruindo ainda a microfauna, que realiza a ciclagem dos nutrientes, levando ao comprometimento lento e gradual do sistema ambiental.

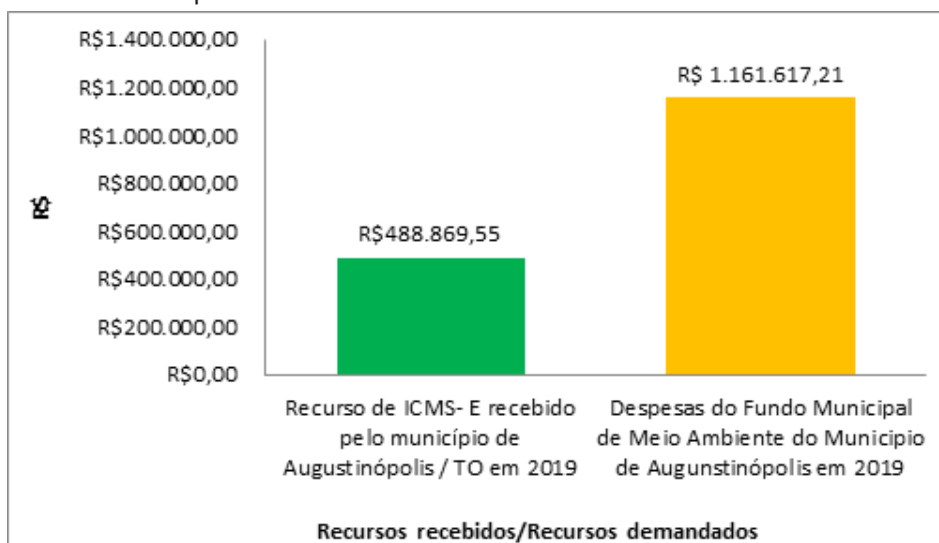
Em diversos estados, as experiências com ICMS-e têm se demonstrado positivas, trazendo conscientização às populações e ações capazes de gerar efeitos no mundo real. Ressalta-se que em cada estado da Federação são tomadas medidas considerando suas prioridades ambientais

ou sociais (JÚNIOR; SALM; MENEGASSO, 2007).

Assim, interpreta-se que o município, apesar de não apresentar uma diversidade de áreas onde são aplicados os recursos do ICMS-e, pode estar concentrando-os nos objetivos que consideram mais substanciais e urgentes em que pese às ações ambientais.

Os dados documentais indicam ainda que no ano de 2019, a prefeitura de Augustinópolis destinou de seus recursos próprios, um montante de R\$ 1.161.617,21 (um milhão cento e sessenta e um mil, seiscentos e dezessete reais e vinte e um centavos) às demandas do Fundo Municipal de Meio Ambiente, considerando que o repasse do ICMS – e, naquele ano, não foi suficiente, conforme ilustra a Figura 5.

**Gráfico 2.** Comparativo entre os recursos recebidos e recursos demandados.



**Fonte:** Elaborada pelo autor a partir dos dados documentais (2019).

Os recursos advindos do ICMS-e incentivam o investimento na política ambiental dos municípios de maneira compensatória, quanto maior a quantidade de ações pelo município, maior será sua destinação. Todavia, ressalta-se que em Augustinópolis, o montante destinado não perfaz o custeio de todas as demandas necessárias.

## Considerações Finais

O estudo possibilitou compreender como o ICMS-e se constitui como um recurso fundamental ao desenvolvimento econômico e ambiental no Estado do Tocantins, sobretudo no município de Augustinópolis, o qual é beneficiado com o referido instrumento de política ambiental e até mesmo social, como demonstram os seus resultados na prática. É inevitável a disposição dos recursos naturais para o desenvolvimento econômico, de modo que o investimento em políticas ambientais que reconheçam a sustentabilidade como o melhor caminho a ser seguido é fundamental, e devem se mostrar efetivas, alcançando também os municípios menores em todo o país.

Para aderir ao ICMS-e e destiná-lo aos municípios, o Tocantins portou-se de disposições constitucionalmente estabelecidas que nortearam a elaboração de um conjunto de legislação estadual pertinente, atribuindo ao seu órgão responsável pela execução da política ambiental, Instituto Natureza do Tocantins – Naturatins, a capacidade de definir parâmetros e índices relati-

vos à percepção do ICMS-e pelos municípios, bem como atribuiu capacidade deliberativa ao seu Conselho Estadual de Meio Ambiente – COEMA para as aprovações necessárias.

Assim, a Lei estadual nº 2.959, de 18 de junho de 2015, estabeleceu que 13% do ICMS estadual deveria ser destinado ao meio ambiente, enquanto a Lei estadual nº 1.323/2002 determinou os índices que constituem o cálculo da parcela do produto de arrecadação do ICMS relativo aos municípios, esta última foi regulamentada pelo Decreto nº 1.666, de 26 de dezembro de 2002, o qual determinou os critérios qualitativos e quantitativos dos itens nos quais há previsão para os municípios investirem nos índices de incentivo concernentes a cada tema ligado ao meio ambiente.

Portanto, a legislação estadual inovou em determinar um dos maiores percentuais do ICMS no atendimento às questões ambientais, bem como buscou organizar a destinação de tais recursos, estabelecendo critérios pautados na preservação ambiental e sadia qualidade de vida, conforme estabelece o Artigo 225 da Constituição Federal; assim, notou-se, através dos dispositivos legais, a busca em favorecer o meio ambiente de forma harmonizada com a lei maior.

Em relação ao município, depreende-se que o mesmo busca atender ao que preconiza a Constituição Federal, dada a existência do seu próprio fundo ambiental destinado ao recebimento dos recursos a serem aplicados em prol da política ambiental local, dependendo de uma gestão ligada à secretaria de meio ambiente. Ressalta-se que o município, também dispõe de lei específica e de decretos regulamentadores do seu fundo municipal de meio ambiente.

Quanto à eficácia da aplicação do ICMS Ecológico nas ações relativas à proteção ambiental no município de Augustinópolis – TO, notou-se a concentração dos recursos do Fundo Municipal em medidas dedicadas ao suporte e manutenção do serviço de limpeza pública, a coleta de lixo, aquisição de material para limpeza e conservação de praças, bem como aquisição de equipamentos necessários aos recursos humanos contratados para os serviços de limpeza pública. Dessa forma, no que tange à aplicação do ICMS-e no município objeto do estudo, são observados bons resultados; todavia, a destinação dos recursos mostra-se concentrando boa parte nos serviços relativos à coleta e à destinação final dos resíduos sólidos, constituindo-se apenas um dos itens utilizados no cálculo da parcela do ICMS conforme a Lei nº 1323/2002 estabelece.

Há que se ressaltar a possibilidade do município concentrar-se nos problemas ambientais mais urgentes da sua região, considerando que em cada local as necessidades, devem ser priorizadas. Cita-se como exemplo a adesão ao programa Protocolo do Fogo, o qual objetiva juntar forças na prevenção à incêndios e queimadas no Tocantins, considerando o estado crítico do Cerrado em que pesa as queimadas sempre abundantes no período de estiagem.

## Referências

AUGUSTINÓPOLIS - TO. **Decreto nº 109/2017**. Dispõe sobre a regulamentação do fundo municipal de Meio Ambiente – FMAM. Disponível em: <https://augustinopolis.to.gov.br/documentos/legislacao/146.pdf>. Acesso em: 07 jul. 2020.

AUGUSTINÓPOLIS – TO. **Lei 696/2018**, de 20 de Dezembro de 2018. Altera a Lei 573/2013, Dispõe sobre a alteração da Lei 573/2013, de criação do fundo municipal do meio ambiente do município de Augustinópolis, e da outras providências. Augustinópolis - TO. 2018.

BONAPARTE, Priscila. **O ICMS Ecológico**. 2005. 72 f. Monografia (Bacharel em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, RJ, 2005.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, Secretaria Especial de Editoração e Publicações, 1988.

BRASIL. **LEI Nº 2.959, de 18 de junho de 2015**. Dispõe sobre critérios de distribuição das parcelas municipais do ICMS, e adota outras providências. Disponível em: <http://dtri.sefaz.to.gov.br/legislacao/ntributaria/Leis/Lei2.959.15.htm>. Acesso 11 maio 2020.

BRUNDTLAND, G. H. (Org.). **Nosso futuro comum**. Rio de Janeiro: FGV, 1987.

CARRAZZA. ROQUE ANTONIO. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo - SP: Malheiros, 2015.

CAVALCANTI, C. **Desenvolvimento e natureza**: estudos para uma sociedade sustentável. 2. ed. São Paulo: Cortez Editora, 1998. Cap. 6, p. 105-107.

CUNHA, Paulo. A globalização, a sociedade de risco, a dimensão preventiva do direito e o ambiente. In: FERREIRA, H. Sivini; LEITE, J. R. Morato (orgs). **Estado de Direito Ambiental – Tendências**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2004, p.109-147.

DE CASTRO WEBER, Gabriella et al. A representatividade do Icms Ecológico nos Municípios da região sul do Estado do Tocantins. **Território e desenvolvimento regional: abordagem multidisciplinar da região sul do Tocantins**, 2019. Disponível em: [https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=qjLDDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT69&dq=icms+ecologico+tocantins&ots=Sgo4R6aok\\_&sig=-gV6NXTwW0wxYciLmR3c47TDVUc#v=onepage&q&f=false](https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=qjLDDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT69&dq=icms+ecologico+tocantins&ots=Sgo4R6aok_&sig=-gV6NXTwW0wxYciLmR3c47TDVUc#v=onepage&q&f=false). Acesso em: 11 maio 2020.

FIUZA. A. P. F. **ICMS Ecológico – Um Instrumento para a Gestão Ambiental**. Disponível em: Acesso em: <http://www.mt.trf1.gov.br/jud5/icms.htm>. Acesso em: 16 fev. 2009.

FRANCO, Decio Henrique. **O ICMS Ecológico como instrumento de gestão ambiental: Contribuições para o estado de São Paulo**. 2006. 242 p. 2006. Tese de Doutorado. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) Programa de Pós Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Metodista de Piracicaba, Santa Bárbara D'Oeste.

FREITAS, Joel. A tutela do meio ambiente e o desenvolvimento sustentável em face dos objetivos



fundamentais da magna carta de 1988: A formação e desenvolvimento da região norte do Mato Grosso. **Judicare**, v. 11, n. 1, 2017. Disponível em: <http://www.ienomat.com.br/revista/index.php/judicare/article/view/14/13>. Acesso em: 10 maio 2020.

GOVERNO do Estado do Tocantins. **ICMS ecológico**. Palmas. 2013. Disponível em: [https://www.atm-to.org.br/files/download/20180924113736\\_cartilha\\_icms\\_ecol\\_gico.pdf](https://www.atm-to.org.br/files/download/20180924113736_cartilha_icms_ecol_gico.pdf) Acesso em: 10 jul 2020.

IBGE. **Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística**. Diretoria de Pesquisas, Coordenação de População e Indicadores Sociais, Pesquisa de Informações Básicas Municipais 2013, Acesso em: 08 set. 2015.

INSTITUTO Natureza Do Tocantins – Naturatins. **Gestores de 24 municípios assinam Protocolo do Fogo com o Naturatins** (2017). Disponível em: <https://naturatins.to.gov.br/noticia/2017/12/21/gestores-de-24-municipios-assinam-protocolo-do-fogo-com-o-naturatins/>. Acesso em: 10 jul. 2020.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 14. ed. São Paulo - SP: Saraiva, 2016.

JÚNIOR, Amery Moisés Nadir; SALM, José Francisco; MENEGASSO, Maria Ester. Estratégias e ações para a implementação do ICMS ecológico por meio da co-produção do bem público. **Revista de negócios**, v. 12, n. 3, p. 62-73, 2007.

LEME, Taciana Neto. **Fontes de recursos financeiros para a gestão ambiental pública**: Cenários e estratégias de captação para o funcionamento de fundos socioambientais. O que um fundo precisa para funcionar: Recursos Financeiros. Brasil: Série Financiamento e Fomento Ambiental no Brasil, 2008. Volume 2.

LEONARDO, Vera Sirlene; OLIVEIRA, Aldenir Cruz. ICMS Ecológico: uma iniciativa dos governos estaduais para a preservação ambiental. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 26, n. 2, p. 40-56, 2007.

MACHADO, Carlos Augusto. Desmatamentos e queimadas na região norte do estado do Tocantins. **Caminhos de Geografia**, v. 13, n. 43, 2012.

MARCHIORI, José Renato. **O ICMS Ecológico como instrumento de preservação do cerrado goiano**. Faculdade Alves Faria, 2009.

MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação ambiental**: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário. São Paulo: Saraiva, 2014.

PEDRO, Marcos Martins. **O ICMS como instrumento de preservação do meio ambiente**. Disponível em: <http://ultimainstancia.uol.com.br/artigos/ler> 2007. Acesso em: 15 jun. 2018.

QUEIROZ, Julia Mello. Desenvolvimento econômico, inovação e meio ambiente: a busca por uma convergência no debate. **Cadernos do Desenvolvimento**, v. 6, n. 9, p. 143-170, 2018. Disponível em: <file:///C:/Users/VAIO/Desktop/224-776-1-PB.pdf>. Acesso em: 10 mai 2020.

SACHS, Ignacy. **Caminhos para o desenvolvimento sustentável**. Editora Garamond, 2002.

SEPLAN. **Cidade de Augustinópolis**. <http://www.seplan.am.gov.br>. Disponível em: <http://www.citybrazil.com.br/to/augustinopolis/historia.php>? Acesso em: 10 mar. 2018.

SOUSA, RMC; NAKAJIMA, N. Y.; OLIVEIRA, E. B. ICMS Ecológico: instrumento de gestão ambiental. **Revista Perspectiva, Erechim**, v. 35, n. 129, p. 27-43, 2011.

TOCANTINS. **Decreto nº 1666/2002**. Regulamenta a Lei 1.323, de 4 de abril de 2002, que dispõe sobre os índices que compõem o cálculo da parcela do produto da arrecadação do ICMS pertencente aos municípios. Disponível em: [http://www.sefaz.to.gov.br/sefazto1/arquivos/LEGIS\\_1422.pdf](http://www.sefaz.to.gov.br/sefazto1/arquivos/LEGIS_1422.pdf). Acesso em: 10 mar. 2018.

VEIGA, J. E.. **Desenvolvimento sustentável: o desafio do século XXI**. Rio de Janeiro: Garamond, 2010.

ZEOLA, Senise Freire Chacha. ICMS: instrumento de proteção e conservação do meio ambiente. **Revista de Direito Ambiental**. São Paulo: Ed. RT, 2003

# **CAPÍTULO 6**

**PAPERLESS E AS MUDANÇAS NOS SISTEMAS DE GESTÃO DE ARQUIVOS  
NAS EMPRESAS CONTÁBEIS**



# PAPERLESS E AS MUDANÇAS NOS SISTEMAS DE GESTÃO DE ARQUIVOS NAS EMPRESAS CONTÁBEIS

**Edgard João do Sacramento Neto<sup>1</sup>**

**Lindacy Sampaio dos Santos<sup>2</sup>**

**Maria Aldiléia Silva de Melo<sup>3</sup>**

**Ana Paula Monteiro de Oliveira<sup>4</sup>**

Mudanças e melhorias sempre serão bem vindas, algumas auxiliam no desenvolvimento e melhoram de forma significativa as atividades desenvolvidas por empresas, mesmo que alterações sejam, de certa forma, algo bastante simples e às vezes ignorado como, por exemplo, a utilização de arquivos físicos para a armazenagem de dados nas empresas, que hoje está sendo substituída de forma contínua por sistemas de interação digital, e tais sistemas demonstram, a cada dia, sua valiosa contribuição no desempenho das atividades das empresas.

Com o tempo, pode-se notar as dificuldades que se encontravam com a armazenagem de informações; a grande quantidade de arquivos e pastas que eram geradas como consequência do trabalho realizado pelas empresas acabava por se tornar um grande fardo, uma vez que necessitavam de um grande sistema de armazenagem, para que futuramente a utilização desses arquivos fosse possível. Com o advento de novas tecnologias, as empresas obtiveram a oportunidade de melhorar e evoluir trazendo à tona novos conceitos e práticas que beneficiariam bastante suas empresas. Um desses conceitos é o denominado de “paperless”, tendo ele papel importante na transição do físico para o digital.

O tema deste artigo é relevante e atual, uma vez que a transformação do sistema de armazenagem antes utilizada nas empresas deu início a uma significativa redução no número de papel utilizado por eles e, desta forma, conceitos como o “paperless” vieram a surgir tendo como base a mensagem da não utilização de papel ou uma diminuição considerável em seu uso, sendo esta uma mudança bastante radical, tendo em vista que já possuíam um sistema de armazenamento bem definido.

Assim sendo, considerando o “paperless” e as mudanças nos sistemas de gestão de arquivos nas empresas, chegou-se ao seguinte questionamento: Quais os benefícios da gestão

---

1 Pós-graduando em Contabilidade e Direito Tributário pela Universidade Estadual do Tocantins (UNITINS). Bacharel em Ciências Contábeis (UNITINS).

2 Pós-graduando em Contabilidade e Direito Tributário pela Universidade Estadual do Tocantins (UNITINS). Bacharel em Ciências Contábeis (UNITINS).

3 Possui graduação em Ciências Contábeis pela Faculdade do Bico do Papagaio (2013). Especializada em MBA Auditoria e Gestão Pública pelo Instituto de Ensino Superior de São Paulo. Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS/RS) (2020). Docente no curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Tocantins (UNITINS).

4 Mestre em Ciências Ambientais pela Universidade de Taubaté (2021). Possui graduação em CIÊNCIAS CONTÁBEIS pela Faculdade do Bico do Papagaio (2012). Especialização em Metodologia do Ensino Superior pela Instituto Nordeste de Educação Superior de Graduação e Pós-Graduação (2014).

eletrônica de documentos associada ao conceito “paperless”?

O estudo possui como objetivos demonstrar a evolução e as mudanças ocorridas no formato de armazenamento e gestão de documentos no setor contábil, para isso será ressaltado as dificuldades da gestão física de arquivos; demonstrar o formato atual de armazenamento de documentos na área contábil e apresentar de forma clara os reais benefícios para as empresas que acompanham as evoluções no que tange a utilização de mecanismos digitais de armazenagem de documentos, além de apontar as vantagens para empresas que aderem ao conceito “paperless” e diminuem sua produção de papel dentro de suas instalações.

Na sua construção, desenvolveremos os tópicos com o objetivo de facilitar a associação e compreensão sobre o assunto a ser abordado. Quanto à metodologia utilizada, realizamos pesquisa bibliográfica e documental fundamentada em uma abordagem qualitativa.

## **Fundamentação teórica**

### **Arquivos**

O arquivo é a parte mais relevante quando se trata de armazenagem de documentos, podemos definir arquivo como sendo “conjunto de documentos oficialmente produzidos e recebidos por um governo, organização ou firma, no decorrer de suas atividades, arquivados e conservados por si e seus sucessores, para efeitos futuros” (MAIA, 2015, p. 02). Sendo assim, os arquivos servem para guardar informações importantes de forma a serem utilizadas futuramente se necessário.

Maia (2015) nos diz que, com decorrer dos anos, a forma de armazenagem de arquivos foi se modificando; a pouco tempo sua armazenagem era realizada de forma física através de papéis e pastas, sendo seguida as recomendações do Conselho Nacional de Arquivos para garantir a integridade e a reutilização eficaz dos arquivos guardados.

### **Recomendações do Conselho Nacional de Arquivos**

A armazenagem de documentos físicos não era algo fácil de se realizar, muitos arquivos se perdiam e outros acabavam por ficar inutilizáveis. Grande parte disso se dava pela má armazenagem, para contornar esse resultado o Conselho Nacional de Arquivos criou recomendações para evitar os empecilhos trazidos para as empresas por armazenagens indevidas, destas recomendações podemos destacar:

**Quadro 1:** Gerenciamento e preservação de documentos digitais.

<b>Observações</b>	<b>Etapas</b>
Áreas de armazenamento	A localização de um depósito de arquivo deve prever facilidades de acesso e de segurança contra perigos iminentes, evitando-se, por exemplo: <ul style="list-style-type: none"><li>-Áreas de risco de vendavais e outras intempéries;</li><li>-Áreas de risco de incêndios;</li><li>-Áreas próximas a indústrias com altos índices de poluição atmosférica;</li><li>-Áreas próximas a instalações estratégicas com material bélico; Dentre outros.</li></ul>
Condições ambientais	Recomenda-se um estudo prévio das condições climáticas da região, nos casos de se elaborar um projeto de construção ou reforma, com vistas a obter os melhores benefícios, com baixo custo, em favor da preservação dos acervos.  Observando pontos como: <ul style="list-style-type: none"><li>-Monitorar as condições de temperatura e umidade relativa do ar;</li><li>-Monitorar os níveis de luminosidade;</li></ul>
Acondicionamento	Os documentos devem ser acondicionados em mobiliário em invólucros apropriados, que assegurem sua preservação. A escolha deverá ser feita observando-se as características físicas e a natureza de cada suporte, exemplo: <ul style="list-style-type: none"><li>-Caixas;</li><li>-Envelopes;</li><li>-Pastas;</li></ul>
Manuseio e transporte	O manuseio requer cuidados especiais, tanto pelos técnicos, durante o tratamento dos documentos, quanto pelos usuários: <ul style="list-style-type: none"><li>-Manusear os documentos originais com mãos limpas, de preferência fazendo uso de luvas;</li><li>-Manusear documentos de grandes formatos em mesas de grandes dimensões;</li><li>-Utilizar escadas seguras, especialmente desenhadas para a retirada de documentos das estantes;</li></ul>
Segurança	Toda instituição arquivística deve contar com um Plano de Emergência escrito, direcionado para a prevenção contra riscos potenciais e para o salvamento de acervos em situações de calamidade como fogo, água, insetos, roubo e vandalismo.

**Fonte:** Conselho Nacional de Arquivos (2005), adaptado pelos autores.

Tal forma de armazenagem se torna complexa e demandando bastante tempo para uma execução viável, e para contornar isso, novos meios e maneiras de armazenar documentos foram surgindo. Com isso, a era digital surge como o futuro da armazenagem e gestão de documentos e dados.

## **A integração digital de arquivos, documentos e informações**

Segundo CTDE (2009), com as notáveis desvantagens e dificuldades na utilização de meios físicos de armazenagem de arquivos, as empresas acabam por migrar para meios mais eficazes e, com o surgimento de novas tecnologias que facilitam essa transição, novos conceitos

acabam surgindo, como é o caso do arquivo digital.

Arquivo digital é o “conjunto de bits que formam uma unidade lógica interpretável por um programa de computador e armazenada em suporte apropriado” (CTDE, 2009, p. 4), ou seja, é a transformação de um arquivo para a linguagem lógica de um computador e com tal transformação o arquivo físico não seria mais necessário ou poderia ser evitado uma vez que estaria armazenado eletronicamente para uma possível utilização futura.

Com a chegada dos arquivos digitais, grande parte dos documentos poderiam ser armazenados em discos rígidos de forma totalmente digital e, desta maneira, diminuindo consideravelmente os gastos com armazenagem. Podemos definir como sendo documento digital a “informação registrada, codificada em dígitos binários, acessível e interpretável por meio de sistema computacional” (CTDE, 2009, p. 4); desta forma, a computação digital seria a maneira mais eficaz em guardar arquivos, uma vez que a única preocupação seria em manter os discos de armazenagem intactos, isso levando em consideração que a armazenagem seria feita apenas pela empresa; no entanto, meios de se guardar documentos e arquivos online são bastante úteis como é o caso da computação em nuvem.

A computação em nuvem pode ser definida, de forma simplificada, como um paradigma de infraestrutura que permite o estabelecimento do SaaS (software como serviço), sendo um grande conjunto de serviços baseados na web com o objetivo de fornecer funcionalidades, que até então, necessitavam de grandes investimentos em hardware e software, e que funciona através de um modelo de pagamento pelo uso (BORGES, 2011, p. 9).

Com diversas vantagens como qualidade dos arquivos, fácil acesso e minimização, muitas empresas aderiram e este tipo de armazenagem e utilização de dados; com o tempo, um novo tipo de conceito veio a surgir um que se propõe a reduzir ou acabar com a utilização de papel dentro das empresas o chamado conceito “paperless”.

## **Paperless**

“Paperless” é uma palavra em inglês que significa “sem papel” ou a não utilização de papel. As empresas que aderem a esse conceito buscam a substituição por completo ou parcialmente do papel por outros meios. Desta maneira, a empresa demonstraria uma imagem mais altruísta e dedicada às transformações benéficas, não só para a empresa como para o mundo. Tais formas de demonstrar esse lado “humanizado” já foi empregado de formas diferentes por outras empresas como é o caso da empresa Ypê, que em diversas vezes se propõe a utilizar de seus recursos para diminuir possíveis agressões ao meio ambiente desenvolvendo atividades como o reflorestamento, desenvolvimento sustentável dentre outros (EXPENSEON, 2020).

No caso do “paperless” de acordo com o site Expenseon (2020), a não utilização de papel é uma mensagem clara referente ao desmatamento, além de trazer outros benefícios para as empresas como enumerado pelo site “expenseon”, o “paperless” pode ajudar na redução de custos, aumento da produtividade, digitalização de documentos e claro a preservação ambiental. Muito se acredita que a substituição do papel seria uma tarefa fácil nos dias de hoje; porém, pode ser

uma tarefa bastante complexa para uma empresa que esteja despreparada para tais mudanças 9

A utilização do conceito “paperless” pelas empresas é algo bastante interessante uma vez que pode ser conciliado com as novas formas de mídias de hoje, como fala Abigail J. Sellen:

A mídia com a qual armazenamos e transmitimos informações são componentes-chave para trabalho de conhecimento e são continuamente desenvolvidos. A mídia nos inclui como criaturas cognitivas, computadores de vários tipos e documentos em papel de vários tipos. Pessoas e computadores são frequentemente estudados, mas com pouca atenção (SELLEN, 2018, p. 2, traduzido pelo autor).

A evolução das mídias, das empresas e das pessoas faz com que mudanças, mesmo as mais complexas, tornem-se possíveis, uma vez que podemos desenvolver meios para alcançar nossos objetivos.

## **Paperless e gestão eletrônica de documentos**

Vivemos um desafio social que visa eliminar o papel, que é o principal documento de suporte de seu relacionamento. Estamos vivendo em um período de transição sem papel. Isso significa que tanto o jurídico quanto o contábil têm problemas de legado no papel, porque a migração do suporte certamente destruirá a integridade, seja do suporte físico para o suporte digital e vice-versa. Por isso, o ideal é que tudo nasça, seja produzido em meio eletrônico, e não precise de materialização e desmaterialização. Um simples processo de digitalização pode gerar certos tipos de reclamações por violação de integridade, e nos casos em que a prova pericial é necessária, sempre precisamos da expressão de vontade original, conforme apontado na leitura do Artigo 425 do novo Código de Processo Civil. O documento digitalizado não é perecível, não é o mesmo que um e-mail impresso.

Mas, isso pode ser resolvido pela digitalização do registro ou certificação pelo registrador de contratos e documentos ou cartório. Portanto, procura convencer o público de que, nessas circunstâncias, pode haver algum tipo de desafio para negar a autoria ou violar a integridade. Além disso, a outra face do documento foi gerada diretamente na forma eletrônica, sendo cada vez mais necessário que a empresa o mantenha de maneira adequada, mesmo para efeito de descoberta eletrônica (o termo define o prazo para apresentação de prova eletrônica perante a justiça). Por isso a gestão de documentos eletrônicos sempre foi um tema de grande preocupação para as empresas, tendo por objetivo a proteção do conhecimento e da segurança da informação e a garantia das provas jurídicas necessárias em caso de auditoria ou contencioso.

Embora as rotinas de negócios envolvam uma série de relacionamentos remotos, esses relacionamentos geram obrigações e responsabilidades por meio do uso da tecnologia e da comunicação eletrônica, incluindo troca de informações entre executivos, revisão de minutas de contratos e confirmação e aprovação de documentos, por fim, tudo por meio eletrônico. Poucas empresas possuem uma política claramente definida, que geralmente é determinada pelo usuário, ou seja, todos os perfis e níveis de funcionários, decidem, pessoalmente, o que manter, como mantê-lo por quanto tempo, e enviar documentos digitais confidenciais via e-correspondência.



Na legislação brasileira, a definição de documento pode ser entendida como uma ferramenta de registro de fatos, seja ele um suporte físico ou eletrônico (onde a sequência de bits pode ser traduzida por um programa de computador e representar o fato).

É preciso ressaltar que em todos os ordenamentos jurídicos, o conceito de documento está relacionado à palavra “escrito”, ou seja, não importa qual suporte seja fixado, o elemento básico é uma compreensão clara da manifestação e vontade expressa. Nesse sentido, o uso da “tecnologia papel” tem evoluído muito em relação às provas orais, pois promove a entrega de obrigações de forma mais autônoma e independente na ausência das partes e de suas testemunhas. E com o desenvolvimento da tecnologia da informação, não precisa mais de nenhum suporte material e tangível.

## **Gestão eletrônica de documentos: tecnologia eficiente e sustentável**

A melhor forma de garantir a continuidade do conhecimento é preservando as fontes de informação. Preservar a informação que está em um estado é uma tarefa complexa que envolve protegê-la, dada a necessidade de compartilhamento. A reprodução da fonte física pode resultar no controle e propriedade da mesma. A transformação da informação física em meio digital garantiu a exclusão de certos problemas encontrados no processamento da informação física, de forma muito mais prática e sustentável. Diversas empresas converteram sua coleção documental para o estado, muitas vezes para garantir a proteção dessas informações, nos métodos de criptografia atuais, mas também descentralizando-os. A digitalização também oferece outros benefícios para todas as organizações e setores.

A Tecnologia usada para gerenciar documentos eletronicamente é chamada de ECM, um acrônimo para o termo Enterprise Content Manager. A ECM oferece um conjunto de tecnologias para processamento de informação, permitindo assim a digitalização de documentos que se encontram em forma física, armazenamento, edição, distribuição, monitorização e arquivo. Também pode ser aplicada a vários conteúdos, como e-mails, fax, arquivos digitais, documentos, cartas, sons e imagens.

Várias empresas, instituições educacionais, agências federais, estaduais e governamentais enfrentam a necessidade de digitalizar suas informações para gerenciá-las eletronicamente.

## **Sustentabilidade empresarial**

A substituição do papel por tecnologia é uma excelente oportunidade para empresas de todo o mundo, isso inclui eliminar ou reduzir o uso de papel em procedimentos administrativos, alavancar a tecnologia para otimizar processos, facilitar a busca de informações, conservar recursos e contribuir para a proteção do meio ambiente.

Para Graniere (2016), a tecnologia é uma aliada nesse processo de gerenciamento e armazenamento de documentos, auxiliando as empresas a melhorarem o desempenho e aumentarem a eficiência em um momento em que agilidade e redução de custos são vantagens competitivas. Os gestores procuram soluções técnicas como a gestão digital de documentos e outras opções

que possam resolver esses problemas de forma inteligente. Portanto, escolher a tecnologia certa é muito importante para a empresa. A solução precisa estar corretamente alinhada com o objetivo e deve ser eficaz para o gerenciamento e armazenamento de documentos. Com isso, a empresa pode melhorar o desempenho e se tornar mais eficiente e ágil no processo com um custo menor.

Nunes *et al.* (2012) afirmam que, à medida que o uso de papel é reduzido ou eliminado, toda a empresa se beneficia, pois, isso tem um efeito positivo na redução dos custos globais. Além da economia gerada pela redução do papel, a tecnologia sem papel também pode economizar custos no processo de impressão, suprimentos de escritório e armazenamento. Além de tornar o gerenciamento de documentos mais ágil e simples, a tecnologia inteligente também é usada para manter os documentos organizados e acessíveis a todos.

Lavezzo (2016) destaca que, com a redução do consumo de papel, a empresa, consequentemente, desempenha um papel na proteção do meio ambiente, pois a criação de impressos exige o corte de muitas árvores, o que é um processo bastante poluente.

Sustentabilidade é um termo usado para determinar práticas e ações relacionadas aos processos humanos para atender às necessidades atuais dos seres humanos, sem interferir no futuro da próxima geração. Segundo Lavezzo (2016), a sustentabilidade é diretamente vinculada ao desenvolvimento econômico sem destruir o meio ambiente, e usar os recursos naturais com sabedoria para que as gerações futuras possam usá-los. Seguindo esses padrões, a sociedade pode garantir que a evolução seja sustentável.

Segundo Kraemer (2001), ao longo do tempo e considerando a realidade, algumas empresas passaram a investir na sustentabilidade em suas políticas; marketing para expressar preocupações com o meio ambiente e promover previsões institucionais positivas para seus benefícios ao público e às partes interessadas. Portanto, o autor conclui que essa política se tornou uma realidade de competição entre empresas que operam na mesma região e segmentação.

## Vantagens do arquivamento digital

Aqueles que digitalizam sua coleção podem inicialmente ver as informações digitalizadas como a única vantagem; no entanto, existem diversos outros benefícios. Por exemplo:

- Acesso descentralizado ao conteúdo: é possível acessar documentos em qualquer lugar fora do escritório, desde que você tenha uma estação de trabalho conectada à internet e ao navegador WEB;
- Controle de acesso ao conteúdo: com o documento digital e baixado em um sistema GED, é para definir quem pode acessar o documento através do perfil de acesso, também definindo os níveis de permissão para esse conteúdo;
- Proteção de conteúdo: com mecanismos de criptografia, é possível manter um arquivo ineleável para o interceptor;
- Compartilhamento de informações: com o acesso descentralizado é possível, sem criar réplicas de uma música, distribuí-la para um número imensurável de pessoas que usam o sistema;
- Alternativa sustentável: além dos outros benefícios listados, a implementação de uma solução GED é sustentável. Isso garante uma melhor qualidade de vida para nós, evitando a duplicação irracional de conteúdo;
- Localização das informações: os documentos digitalizados e armazenados das etiquetas digitais

possibilitam recuperar informações com redução significativa no tempo, gerando velocidade de decisão e eficiência no fluxo de trabalho.

## **Metodologia**

Para o desenvolvimento do estudo foi realizada pesquisa bibliográfica, reunindo informações e dados já disponíveis, que têm por finalidade proporcionar ao pesquisador o reforço semelhante na análise de suas pesquisas ou manipulação de suas informações, Andrade (2010), a partir daí, pode-se examinar ou explicar o objeto que está sendo investigado, analisando as principais ideias sobre o assunto.

A abordagem utilizada nesta pesquisa é qualitativa, porque tende a esclarecer o motivo das coisas, expondo o que convém ser realizado. “Utilizamos a pesquisa qualitativa quando queremos descrever nosso objeto de estudo com mais profundidade” (MASCARENHAS, 2012, p. 58), isto é, a finalidade da amostra é elaborar informações aprofundadas e ilustrativas.

Considera-se, também, o presente estudo como uma análise descritiva, onde exige do pesquisador uma série de dados sobre o que se pretende pesquisar. São exemplos de pesquisa descritiva: estudos de caso, análise documental. Os estudos descritivos têm o intuito de descrever as características e os fenômenos dos fatos, além de identificar se há ligação entre as variáveis analisadas (MASCARENHAS, 2012).

Essas informações contribuíram para este estudo, demonstrando a evolução e as mudanças ocorridas no formato de armazenamento e gestão de documentos.

## **Resultados e discussão**

Esta seção apresenta os reais benefícios da transição do arquivamento físico para o digital, através de um comparativo entre esses meios de armazenagem, para que desta maneira possa apresentar a melhoria significativa que veio a ocorrer com o advento de novas tecnologias, assim como mostrar como a obsoleta forma de armazenagem veio a ser substituída e as vantagens dessa substituição.

### **Armazenamento físico x armazenamento digital na área contábil**

A transição do mundo físico para o digital nas empresas está acontecendo de forma natural e há alguns anos ela vem acelerando em específico, no que se refere à área contábil. Podemos enumerar as várias mudanças no sistema de armazenagem e gestão de documentos contábeis, mudanças essas que vêm ocorrendo a diversos anos, evoluindo, transformando e facilitando vida do profissional e de seus clientes.

A partir desse contexto, a figura 1 representa o modelo comum de armazenamento de documentos utilizando-se espaço físico, documentos impressos, encadernados e arquivados em pastas ou caixas.

**Figura 1:** Modelo Comum de Armazenamento de Documentos.



**Fonte:** Guardemais (2018).

O armazenamento de documentos passa por uma transição do físico para o digital, com o uso de um sistema público que reduz o volume de papel relacionado a essas informações, mantendo o acervo documental organizado e acessível.

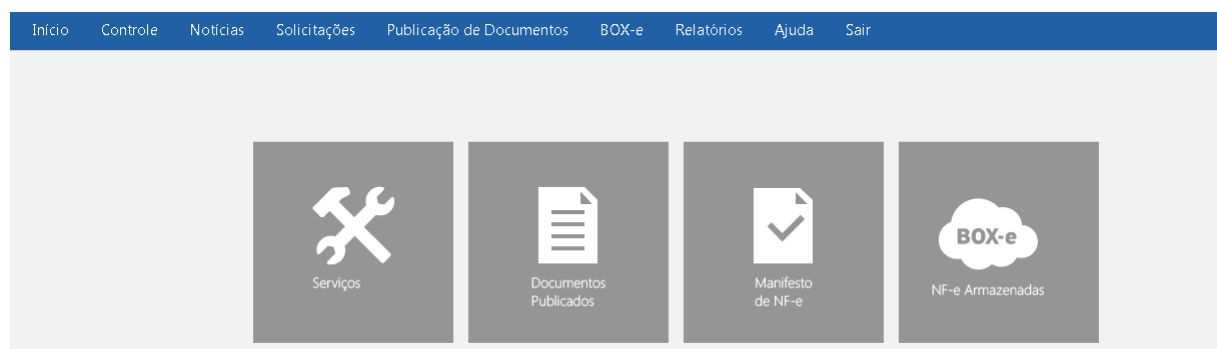
**Figura 2:** Migração de documentos físicos para o ambiente digital.



**Fonte:** Secretariado (2021).

Para a área contábil, já existem diversas plataformas e sistemas que são utilizados como ferramenta de armazenamento digital, permitindo a eliminação de impressões, encadernações e arquivamentos em pastas ou caixas físicas, sendo essa prática associada ao conceito de “paperless”.

**Figura 3:** Plataforma Digital de Armazenamento de Documentos em Escritório Contábil (Paperless).



**Fonte:** Domínio Atendimento (2022).

De acordo com Ferrari (2019), atualmente, os arquivos contábeis são mantidos em grandes bancos de dados que podem ser acessados dos mais diversos dispositivos eletrônicos e de qualquer lugar do mundo, eliminando o problema de perder documentos importantes e reduzindo o uso de papel, colaborando também com o meio ambiente, diferente da contabilidade antiga, onde havia muita papelada e burocracia manual, era um dilema antigo, sendo difícil planejar com informações confiáveis e reais porque tudo era tão extenso que demorava dias ou até meses para ser concluído.

## Paperless aplicado à área contábil

Dentre essas mudanças, salientamos as mostradas no quadro a seguir:

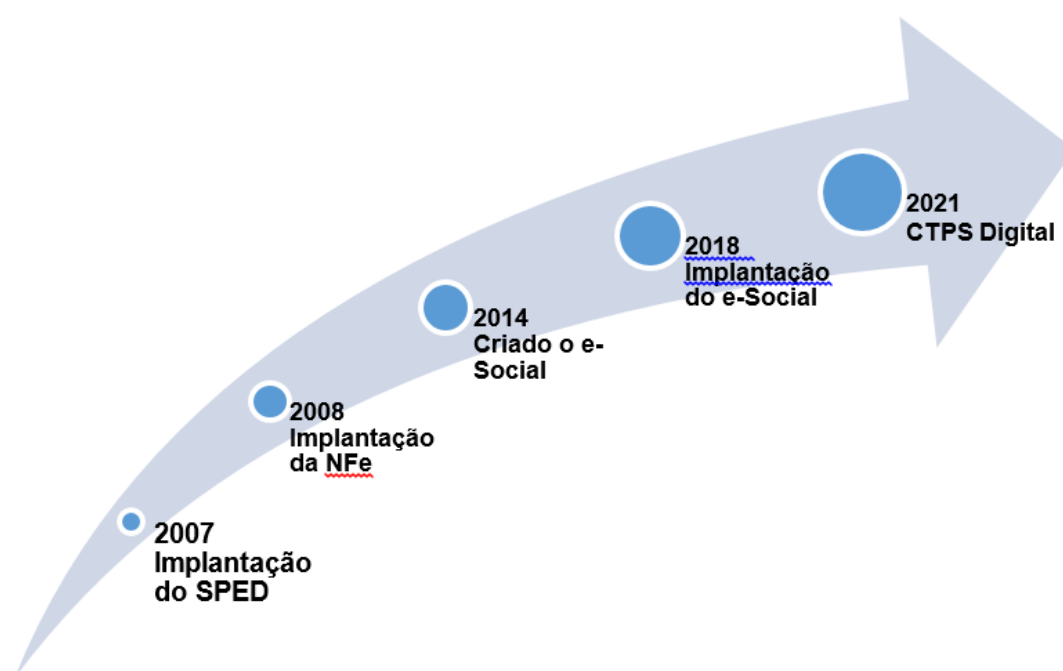
**Quadro 2** – Armazenamento físico x armazenamento digital.

DOCUMENTO	ARMAZENAMENTO FISICO	ARMAZENAMENTO DIGITAL (PAPERLESS)
Livros Contábeis (Optantes pelo Regime Normal)	Livro impresso, encadernado e arquivado no formato físico até o início da vigência da ECD e ECF (SILVA; COSTA; SILVA, 2017)	Escrituração Contábil Digital (ECD) instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007 — Institui o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED.
		Escrituração Contábil Fiscal (ECF) instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007 — Institui o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED.
Livros Fiscais (Optantes pelo Regime Normal)	Livro impresso, encadernado e arquivado no formato físico até o início da vigência da ECD e ECF (SILVA; COSTA; SILVA, 2017)	Escrituração Fiscal Digital (EFD ICMS-IPI) instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007 — Institui o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED.
		Escrituração Fiscal Digital (EFD Contribuições) instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007 — Institui o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED.
Livros Contábeis (Empresas pelo Simples Nacional)	Livro impresso, encadernado e arquivado no formato físico até 22 de junho de 2021 (SILVA; COSTA; SILVA, 2017)	Escrituração Contábil Digital - ECD, por meio do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, desobriga qualquer outra autenticação, nos termos do § 2º do art. 78-A do Decreto nº 1.800, de 30 de janeiro de 1996.
Nota Fiscal	Registro manual da venda de produtos e a prestação de serviços (blocos de papel confeccionados em gráficas).	Implantada em 2008, a NF-e facilitou a comunicação entre a empresa e o governo a respeito das transações, evitando a evasão fiscal.  Criado em outubro de 2005, o arquivo XML da NF-e é uma versão digital da nota fiscal eletrônica, compatível com as normas nacionais de registro fiscal e disponível em todo o território nacional. Todas as informações de uma fatura eletrônica em arquivo XML são legitimadas por sua assinatura digital armazenada neste arquivo.
Informações e Obrigações Trabalhistas	Dados trabalhistas como admissão, demissão, fichas e registros etc impressos no formato físico.	Criado em 2014 e implantado em janeiro de 2018, o e-Social reúne todas as informações relacionadas às questões trabalhistas das empresas.

Carteira de Trabalho e Previdência Social	Carteira de trabalho física (em papel).	Carteira de Trabalho Digital é a versão digitalizada, dando fim a problemas comuns, como perda ou ausência de espaço para novas anotações. A versão digital também centraliza a solicitação do seguro-desemprego, do abono salarial e do Benefício Emergencial de Preservação do Emprego e da Renda.  Lei Federal 13.874, de 20/09/2019
---	---	---

Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Figura 4 – Evolução da contabilidade na utilização da paperlles.



Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Como demonstrado, as mudanças foram constantes. As soluções propostas para promover melhorias na padronização, qualidade da informação, aumento da eficiência da fiscalização etc., foram colocadas em prática, criando os programas SPED e NFe. O e-Social veio depois com uma proposta parecida com a do SPED, mas no que diz respeito às informações trabalhistas, o governo decidiu transformá-lo em dois novos sistemas em 2020.

O SPED Fiscal fornece escrituração fiscal digital das movimentações das empresas e seus registros de apuração de impostos (ICMS e IPI), além de outras informações de interesse da Secretaria da Fazenda e Receita Federal do Brasil, detalhada pelo CFOP (Lei e Regulamento de Entrada de Mercadorias e Mercadorias) por meio do cadastro de produtos, cadastro de clientes e fornecedores e notas fiscais de entrada, saída e aquisição de serviços) (REDE JORNAL CONTÁBIL, 2019).

Segundo a Secretaria da Fazenda (SEFAZ), a NF-e é um documento digital cuja emissão e armazenamento são eletrônicos. É emitido quando um produto físico é comprado, seja em uma

loja física ou online. As Notas Fiscais de Serviço (NFS-e) são utilizadas para a prestação de qualquer tipo de serviço que envolva serviços médicos, técnicos, cursos online etc.

A carteira digital utiliza como identificação única o número do CPF do trabalhador, que se torna um número válido para registro trabalhista; por isso os empregadores que usam o e-Social devem observá-la no momento da contratação. Dessa forma, os dados dos funcionários podem ser armazenados, coletados e exportados com mais eficiência para a folha de pagamento e, em seguida, inseridos com base nos parâmetros do e-Social.

Esses projetos tiveram impacto direto na profissão contábil, trazendo mudanças nas áreas técnicas das atividades contábeis envolvidas. A utilização de um sistema informatizado, além de maior segurança e flexibilidade no envio de dados, pode reduzir significativamente os índices de erros, digitação e tempo de verificação de documentos (SIMPAX, 2019).

## **Benefícios e vantagens da adesão do paperless**

Documentos eletrônicos eliminam a necessidade de papel, proporcionam diversos benefícios às organizações, como melhor organização, acesso e trabalho (VARITUS BRASIL, 2020). Algumas vantagens dos documentos eletrônicos incluem:

- Ganho de mais tempo: a localização e o fluxo de informações importantes para a empresa, qualquer pessoa pode acessar essas informações rapidamente. Anteriormente, o acesso a essas informações demorava horas, dias ou até semanas; agora, ele pode ser acessado imediatamente.
- A precisão dos dados: dados e documentos digitalizados corretamente são muito mais confiáveis do que papelada impressa. Os materiais impressos podem ser adulterados ou danificados, mas os dados digitalizados são mais confiáveis.
- Privacidade e segurança: os arquivos digitalizados são muito mais seguros do que os impressos. Eles podem ser protegidos com senhas e protocolos que permitem acesso apenas a determinadas pessoas. Além disso, esses arquivos não podem ser acessados por ninguém sem deixar rastros. Com a solução tecnológica correta, tudo fica registrado e acessível apenas para quem deveria ver.
- Economizar espaço e reduzir custos: documentos digitalizados armazenados em um único computador reduzem a necessidade de espaço. Além disso, reduz o custo para as empresas. Por outro lado, milhares ou mesmo milhões de documentos podem ser armazenados em um único servidor;
- A redução drástica de custos: ao otimizar a força de trabalho da empresa e reduzir os custos de suprimentos como papel, impressoras e tintas, pastas e caixas, é possível uma economia drástica de custos. Isso permite que os colaboradores trabalhem em áreas mais estratégicas para o crescimento da empresa.

## **AIIIM - Association for Intelligent Information Management**

AIIIM é uma comunidade internacional que fornece treinamento e pesquisa de melhores práticas para ajudar as organizações a monitorar e melhorar suas informações. Ele arbitra as ações entre os usuários vendedores do ECM. Sobre a forma como as empresas usam o GED, é visto que 55% das empresas usam essa tecnologia para documentos de negócios rápidos. Isso prova que a principal preocupação das empresas é a recuperação de informações estratégicas. Recuperar informações rapidamente significa reduzir o tempo para questões financeiras, de recursos humanos e de negócios. Outra grande necessidade que foi destacada com a participação de 43% das empresas que costumam automatizar e organizar processos internos é o espaço físico nas mesas.

Enquanto 39% das empresas utilizam a tecnologia para garantir a segurança da informa-

ção no acesso, a redução de gastos com impressão de documentos tem sua utilidade para as empresas, com 27% dos adeptos da tecnologia buscando esse resultado. O GED pode reduzir drasticamente as despesas com papel. No dia a dia, a maneira mais utilizada, mas não a mais conveniente de compartilhar informações entre os componentes de um grupo de trabalho é “n” cópias do material a ser compartilhado. No final, esse material replicado não terá uso e, certamente se transformará em rascunho.

Na pesquisa apresentada pela AIIIM, as informações mostram que a maioria das empresas pesquisadas não reconhece o valor do uso de informações orientadas para backup e pós-desastre, continuidade de negócios conhecida sob o nome de *Desaster Recovery*. Um bom plano de recuperação de desastres consiste em informações de negócios, documentos e outros conteúdos úteis para a operação contínua da organização. Apenas 15% das empresas utilizam a ferramenta GED como backup e armazenamento digital de informações, evitando um desastre.

Yuri (2008) cita alguns exemplos de empresas que implementaram o conceito de paperless. Um deles é o Banco Santander, que desenvolveu um projeto de redução de despesas, chamado de Blade PC. O projeto substituiu impressoras e computadores antigos por modelos mais eficientes, economizando 62% do consumo de energia elétrica e evitando o uso de 400 mil folhas de papel por ano.

No caso do Fleury Lab, com a aplicação das ferramentas paperless, a utilização de papel foi reduzida em 6,1%, em 2006 e 6,5% no ano seguinte. Como resultado dessa abordagem, os laboratórios passaram a contratar serviços de organizações que demonstravam a implantação de processos sustentáveis no dia a dia.

Analisando as informações acima, percebe-se que o foco nas ações de desenvolvimento sustentável pode agregar valor à imagem de qualquer organização, promover vendas, estabelecer a ligação entre a imagem da empresa e dos clientes, e até mesmo se tornar o fator decisivo na compra ou contratação de bens e serviços na época. Isso também pode acontecer em órgãos públicos (PMESP, 2010).

## **Considerações Finais**

As mudanças ocorridas no que tange à armazenagem de arquivos é algo bastante visível. Hoje cada um pode ter seu próprio estoque de documentos com milhares de pastas apenas em drives digitais. Tal evolução é absurdamente notável e o mundo hoje está cada vez mais digital e tecnologias que procurem compactar outros tipos de objetos já estão a surgir e sua implantação será algo natural e contínuo como foi com o papel nas empresas.

O conceito “paperless”, ao surgir com o objetivo de promover empresas a abandonarem o papel e optarem por meios menos prejudiciais ao meio ambiente, participou de uma transformação que seria gradativamente implantada. Como podemos notar, hoje empresas que estão fora dos sistemas eletrônicos tendem a ficar defasadas e a fornecer trabalhos pouco eficientes, o que nos faz questionar se com sua implantação as empresas tiveram como objetivo principal ajudar o meio ambiente ou se foi apenas uma jogada, visto que essa transformação ocorreria naturalmente em todos os ramos e tendo como consequência direta a redução do uso de papel.



Porém, é notável a realização com extremo sucesso de reduzir consideravelmente o uso de papel pelas empresas, e termos como *servidores*, *armazenagem em nuvem* e *discos rígidos* ficaram cada vez mais comuns. Além de novas tecnologias que estão sendo desenvolvidas todos os dias, empresas migram para sistemas digitais sempre tendo algumas optado por operar inteiramente online e podemos notar cada vez mais o físico tornando-se digital.

O conceito “paperless” antes referia-se apenas a documentos, arquivos e toda a papelada de empresas, além de considerar um período de transição que estava sendo um pouco complicado e, hoje, com um intuito bastante similar, países estão tentando migrar para o mundo digital, podendo citar o Brasil, que está querendo criar uma moeda digital ou real digital nos próximos anos. É claro que essa notícia chega com a possível consequência de redução da produção de papel moeda mesmo sendo um pouco diferente dos utilizados nas empresas, as transformações estão, cada vez mais, sendo propostas e colocadas em prática não só por empresas como por países.

O conceito “paperless” teve seu êxito mesmo levantando questões sobre sua intenção, pois mudar para o mundo digital hoje não é uma opção e sim uma necessidade. As dificuldades de armazenagens antigamente foram substituídas por novas mesmo complexas, pois mesmo migrando para sistemas considerados mais eficientes sempre dependemos do bom uso e funcionamento desses mecanismos, sejam eles digitais ou não. Mas tudo sempre terá seus riscos, foi desta forma antes do “paperless” e, será assim, depois, pois a inovação traz riscos e quanto mais cedo aprendermos a conviver com eles melhor será para seus utilizadores.

## Referências

ABIGAIL. J. Sellen; RICHARD. H. R. **The myth of the paperless office**. MT Press; Revised ed. Edição, 2003.

ANDRADE, M. M. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BORGES. Helder Pereira; SOUZA. José Neuman de; SCHULZE. Bruno; MURY. Antônio Roberto. **Computação em nuvem**. [s.n.t.].

Blog Stoque. **5 vantagens do arquivo digital**. Disponível em: <https://stoque.com.br/blog/abaris/arquivo-digital/>. Acesso em: 05 dez. 2021.

CONARQ. **Câmara técnica de documentos eletrônicos – CTDE**. Glossário: versão 5.0, Agosto de 2009.

CONSELHO Nacional de Arquivos. **Recomendações para a produção e o armazenamento de documentos de arquivos**. Rio de Janeiro: O conselho, 2005.

Expenseon. **Paperless: porque reduzir o papel na empresa?**. Disponível em: <https://expenseon.com/gestao-de-despesas/paperless-para-empresas/>. Acesso em: 05 dez. 2021.

FERRARI, Giovanni. **A Evolução das práticas contábeis e os impactos das tecnologias digi-**

**tais:** Uma análise ao longo da história do Brasil. Bento Gonçalves, 2019.

GRANIERI, R. **Novas oportunidades para empresas paperless**. [s.n.], 2018. Disponível em: <http://cio.com.br/opiniao/2016/03/31/novas-oportunidades-para-empresas-paperless/>. Acesso em: 04 dez. 2021.

GUARDEMAIS. **Como organizar um arquivo morto**. 2018. Disponível em: <https://guardemais.com.br/como-organizar-um-arquivo-morto/>. Acesso em: 27 ago. 2022.

KRAEMER, M. E. P. **Contabilidade ambiental**—o passaporte para a competitividade. Convenção de Contabilidade de Minas Gerais, 3, 2001.

LAVEZZO, C. Sustentabilidade. **Revista eletrônica Gestão**. [S.N.], 2016. Disponível em: [http://unifia.edu.br/revista\\_eletronica/revistas/gestao\\_foco/artigos/ano2016/013\\_sustentabilidade](http://unifia.edu.br/revista_eletronica/revistas/gestao_foco/artigos/ano2016/013_sustentabilidade). Acesso em: 04 dez. 2021.

LUNARDI, G. L.; FRIO, R. S.; BRUM, M. D. M. Tecnologia da informação e sustentabilidade: levantamento das principais práticas verdes aplicadas à área de tecnologia. Gerais. **Revista Interinstitucional de Psicologia**, 4, 2011.

MAIA, Fábio. **Nações da arquivologia**. Ministério público da união, 2015. Disponível em: <https://d11y1csstr22jg.cloudfront.net/evento/24/arquivo/tzGZISbsyqiNd6bXIITCBjtO2niClzkG-TKAwX6XQ.pdf>. Acesso em: 27 ago. 2022.

MASCARENHAS, S. A. **Metodologia científica**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012. Disponível em: <https://plataforma.bvirtual.com.br/Acervo/Publicacao/3063>. Acesso em: 24 ago. 2022.

NUNES, A. C. P., CHAGAS, A. C., CAMILO, A., & SANTOS, N. M. **A TI verde na sociedade atual**. In: Enucomp, V, Porto Alegre, RS, 2012.

OCIL Contabilidade. **Como acessar a plataforma de atendimento?**. Disponível em: [http://ocil-contabilidade.com.br/manual\\_atendimento/#:~:text=O%20que%20%C3%A9%20Dom%C3%ADnio%20Atendimento,departamento%20pessoal%2C%20cont%C3%A1bil%20e%20fiscal](http://ocil-contabilidade.com.br/manual_atendimento/#:~:text=O%20que%20%C3%A9%20Dom%C3%ADnio%20Atendimento,departamento%20pessoal%2C%20cont%C3%A1bil%20e%20fiscal). Acesso em: 27 ago. 2022.

POLÍCIA Militar do Estado de São Paulo [PMESP]. **GESPOL – Sistema de Gestão da Polícia Militar do Estado de São Paulo**. São Paulo: Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, 2010. Disponível em: [http://homologa.policiamilitar.sp.gov.br/livro\\_gespol.pdf](http://homologa.policiamilitar.sp.gov.br/livro_gespol.pdf). Acesso em: 11 dez. 2021.

REDE Jornal Contábil. **Tudo o que você precisa saber sobre o SPED Fiscal (EFD ICMS IPI)**. 2019. Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/tudo-o-que-voce-precisasaber-sobre-o-sped-fiscal-efd-icms-ipi/>. Acesso em: 28 ago. 2022.

ROCA CONTABIL. **Por quanto tempo guardar o arquivo XML das Notas Fiscais**. 2021. Disponível em: <https://rocacontabil.com.br/guarda-do-arquivo-xml-por-quanto-tempo-guardar-o-arquivo-xml-das-notas-fiscais/#:~:text=A%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20determina%20que%20o,quando%20a%20Receita%20Federal%20exigir>. Acesso em: 28 ago. 2022.

SIMPAX. **Carteira de Trabalho Digital**. 2019. Disponível em: <https://simpax.com.br/carteira-de-trabalho-digital>. Acesso em: 28 ago. 2022.

SEFAZ, **Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul. Nota Fiscal Eletrônica**. Disponível em: [https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaDuvidas.aspx?al=l\\_nfe\\_faq\\_obj](https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaDuvidas.aspx?al=l_nfe_faq_obj) . Acesso em: 28 ago. 2022.

SOU SECRETÁRIA. **Arquivo digital: veja o que é e os seus benefícios**. 2021. Disponível em: <https://sousecretaria.com.br/arquivo-digital-veja-o-que-e-e-os-seus-beneficios/>. Acesso em: 29 ago. 2021.

VARITUS BRASIL. **Paperless– vantagens e como adotar para uma empresa competitiva**. 2020. Disponível em: <https://www.varitus.com.br/paperless-10-vantagens-e-como-adotar-para-uma-empresa-competitiva>. Acesso em: 28 ago. 2022.

Yuri, F. **Quatro exemplos reais de TI Verde em grandes empresas brasileiras**. [s.n.], 2008. Disponível em: <http://computerworld.com.br/gestao/2008/04/16/quatro-exemplos-reais-de-ti-verde-em-grandes-empresas-brasileiras>. Acesso em: 11 dez. 2021.

# **CAPÍTULO 7**

## **EMPREENDEDORISMO CONTÁBIL: ESTRUTURAÇÃO DE UM MODELO DE ESCRITÓRIO**



# EMPREENDEDORISMO CONTÁBIL: ESTRUTURAÇÃO DE UM MODELO DE ESCRITÓRIO

**Leonardo Alves de Andrade<sup>1</sup>**

**Raquel Batista dos Santos<sup>2</sup>**

**Maria Aldiléia Silva de Melo<sup>3</sup>**

**Ana Paula Monteiro de Oliveira<sup>4</sup>**

Os efeitos internos e externos trazem incertezas e imprevisibilidade em qualquer processo de gestão de negócio. Quando essas incertezas se aliam a uma gestão inadequada, cresce a possibilidade de prejuízos, em muitos casos irreparáveis.

A utilização de software de predição contribui para uma melhor forma de lidar com a gestão empresarial, que é realizar um gerenciamento eficiente para mensurar e combater diretamente os riscos, evitando, principalmente, que eles atinjam os lucros da empresa contábil.

O uso da inteligência artificial, ou seja, o uso da tecnologia possibilita usufruir de uma série de processos e atividades específicas com o objetivo de corrigir deficiências e evitar falhas que comprometam a organização, além de gerar valor para uma empresa contábil. Esse gerenciamento ainda envolve a identificação de oportunidades que enriqueçam o valor de mercado e a infraestrutura do negócio contábil como um todo.

Podemos observar que gerir os riscos de uma empresa contábil significa o mesmo; que estabelecer estratégias e estabelecer metas que proporcionem um equilíbrio entre as metas a serem cumpridas e os diversos perigos que as rodeiam; possibilitando à empresa estabelecer como as falhas serão tratadas e as formas para reduzir os efeitos delas. Assim, a empresa poderá avaliar a equipe e qualquer inconformidade, externa ou interna, que possa vir ameaçar as metas e os objetivos traçados.

A gestão de risco de uma empresa contábil, hoje em dia, faz-se de suma importância, considerando que, a cada dia mais, o mercado está em busca de confiabilidade e agilidade na resolução de seus processos e rapidez ao cliente. Entre os múltiplos benefícios que a gestão de

---

1 Pós-graduando em Contabilidade e Direito Tributário pela Universidade Estadual do Tocantins (UNITINS). Bacharel em Ciências Contábeis (UNITINS).

2 Mestra em Ciências Ambientais pela Universidade de Taubaté (UNITAU) (2022). Graduação em Ciências Contábeis pela Faculdade do Bico do Papagaio (FABIC). Atualmente Contadora e diretora de operações - CONGESTOR CONTABILIDADE, Membro do Núcleo de Práticas Contábeis da UNITINS, Membro do Núcleo de Práticas Contábeis – NPC.

3 Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade do Bico do Papagaio (2013). Especializada em MBA Auditoria e Gestão Pública pelo Instituto de Ensino Superior de São Paulo. Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS/RS) (2020). Docente no curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Tocantins (UNITINS).

4 Mestre em Ciências Ambientais pela Universidade de Taubaté (2021). Possui graduação em CIÊNCIAS CONTÁBEIS pela Faculdade do Bico do Papagaio (2012). Especialização em Metodologia do Ensino Superior pela Instituto Nordeste de Educação Superior de Graduação e Pós-Graduação (2014).

riscos proporciona para empresa, está a prevenção de perdas econômicas e valor. Mediante o exposto, buscamos reconhecer a importância de se estruturar uma empresa para se tornar mais competitiva, evidenciando o passo a passo para começar uma estruturação organizacional do zero; enfatizando a importância da estruturação empresarial e destacando os benefícios advindos da estruturação empresarial para a saúde financeira e aumento da competitividade. No entanto, diversos empresários não veem a estruturação organizacional como fator decisório para escalar o seu negócio.

## **Revisão de literatura**

### **Os desafios da tecnologia dentro do empreendedorismo**

A tecnologia é uma ferramenta de grande valor e avança rumo à singularidade e ao desenvolvimento do mercado, que já não é mais linear, mas sim exponencial. O denominador comum a todas as projeções futuristas, pois estamos em uma época que para se permanecer competitivos no mercado não podemos ficar na incerteza. Mas isso não é motivo para as máquinas pararem. De um lado, os empreendedorismos continuam produzindo, vendendo, extraindo de sua atividade e gerando lucros; mas de outro, cada vez mais cadeiras estão surgindo nas corporações para quem está preocupado com o futuro (FRANCO, 2020).

Podemos ressaltar que o uso de inteligência artificial ou outras ferramentas tecnológicas está cada vez mais inserido na sociedade empresarial em diversos campos do mercado, e traz algumas preocupações e desafios sociais e econômicos. Isso porque, tendo em vista o potencial e desafios para a sociedade empreendedora, além dessas soluções advindas com o uso da tecnologia, elas afetam questões sensíveis à sociedade e ao direito da presunção de informações pessoais, como privacidade de informações e segurança da informação, ética no relacionamento do homem e máquina, responsabilização pelos atos desta, bem como a despersonalização dos serviços prestados (RAVAGNANI *et al.* 2017).

Mediante essa realidade, conforme Ravagnani *et al.* (2017), é necessária adaptação e abertura por parte dos empreendedores, no sentido de repensar a configuração de suas profissões. A não adaptação do profissional pode implicar diretamente na sobrevivência do profissional no mercado que está cada vez mais competitivo.

### **O uso da inteligência artificial nas organizações contábeis**

Diante de um mercado cada dia mais competitivo, o uso da tecnologia e da inteligência artificial na gestão de riscos é um dos principais fatores para a sobrevivência de qualquer empresa. As contribuições da inteligência artificial para uma empresa contábil vão muito além da automatização de processos, os benefícios da inteligência artificial são muitos, alguns sistemas e softwares são capazes de não só detectar riscos fiscais e trabalhistas, como também sugerir ações preventivas baseadas nos históricos financeiro, tributário e contábil do negócio (TRAPP e CORRAR, 2005).

Conforme Oliveira (2020), a inovação e a inteligência artificial são ferramentas indispensá-

veis para que as informações sejam mais assertivas e tempestivas. A maioria das empresas contábeis que visam permanecer no mercado, estão conseguindo êxito através do uso da tecnologia especializada em ciência de análise de dados, que permite visualizar cenários, antecipadamente, naquilo que se chama de “predição digital”. A automação e a robotização não são uma novidade no ramo da Contabilidade; há algum tempo o lançamento de softwares e ferramentas já vem dando suporte a atividades repetitivas e mecânicas, como o fluxo de caixa. O uso da tecnologia tem poupado um tempo significativo para contadores, gerando menos gastos para as empresas.

## **Os benefícios dos softwares para uma organização contábil**

Os benefícios advindos da análise de riscos ajudam ao empreendedor tomar as melhores decisões, pois conseguem aliviar esses riscos e evitar contratemplos dentro da organização.

Outro ponto de suma importância para uma análise de risco ser eficaz não deve ser realizada de forma superficial, com base em incertezas, ou seja, sem uma metodologia eficaz para analisar as informações é provável que suas tentativas de gerenciar riscos não deem resultados. Diante disso, podemos destacar os números benefícios que a empresa usufrui com a utilização dos softwares de predição desde que utilizados mediante certezas (SESTREM, 2021).

## **Metodologia**

Este estudo é uma pesquisa de cunho bibliográfico de caráter explicativo e de natureza qualitativa. Cervo e Bervian (1983, p. 55) escrevem que a pesquisa bibliográfica, “explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos”.

Já a pesquisa explicativa visa identificar as causas dos fenômenos estudados, além de registrar e analisar. Segundo Gil (2007), a pesquisa explicativa preocupa-se em identificar os fatores que determinam ou contribuem para a ocorrência dos fenômenos.

Creswell (2010, p. 43) define a abordagem qualitativa como sendo “um meio para explorar e para entender o significado que os indivíduos ou os grupos atribuem a um problema social ou humano”. Para Sampieri, Callado e Lucio (2013, p. 33), a pesquisa qualitativa “utiliza a coleta de dados sem medição numérica para descobrir ou aprimorar perguntas de pesquisa no processo de interpretação”.

## **Resultados e discussão**

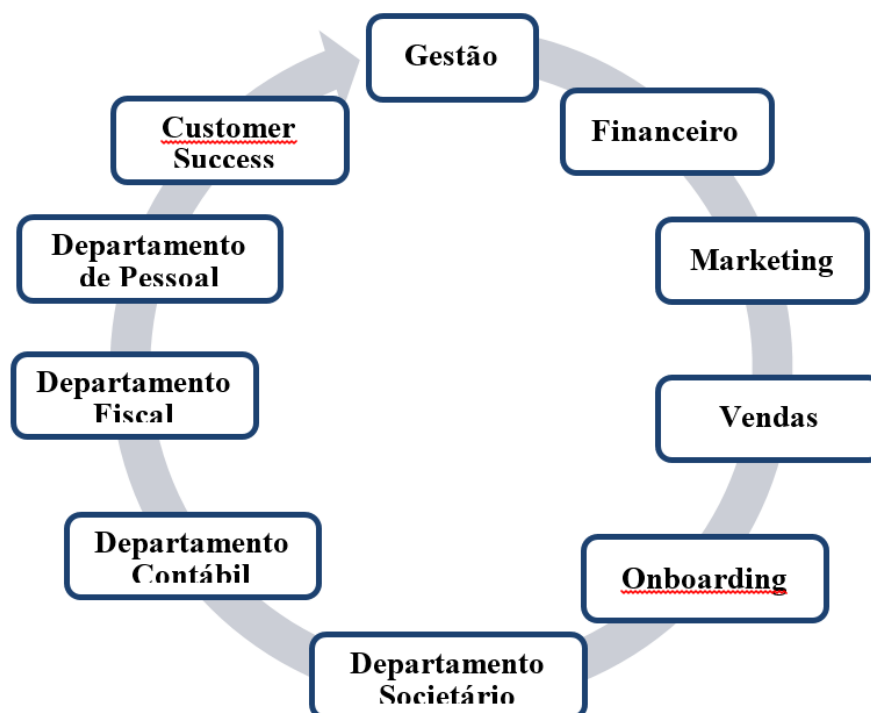
### **Estrutura organizacional de um empreendimento contábil**

A Contabilidade surgiu da necessidade do homem acompanhar e controlar a evolução de seu patrimônio, sendo utilizada como ferramenta de organização e controle do patrimônio (BARROSO, 2018). Durante o processo de evolução dos negócios, o mercado contábil passou a exigir profissionais com novas competências voltadas para a expertise e, ao mesmo tempo, amplitude de visão (SEBRAE, 2021).

Com a exigência desse novo modelo de profissional, os escritórios de contabilidade,

que eram centralizados na figura do profissional de antigamente, caracterizados como guarda-livros (SABRA; ALVES; NEGREIROS, 2018), precisam estruturar o modelo organizacional de seu negócio, implantando as diversas áreas necessárias para uma gestão eficiente. Dessa forma, no contexto do empreendedorismo contábil, além dos departamentos tradicionais para a prestação de serviços, devem possuir setores de gestão do próprio negócio conforme apresentado na Figura 1.

**Figura 1.** Estrutura organizacional de um empreendimento contábil moderno.



**Fonte:** Elaborado pelos autores (2022).

A gestão do empreendimento contábil em si deve possuir os setores financeiro, marketing e vendas, já a prestação dos serviços contábeis inicia no *onboarding*, setor societário, contábil, fiscal, departamento de pessoal e deve ser finalizado no setor de *customer success*, estruturando-se em duas partes: gestão estratégica e operacional.

A gestão estratégica de um empreendimento contábil deve possuir uma departamentação financeira, marketing e vendas, incluindo ainda o setor de recursos humanos conforme apresentado na Figura 2:



**Figura 2:** Gestão estratégica de um empreendimento contábil.



Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

A estrutura operacional é responsável pela execução dos serviços contratados pelos clientes conforme departamentos, sendo apresentados na Figura 3:

**Figura 3:** Gestão estratégica de um empreendimento contábil.



Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

O processo de entrada dos clientes contábeis de forma estruturada torna-se essencial para o crescimento dos negócios contábeis; dessa forma, o *onboarding* representa a fase inicial dos clientes no empreendimento. Esse setor ajuda de forma direta a adaptação, aprendizado e experiência desses novos clientes com os serviços contratados (OLIVEIRA, 2019). Já o setor de *Customer Success* é responsável pelo relacionamento com os clientes.

Os processos dos demais departamentos operacionais de um empreendimento contábil são referentes à prestação do serviço em si contratado pelos clientes:

**1 - Departamento Contábil:** mensura as informações patrimoniais e os resultados da empresa. As informações sobre o lucro ou prejuízo serão fundamentais para que o empreendedor tome decisões estratégicas sobre o direcionamento dos negócios.

**2 – Departamento Pessoal:** esta responsabilidade inclui todas as ações referentes à gestão contábil dos profissionais da empresa, tais como: documentação de admissão, demissão, direitos e obrigações, transmissão de declarações sociais etc.

**3 - Departamento Fiscal:** calcula impostos e contribuições sociais devidos através do faturamento, e transmite as diversas declarações fiscais exigidas pelos diversos órgãos.

**4 - Departamento Societário:** realiza alterações de contrato social, emissão de alvarás, abertura de filial, emissão de licenças, desembaraços burocráticos, aumento de capital etc. (SEBRAE, 2021).

Para Silva, Amaral e Brandão (2019), é pelo avanço que a Contabilidade vem atingindo os profissionais contábeis que precisam ter visão empreendedora para poder abranger todos os questionamentos dos empresários.

Ainda como parte da estruturação de um empreendimento contábil, o item 4.2 discorre sobre a estrutura tecnológica necessária para o desenvolvimento dos setores elencados nesse item.

## Dados do setor contábil: estruturas organizacionais

Dados levantados e apresentados por Duarte (2020, p. 36) apontam que “os maiores escritórios apresentam uma estrutura organizacional mais profissionalizada que os menores”. A demonstração sobre a estruturação entres os menores escritórios que representam 80% da pesquisa e os maiores escritórios que são 20% é representada pela Figura 4:

**Figura 4:** Pesquisa do setor contábil em relação a estrutura organizacional.

	MÉDIA GERAL	80% MENORES	20% MAIORES	DELTA (%)
Tecnologia da informação	29,4%	21,2%	58,6%	177,0%
Recursos humanos	49,7%	46,8%	58,6%	25,4%
Processos e qualidade	19,5%	15,4%	33,3%	117,0%
Marketing	12,5%	8,9%	25,3%	185,1%
Vendas	14,8%	10,6%	29,9%	182,5%
Relacionamento com clientes	37,8%	35,8%	44,8%	25,1%
Finanças	50,3%	41,0%	81,6%	99,2%

**Fonte:** Duarte (2020).

Duarte (2020, p. 36) ressalta ainda que “nas áreas de tecnologia, marketing, vendas, processos e finanças, a departamentalização é percebida com muito mais intensidade nos maiores escritórios”.

## Tecnologias da informação na área contábil

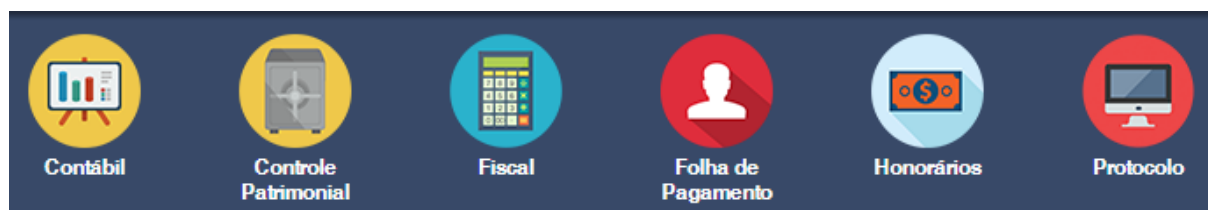
Em toda e qualquer organização, a tecnologia é utilizada como infraestrutura com o objetivo de gerar vantagem e competitividade para as mesmas (FLORES, 2012). Dessa forma, o uso de tecnologias na área contábil é indispensável devido às mudanças provenientes da globalização e a crescente concorrência no setor (SANTOS, 2020).

Baseado nessa afirmativa, foi realizado um levantamento de alguns softwares e platafor-

mas que fazem parte da estrutura tecnológica de empreendimentos contábeis e que possuem recursos inovadores para otimizar as rotinas operacionais, agilizar processos e contribuir para o desenvolvimento estratégico de crescimento da organização (CRYPTOID, 2022).

Um software contábil é um ERP desenvolvido para atender às necessidades dos escritórios de contabilidade, sendo que seus módulos são diretamente ligados à estrutura operacional apresentada na Figura 5: atendimento, setor fiscal, contábil, departamento de pessoal etc. (DESTRO, 2016), conforme demonstra-se na Figura 5:

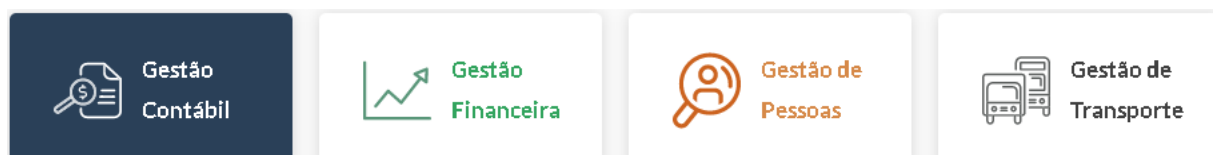
**Figura 5:** Software contábil.



**Fonte:** Calima ERP Contábil (2022).

Aliada aos softwares contábeis, a tecnologia permite a integração entre diversos sistemas que possibilitam a reunião de componentes independentes para trabalharem em conjunto e de forma automática, também interligando softwares contábeis com os sistemas dos clientes (FORTES TECNOLOGIA, 2019). A Figura 6 demonstra a possibilidade de integração entre dados contábeis, gestão financeira, gestão de pessoas e gestão de transportes.

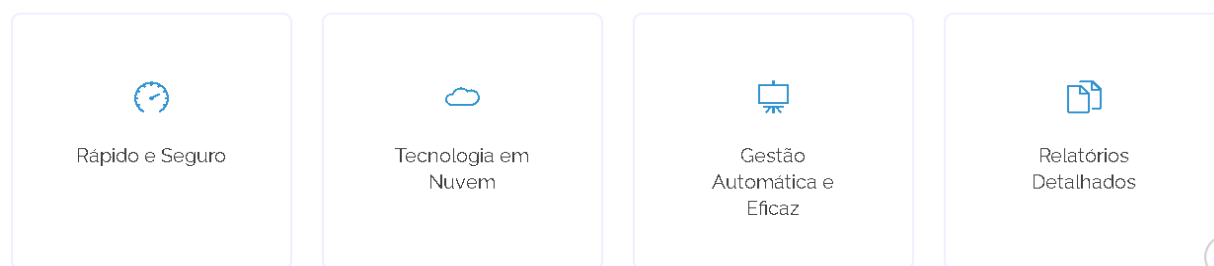
**Figura 6:** Software de integração contábil.



**Fonte:** Fortes Tecnologia (2022).

Como parte do cumprimento de obrigações referentes ao setor fiscal, as soluções tecnológicas voltadas para captura, processamento e armazenamento de documentos fiscais são necessárias para a gestão desses documentos, pois a partir da modernização no processo de emissão e agilidade do fisco, no recebimento das informações fiscais, o acompanhamento e controle desses documentos permitirão uma análise tributária de forma, rápida, prática e assertiva para a geração de tributos (ANDRIAN, 2020).

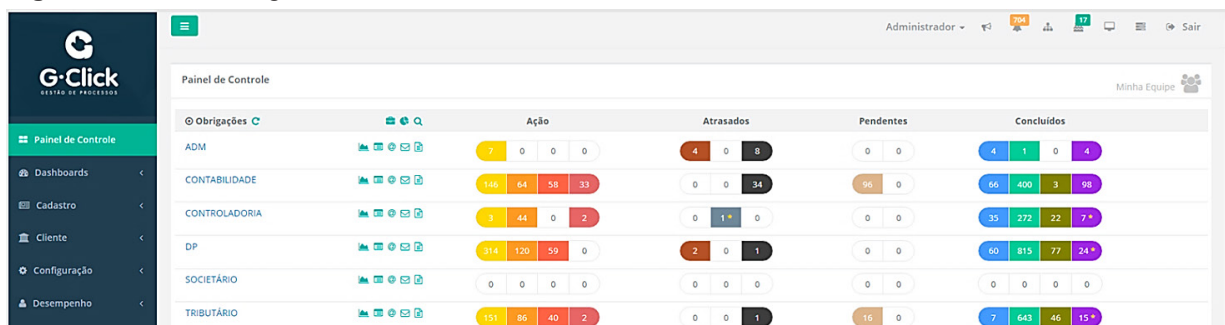
**Figura 7:** Sistema de captura, processamento e armazenando de documentos fiscais.



**Fonte:** Gefis Inteligência Fiscal (2022).

A Figura 8 apresenta um modelo de sistema de extrema relevância na estrutura de um empreendimento contábil e responsável pela gestão de tarefas e rotinas a serem realizadas.

**Figura 8:** Sistema de gestão de tarefas.



Fonte: G-Clik Gestão de Processos (2022).

No empreendimento contábil, o planejamento, execução e acompanhamento das tarefas otimizam os resultados e aumentam a produtividade. Dessa forma, as plataformas ou softwares de gestão de tarefas são essenciais para o gerenciamento dos processos, uma vez que são capazes de automatizar as tarefas e rotinas contábeis, bem como permitem compartilhar arquivos e integração com o próprio software contábil (SERASA, 2021).

De acordo Silva, Amaral e Brandão (2019), os escritórios contábeis, cada vez mais, estão utilizando estruturas de tecnologias avançadas, ampliando a busca por softwares completos com o objetivo de melhorar o trabalho executado a partir dos benefícios e vantagens disponibilizados pela inovação tecnológica.

## Benefícios da aplicação de tecnologias no empreendedorismo contábil

A aplicação de tecnologias no setor contábil traz diversos benefícios e vantagens na atualidade para o profissional, como o da inteligência artificial e robôs que substituem o trabalho repetitivo e operacional (BICCA; MONSER; 2020). O uso dos sistemas integrados permite o aprimoramento de processos, automatização de tarefas, cumprimento das obrigações e o controle gerencial eficiente (SERASA, 2021).

Em síntese, a estruturação tecnológica de um empreendimento contábil oferece eficiência na execução dos processos, produtividade, controle e otimização de tarefas, utilização de indicadores de performance e agilidade no atendimento aos clientes, o que permite um melhor relacionamento com estes (PEREZ, 2021).

## Considerações Finais

Ressalta-se que os efeitos internos e externos de qualquer empreendimento podem causar inseguranças e imprevisibilidade no processo de gestão dos negócios, dessa forma o estudo realizado aponta que para os negócios contábeis é possível a minimização de riscos, bem como a otimização de tarefas e ganho de produtividade através de uma estruturação adequada do negócio por meio da implantação de processos e tecnologias disponíveis para a referida área.

Mediante os sistemas e ferramentas apresentados é de extrema importância a estruturação de uma empresa contábil para assim se tornar cada dia mais competitiva, podendo assim dizer que é priorizar o desenvolvimento de suas atividades através do uso da tecnologia para a gestão estratégica de um empreendimento contábil, agilidade das tarefas e bom funcionamento para que a excelência seja sempre a meta de sua empresa.

Os esforços estruturais devem ser combinados, juntando os benefícios advindos das ferramentas e dos métodos com uma equipe dedicada a minimizar os riscos e a aumentar as chances de sucesso do negócio através da estruturação organizacional, ou seja, através dos benefícios da tecnologia.

## Referências

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN. Pedro Alcino. **Metodologia científica**: para uso dos estudantes universitários. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa**: método qualitativo, quantitativo e misto. Porto Alegre: Artmed, 2010.

FRANCO, Luis Felipe. Open Innovation: como o engajamento com scale-ups pode acelerar sua estratégia de inovação corporativa, publicado em 2019, atualizado em 2020. Disponível em: <https://pt.linkedin.com/pulse/open-innovation-como-o-engajamento-com-scale-ups-pode-franco>. Acesso em: 14 dez. 2021.

OLIVEIRA, Ingridy. **A inteligência artificial aplicada ao direito e à contabilidade**. 23 de abril de 2020. Disponível em: <https://www.taxgroup.com.br/technology/a-inteligencia-artificial-aplicada-ao-direito-e-a-contabilidade/>. Acesso em: 14 dez. 2021.

RAVAGNANI, Giovani dos Santos. **A resignificação da advocacia**: lawtechs e legaltechs. Migalhas, 30 jun. 2017. Disponível em: [de Peso/16,MI261196,61044-A+ressignificacao+da+advocacia+Lawtechs+e+Legaltechs](https://www.migalhas.com.br/ver/16,MI261196,61044-A+ressignificacao+da+advocacia+Lawtechs+e+Legaltechs). Acesso em: 13 dez. 2021.

SAMPIERI, R.H.; CALLADO, C.F.; LUCIO, M.P. (2013) **Metodologia da pesquisa**. 5. ed. Porto Alegre: Penso. 624p.

SESTREM, Thatiana. **As ferramentas da análise de riscos são imprescindíveis para os gestores que buscam analisar riscos de forma sistemática a fim de ter subsídios para tomar decisões precisas dentro da organização**, 2021. Disponível em: <https://qualyteam.com/pb/blog/author/thatiana-sestrem/>. Acesso em: 14 dez. 2021.

TRAPP, Adriana Cristina Garcia; CORRAR, Luiz J. Avaliação e gerenciamento do risco operacional no Brasil: análise de caso de uma instituição financeira de grande porte, 2005. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rcf/a/FGgHThDLgdnCR7sCNGx6H4g/?lang=pt#>. Acesso em: 14 dez. 2021.

